Buchführung

Einführung in die Buchhaltung und Jahresabschlusserstellung

Begründet
von
Dr. Eduard Gabele
Universitätsprofessor der Betriebswirtschaftslehre
und
fortgeführt
von
Dr. Horst Mayer
Universitätsprofessor der Betriebswirtschaftslehre

8., völlig neu bearbeitete Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

© 2003 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
www.oldenbourg-verlag.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Druck: R. Oldenbourg Graphische Betriebe Druckerei GmbH

ISBN 3-486-27243-8

Inhaltsverzeichnis

1. Geschichte, Zwecke, Pflichten, Systeme und Formen der Buchführung ... 3
1.1 Geschichte der Buchführung ... 3
1.1.1 Von den Urkulturen bis zur Antike ... 4
1.1.2 Vom mittelalterlichen Abendland bis ins neuzeitliche Europa ... 5
1.1.3 Von der Industrialisierung ins Computerzeitalter ... 7
1.2 Zwecke der Buchführung ... 8
1.2.1 Erfassung, Verbuchung und Dokumentation von Geschäftsvorfällen und Privatvorgängen ... 10
1.2.2 Fundamentierung der Rechnungslegung ... 10
1.2.3 Schutz von Gläubigern und Gesellschaftern ... 11
1.2.4 Schaffung von Besteuerungsgrundlagen ... 12
1.2.5 Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen ... 12
1.3 Pflichten der Buchführung ... 13
1.3.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ... 13
1.3.1.1 Richtigkeit und Willkürfreiheit ... 14
1.3.1.2 Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachprüfbarkeit ... 14
1.3.1.3 Vollständigkeit und Rechtzeitigkeit ... 15
1.3.1.4 Vorsicht, Realisation und Imparität ... 15
1.3.1.5 Sachliche und zeitliche Abgrenzung ... 16
1.3.1.6 Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ... 17
1.3.1.7 Methoden zur Ermittlung der Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) ... 18
1.3.1.8 Methoden zur Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ... 19
1.3.2 Handelsrechtliche Buchführungspflichten ... 20
1.3.2.1 Handelsgewerbe als Voraussetzung einer handelsrechtlichen Buchführungspflicht ... 20
1.3.2.2 Buchführungspflicht des Mußkaufmanns ... 20
1.3.2.3 Buchführungspflicht des Kannkaufmanns gemäß § 2 HGB ... 21
1.3.2.4 Buchführungspflicht des Kannkaufmanns gemäß § 3 HGB ... 21
1.3.2.5 Buchführungspflicht der Handelsgesellschaften ... 21
1.3.2.6 Buchführungspflicht der Nicht-Handelsgesellschaften ... 22
1.3.2.7 Strittige Buchführungspflicht des Scheinkaufmanns ... 23
1.3.3 Steuerrechtliche Buchführungspflichten ... 23
1.3.3.1 Abgeleitete Buchführungspflicht ... 24
1.3.3.2 Originäre steuerrechtliche Buchführungspflichten ... 24
1.3.3.3 Beginn und Ende der Buchführungspflicht ... 25
1.3.4 Aufzeichnungspflichten ... 26
1.3.4.1 Außersteuerliche sonstige Aufzeichnungspflichten ... 26
1.3.4.2 Steuerliche sonstige Aufzeichnungspflichten ... 26
1.3.5 Aufbewahrungspflichten ... 29
1.3.5.1 Handelsrechtliche Aufbewahrungspflichten ... 29
1.3.5.2 Steuerrechtliche Aufbewahrungspflichten ... 29
1.3.6 Freiwillige Führung von Büchern und Aufzeichnungen ... 30
1.3.6.1 Gleichstellung von freiwilliger und pflichtgemäßer Führung von Büchern und Aufzeichnungen ... 30

1.3.6.2 Konsequenzen und Bindungswirkungen von freiwillig geführten Büchern und Aufzeichnungen ... 31
1.3.7 Verletzung von Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten und ihre Folgen ... 31
1.3.7.1 Formelle und materielle Mängel von Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ... 32
1.3.7.2 Folgen der Verletzung von Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ... 32
1.4 Systeme und Formen der Buchführung ... 33
1.4.1 Kameralistische Buchführung ... 33
1.4.2 Kaufmännische Buchführung ... 34
1.4.2.1 Einfache und doppelte Buchführung ... 34
1.4.2.2 Bücher der Buchführung ... 35
1.4.3 Formen der doppelten Buchführung ... 38
1.4.3.1 Das amerikanische Journal ... 38
1.4.3.2 Die Durchschreibebuchführung ... 40
1.4.3.3 Die EDV-Buchführung ... 41
1.4.4 Kontenrahmen und Kontenplan ... 41
1.4.4.1 Der Industriekontenrahmen ... 42
1.4.4.2 Der Kontenrahmen des Groß- und Einzelhandels ... 43
1.4.4.3 Der DATEV-Kontenrahmen ... 44
1.4.4.4 Definition, Aufbau, Prinzipien und Bedeutung von Kontenrahmen und Kontenplan ... 44

2. Beleg, Buchungssatz und Konto als Grundlage von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ... 51
2.1 Inventar und Bilanz ... 51
2.1.1 Inventur und Inventar ... 51
2.1.1.1 Inventur ... 51
2.1.1.2 Definition des Inventars ... 53
2.1.1.3 Aufbau eines Inventars ... 53
2.1.1.4 Zeitpunkt der Erstellung eines Inventars ... 54
2.1.1.5 Inventurvereinfachungen ... 55
2.1.1.6 Rechtsfolgen bei fehlender oder unvollständiger Inventur ... 57
2.1.2 Bilanz ... 57
2.1.2.1 Inventar und Bilanz ... 57
2.1.2.2 Definition der Bilanz ... 58
2.1.2.3 Aufbau und Struktur der Bilanz ... 58
2.1.2.4 Bilanzgliederungen ... 61
2.1.2.5 Eigenkapital, Privatentnahmen und Privateinlagen ... 62
2.1.2.6 Wirkung von Geschäftsvorfällen auf die Bilanz ... 66
2.1.2.7 Typen von Bilanzveränderungen ... 67
2.2 Konto, Beleg und Buchungssatz ... 68
2.2.1 Konto ... 68
2.2.1.1 Der Zusammenhang zwischen Bilanz und Konten ... 68
2.2.1.2 Buchung auf Aktiv- und Passivkonten ... 70
2.2.2 Beleg und Buchungssatz ... 71
2.2.2.1 Wesen und Arten von Belegen ... 71
2.2.2.2 Buchen von Buchungssätzen ... 73
2.2.2.3 Buchungsgrundsätze ... 75

2.2.3 Eröffnung und Abschluß von Konten ... 75
2.2.3.1 Eröffnungsbilanzkonto ... 75
2.2.3.2 Saldenbildung auf den bebuchten Konten ... 76
2.2.3.3 Schlußbilanzkonto ... 76
2.2.3.4 Von der Eröffnung zum Abschluß von Konten ... 77
2.3 Gewinn- und Verlustrechnung ... 77
2.3.1 Bestands- und Erfolgskonten ... 78
2.3.1.1 Bestandskonten ... 78
2.3.1.2 Erfolgskonten ... 79
2.3.2 Aufwendungen und Erträge ... 79
2.3.2.1 Erfolgswirksame und erfolgsunwirksame Geschäftsvorfälle ... 80
2.3.2.2 Unterscheidung zwischen Aufwendungen und Erträgen ... 81
2.3.2.3 Verbuchung von Aufwendungen und Erträgen ... 82
2.3.3 Abschluß von Erfolgskonten ... 83
2.3.3.1 Abschluß der betriebsindividuellen Erfolgskonten ... 84
2.3.3.2 Abschluß des G+V-Kontos ... 84
2.3.3.3 Vom G+V-Konto zur Gewinn- und Verlustrechnung ... 85
2.3.3.4 Gliederungen der Gewinn- und Verlustrechnung ... 86
2.3.3.5 Zusammenhang zwischen G+V und Bilanz ... 88

3. Warenverkehr ... 93
3.1 Wareneinkaufs- und Warenverkaufskonto ... 93
3.1.1 Einführung in die Warenkonten ... 93
3.1.2 Unterscheidung der Warenkonten ... 94
3.1.3 Abschluß der Warenkonten ... 95
3.2 Warenverkehr und Mehrwertsteuer ... 97
3.2.1 Einführung in die Umsatzsteuer ... 97
3.2.2 Vorsteuer und Mehrwertsteuer ... 99
3.2.3 Verbuchung der Mehrwertsteuer beim Warenverkehr ... 101
3.2.4 Unentgeltliche Wertabgabe und Warenentnahme ... 102
3.2.5 Rücksendungen und Preisnachlässe ... 103
3.3 Rabatte, Boni, Skonti ... 104
3.3.1 Begriff und Wirkung von Rabatten, Boni und Skonti ... 105
3.3.2 Verbuchung von Rabatten und Boni beim Warenverkehr ... 106
3.3.2.1 Rabatte ... 106
3.3.2.2 Boni ... 107
3.3.3 Verbuchung von Skonti beim Warenverkehr ... 109
3.3.3.1 Bruttoverfahren ... 109
3.3.3.2 Nettoverfahren ... 112
3.4 Nebenkosten des Warenverkehrs ... 114
3.4.1 Warenbezugskosten ... 114
3.4.2 Warenvertriebskosten ... 116

4. Geldverkehr ... 121
4.1 Leasing ... 121
4.1.1 Leasinggeschäfte ... 121
4.1.2 Zurechnung des Leasingobjektes ... 122
4.1.3 Berechnung und Verbuchung von Leasingraten ... 124
4.2 Wechsel ... 127
4.2.1 Wechsel und Wechselarten ... 127
4.2.2 Verbuchung der Wechselausstellung ... 130

4.2.3 Wechselverwendung vor Fälligkeit ... 131
4.2.4 Wechselverwendung nach Fälligkeit ... 133
4.2.5 Wechselprolongation ... 135
4.2.6 Wechselprotest und Rückgriff ... 135
4.2.7 Finanzwechsel ... 137
4.2.8 Wechselobligo ... 137
4.3 Darlehen ... 137
4.3.1 Darlehensarten ... 138
4.3.2 Darlehensabgeld und Darlehensaufgeld ... 138

5. Besondere Buchungsfälle zur Bilanz ... 143
5.1 Vermögensgegenstände und Schulden ... 143
5.1.1 Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen ... 143
5.1.2 Materielle und immaterielle Vermögensgegenstände ... 145
5.1.2.1 Materielle Vermögensgegenstände ... 145
5.1.2.2 Immaterielle Vermögensgegenstände ... 145
5.2 Anschaffung und Herstellung ... 146
5.2.1 Anschaffungskosten ... 146
5.2.2 Herstellungskosten ... 149
5.2.3 Herstellungs- und Erhaltungsaufwand ... 151
5.3 Grundstücke und Gebäude ... 152
5.3.1 Trennung von Grund, Boden und Gebäude ... 152
5.3.2 Gebäude auf fremdem Grund und Boden ... 153
5.3.3 Mietereinbauten und Mieterumbauten ... 154
5.4 Forderungen und Verbindlichkeiten ... 155
5.4.1 Entstehung und Bewertung von Forderungen ... 155
5.4.2 Entstehung und Bewertung von Verbindlichkeiten ... 156
5.5 Wertpapiere ... 156
5.5.1 Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens ... 157
5.5.2 Kauf und Verkauf von Dividenden- und Zinspapieren ... 158
5.6 Beteiligungen ... 160
5.6.1 Begriff der Beteiligung ... 160
5.6.2 Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften ... 160
5.6.3 Verbuchung von Beteiligungen und Beteiligungserfolgen ... 161

6. Besondere Buchungsfälle zur Gewinn- und Verlustrechnung ... 165
6.1 Löhne und Gehälter ... 165
6.1.1 Lohn- und Gehaltsabrechnung ... 165
6.1.2 Verbuchung von Lohn- und Gehaltsabrechnungen ... 168
6.1.3 Sachbezüge ... 169
6.1.4 Vermögenswirksame Leistungen ... 171
6.2 Steuern, Zuwendungen, Zuschüsse ... 175
6.2.1 Unterscheidung zwischen Steuern, Zuwendungen, Zuschüssen ... 175
6.2.2 Verbuchung von Steuern ... 176
6.2.3 Verbuchung von Zuwendungen ... 177
6.2.4 Verbuchung von Zuschüssen ... 178
6.3 Kommissionsgeschäfte ... 179
6.3.1 Begriff des Kommissionsgeschäftes ... 179
6.3.2 Einkaufskommission ... 179
6.3.3 Verkaufskommission ... 181
6.4 Aktivierte Eigenleistungen ... 184

7. Jahresabschlußbuchungen ... 189
7.1 Abschreibungen ... 189
7.1.1 Abschreibungsarten und Abschreibungsursachen ... 189
7.1.2 Abschreibungsgrundlagen ... 192
7.1.3 Abschreibungsmethoden ... 192
7.1.4 Außerplanmäßige Abschreibungen ... 196
7.1.5 Abschreibungen auf uneinbringliche Forderungen ... 197
7.2 Wertberichtigungen ... 197
7.2.1 Einzelwertberichtigungen auf Forderungen ... 198
7.2.2 Einzelwertberichtigungen über die Jahre ... 198
7.2.3 Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen ... 200
7.2.4 Pauschalwertberichtigungen über die Jahre ... 201
7.3 Rechnungsabgrenzungsposten ... 201
7.3.1 Aktive und Passive Rechnungsabgrenzungsposten ... 202
7.3.2 Sonstige Forderungen und Sonstige Verbindlichkeiten ... 203
7.3.3 Übersicht zu den Rechnungsabgrenzungsposten ... 204
7.4 Rückstellungen ... 204
7.4.1 Definition von Rückstellungen ... 204
7.4.2 Abgrenzung zwischen Rückstellungen und Sonstigen Verbindlichkeiten ... 205
7.4.3 Rückstellungen über mehrere Jahre ... 206
7.5 Rücklagen ... 207
7.5.1 Definition von Rücklagen ... 207
7.5.2 Offene und stille Rücklagen ... 207
7.5.3 Steuerfreie Rücklagen ... 208
7.6 Abschluß des Privatkontos ... 209
7.6.1 Darstellung des Privatkontos ... 209
7.6.2 Private PKW- und Gebäudenutzung ... 210
7.6.3 Buchungstechnik zum Abschluß des Privatkontos ... 210

8. Jahresabschlußtechnik ... 215
8.1 Die Hauptabschlußübersicht ... 215
8.1.1 Aufgaben der Hauptabschlußübersicht ... 215
8.1.2 Aufbau der Hauptabschlußübersicht ... 217
8.2 Bearbeitung der Hauptabschlußübersicht ... 219
8.2.1 Übernahme der T-Konten in die Hauptabschlußübersicht ... 219
8.2.2 Verrechnung der Hauptabschlußübersicht zur Saldenbilanz I ... 219
8.2.3 Von den Umbuchungen zur Saldenbilanz II ... 220
8.2.4 Übernahme der Werte in die Bilanz und G+V-Rechnung ... 221
8.2.5 Ermittlung des Unternehmenserfolges ... 222
8.3 Abschluß des Eigenkapitalkontos ... 222
8.3.1 Eigenkapitalkonto und Privatkonto ... 222
8.3.2 Eigenkapitalkonto und G+V-Konto ... 223
8.3.3 Darstellung des Eigenkapitalkontos ... 224
8.4 Besonderheiten beim Abschluß von Personengesellschaften ... 224
8.4.1 Abschluß der offenen Handelsgesellschaft ... 225
8.4.2 Abschluß der Kommanditgesellschaft ... 227
8.4.3 Abschluß der stillen Gesellschaft ... 228
8.5 Besonderheiten beim Abschluß von Kapitalgesellschaften ... 229
8.5.1 Abschluß der Aktiengesellschaft ... 229
8.5.2 Abschluß der GmbH ... 230

9. Manuelles Klausurtraining ... 235
9.1 Übungsklausur 1 ... 235
9.2 Übungsklausur 2 ... 241
9.3 Übungsklausur 3 ... 247
9.4 Übungsklausur 4 ... 252

10. Lösungen zum Klausurtraining ... 261
10.1 Lösung Klausur 1 ... 261
10.2 Lösung Klausur 2 ... 269
10.3 Lösung Klausur 3 ... 277
10.4 Lösung Klausur 4 ... 285

11. Kontenrahmen und Anhang ... 295
11.1 Industriekontenrahmen ... 297
11.2 DATEV-Kontenrahmen SKR 04 ... 300
11.3 Betriebswirtschaftlicher Kurzbericht ... 303
11.4 Jahresabschluß ... 304

Abkürzungsverzeichnis ... 319
Literaturverzeichnis ... 321
Stichwortverzeichnis ... 323

Vorwort zur 8. Auflage

Diese Auflage des Lehrbuchs wurde an die aktuelle Rechtslage angepaßt. Die einzelnen Kapitel wurden kritisch durchgesehen. Das ehemalige Kapitel „PC-gestützte Buchführung“ wurde entfernt, weil das zugrundeliegende Programm nicht mehr zeitgemäß erschien.

Vorwort zur 1. Auflage

Das vorliegende **Lehrbuch** widmet sich den Grundlagen von Buchführung und Jahresabschlußerstellung. Es ist aus meinen Vorlesungs- und Übungsveranstaltungen im Grundstudium an der Universität Bamberg entstanden. Der Leser lernt an einfachen, praktischen Sachverhalten alle wichtigen Gebiete und Techniken der Buchführung kennen. Die Arbeit beschäftigt sich mit

- Inventur und Inventar,
- Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung,
- der Verbuchung des Warenverkehrs,
- den Lohn- und Gehaltsbuchungen,
- den Buchungen beim Wechselverkehr,
- der Anschaffung, Abschreibung und Wertberichtigung,
- der Erstellung der Hauptabschlußübersicht und
- dem Jahresabschluß.

Kleine Lerneinheiten werden in kurzen **Übungsaufgaben** zusammengefaßt und wiederholen einprägsam den vorgetragenen Stoff. Sich daran anschließende, ausgearbeitete **Musterlösungen** bieten eine unmittelbare Testchance, das Gelernte auf der Basis des Selbststudiums zu kontrollieren.

Insgesamt sollen 30 mittlere und größere Übungsaufgaben und die dazugehörenden Lösungen dem Interessierten die Grundlagen der Buchführung und Jahresabschlußerstellung plastisch leicht erlernbar nahebringen. Die Übungsaufgaben sind nach einem **logisch-didaktischen Aufbau und Ablauf** gestaltet. Zunächst startet das Buch mit ganz einfachen Beispielen und Aufgaben. Mit jeder weiteren Übungsaufgabe dringt der Lernende tiefer in das betriebliche Rechnungswesen ein. Er kann schließlich das gesamte Wissen zur Buchführung überprüfen.

Für **Trainingszwecke** stehen drei zweistündige Klausuren zur Verfügung. Die ebenfalls abgedruckten Lösungen hierzu erlauben eine erneute Kontrolle des aktuellen Wissensstandes; im Test erreichte Punkte lassen sich über einen Vergleich der eigenen Bemühungen mit der Ideal-Lösung ermitteln.

Zur Abwicklung und Intensivierung des **Lernprozesses** bieten sich in diesem Buch zwei getrennte Wege an:

1. der manuelle Weg,
2. der maschinelle, PC-gestützte Weg.

Auf **manuelle Weise** die Buchführung zu erlernen, bedeutet: Der Leser greift zu Papier und Bleistift, formuliert Buchungssätze, zeichnet T-Konten, übernimmt in diese die jeweiligen Zahlen der im Soll und Haben bebuchten Konten und überträgt die Konteninhalte in die Jahresverkehrszahlen der Hauptabschlußübersicht. Per Weiterrechnung und Einarbeitung der Umbuchungen und Abschlußbuchungen lassen sich dann Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung einschließlich Gewinn bzw. Verlust des laufenden Jahres ermitteln. Damit wäre das eigentliche Lernziel erreicht, aus den Geschäftsvorfällen des laufenden Jahres den Erfolg eines Unternehmens zu ermitteln.

Ein weiter gestecktes Lernziel liegt vor, wenn der Leser zur Abwicklung der Buchhaltung **moderne Techniken** einsetzen möchte. Er könnte sich dann eines **Personalcomputers** bedienen und die zunächst gedanklich gelösten Buchungen in den Rechner eingeben, dokumentieren und je nach Bedarf zwecks Auswertung ausdrucken lassen. Vor gefährlichen Illusionen und Fehleinschätzungen über die Leistungsfähigkeit des Computers sei gewarnt. Der Computer allein kann nie richtig buchen; er ersetzt ebensowenig fundierte Buchhaltungskenntnisse; ein richtiger Buchungssatz ist grundsätzlich Voraussetzung für eine erfolgreiche Arbeit mit dem PC; wenn schon der Buchungssatz falsch ist, können die Computerausdrucke niemals richtig sein !

Der **maschinelle Weg**, Buchführung und Jahresabschlußerstellung unter Einsatz des Personalcomputers zu erlernen, steht dem Leser unter Zuhilfenahme dieses Buches sowie eines eigens entwickelten Schulungsprogramms offen. Er kann sich ohne umfangreiche zusätzliche Kenntnisse über das Funktionieren von Personalcomputern in die Buchführung mit EDV einarbeiten. Quasi parallel zum Buchungsstoff nehmen die Kenntnisse über die Technologie des Computers und das Buchungsprogramm des PC zu. Die zunächst von Hand bearbeiteten Buchungsfälle werden jetzt noch einmal, jedoch nunmehr maschinell erfaßt und verarbeitet. Der Leser hat die erneute Chance, die bereits bekannten Ergebnisse auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen.

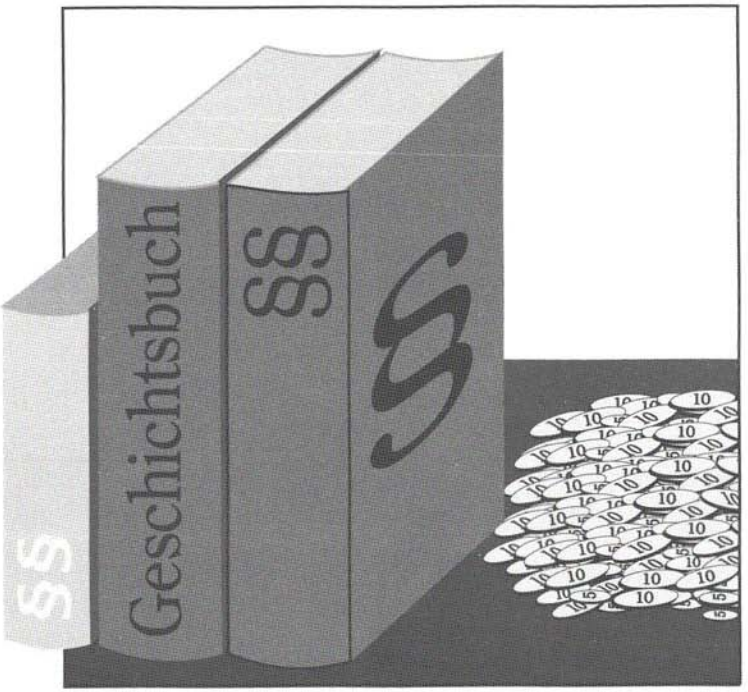
Herr Dipl.-Kfm. Roland Dreizehner hat gleichlaufend zu meinen Vorlesungen und Übungen über zwei Semester hinweg den Einsatz des PC in der Buchführung mit Bamberger Studenten getestet. Die Abschnitte und Beispiele zum EDV-Einsatz sind das Ergebnis seiner Bemühungen, wofür ich ihm herzlich danke.

Zu Dank verpflichtet fühle ich mich ebenfalls Herrn Dipl.-Kfm. Bernhard Sahm sowie allen Studenten, die sich mit teilweise hohem Einsatz und großer Motivation am Projekt: „Buchführung mit Personalcomputer“ aktiv beteiligten. Finanziell gefördert wurden diese Arbeiten aus Mitteln der Forschungsförderung der Universität Bamberg.

Nicht zuletzt bin ich meiner Sekretärin, Frau Brigitta Gareis dankbar, weil sie alle früheren Versionen des Buches als Unterlagen für den Lehrbetrieb zu schreiben hatte, und nie verzagte, obgleich sie die Buchhalternasen manchmal im Traum verfolgten.

KAPITEL 1

Geschichte, Zwecke, Pflichten, Systeme und Formen der Buchführung



1. Geschichte, Zwecke, Pflichten, Systeme und Formen der Buchführung

Rechnen und über die Ergebnisse der Geschäftsvorfälle Buch führen, gehört seit jeher zu den Aufgaben eines ordentlichen Kaufmanns. Im Laufe der Zeit veränderten sich Inhalte, Zwecke, Pflichten, Systeme und Formen von Büchern beträchtlich. Waren es zunächst rein handwerkliche Probleme, die darin bestanden, geschäftliche Vorgänge festzuhalten, aufzuzeichnen und zusammenzufassen, stehen heute rechtliche, fiskalische, finanzwirtschaftliche und technische, vor allem informations- und kommunikationstechnologische Fragestellungen der Buchführung auf der Tagesordnung.

Die Buchführung entwickelte sich im letzten Jahrhundert zu einem entscheidenden Steuerungsinstrument von Unternehmen. Noch mehr: Buchführung ist teils eine ernstzunehmende Profession, teils eine diffizile Kunst. Sie soll alle Geschäftsvorfälle sowie die mit dem Geschäft verquickten Privatvorgänge laufend, lückenlos erfassen, verbuchen und dokumentieren und dabei planmäßig, klar und nachvollziehbar vorgehen. Buchführung folgt keiner irgendwie gearteten Beliebigkeit; Vorschriften regeln teilweise ganz exakt,

- **was**,
- **wann**,
- **wie**,
- **von wem**

zu buchen ist.

Die Buchführung

- dokumentiert Geld- und Güterbewegungen, Vermögens- und Schuldenbestände;
- stellt Informationen zur Selbstkontrolle bereit;
- legt Rechenschaft ab gegenüber Lieferanten, Kunden, Mitarbeitern und anderen Beteiligten sowie gegenüber der Öffentlichkeit und
- unterstützt die Erreichung betrieblicher Ziele, wie Gewinn, Rentabilität, Liquidität usw.

In dem Maße, wie die Buchführung über die Jahrhunderte hinweg ausgebaut wurde, stieg ihre Bedeutung als betriebliches Steuerungsinstrument. Sie gilt heute neben der Kosten- und Leistungsrechnung, der Betriebsstatistik und der Planungsrechnung als Kernbestandteil des Rechnungswesens.

1.1 Geschichte der Buchführung

Die Geschichte der Buchführung beginnt bereits in den Urkulturen. Zuerst waren es Zeichen und Ziffern, mit denen Sachverhalte dokumentiert werden konnten; später kam das Rechnen hinzu. Kirchen, Klöster, Krongüter und Handelsleute bemühten sich um eine Ordnung ihrer ökonomischen Tätigkeiten. Handschriftliche Aufzeichnungen bildeten den Auftakt einer stürmischen Entwick-

lung, die bis zum Einsatz technologisch ausgeklügelter Systeme reicht. Die wichtigsten Aspekte zur Geschichte der Buchführung seien nun in groben Zügen über die Jahrhunderte hinweg dargelegt. (Vgl. ausführlicher: Pausch 1982; Pausch/ Pausch 1990; Schneider 1987).

1.1.1 Von den Urkulturen bis zur Antike

Schon die Jäger der **Steinzeit** hinterließen an Höhlenwänden, Felsvorsprüngen, auf Steinen und Knochen symbolhafte Markierungen über erlegte Rinder, Wildpferde oder Elche. Sie benutzten menschliche Hände, Fingertupfer, Kieselsteine, Wurfkeulen und Kerbhölzer, um die Ergebnisse ihrer Beutezüge festzuhalten.

Ethnographische Befunde bei den Akaw-Stämmen, nahe der Elfenbeinküste, sprechen deutlich für eine allmähliche Höherentwicklung vom bloßen Zählen und Messen, Wiegen und Bewerten. Fungierten lange Zeit die **Kaurimuscheln** als Zählzeichen für zu leistende Abgaben, dienten sie bald als abstrakte Rechengröße: Eine Kaurimuschel entsprach etwa dem Wert des Eies eines Zwerghuhns; für ein gewöhnliches Huhn wurden 100 Kauri, für eine Ziege 1000 Kauri und für ein Rind 10000 Kauri verlangt; ein Währungssystem war geboren. Die Kauri, in den Urkulturen von Ostasien bis Westafrika bekannt, gelten als Mutter des Münzgeldes.

In den **frühen Hochkulturen** ab 3000 v.Chr. entwickelten sich im Zweistromland von Euphrat und Tigris neben Schreibunterlagen vor allem neue Schriftzeichen. Die Tontafeln der Summerer gelten als die frühesten Belege einer **Schrift**. Auf ihnen lassen sich Rechnungen für tägliche Lieferungen an Bier und Brot deutlich erkennen. Eine erhaltene Tontafel aus der Zeit um 3000 v.Chr. wird gar als Vermögensverzeichnis gedeutet, in dem u.a. 22 Kupferminen und 20 Maßeinheiten gesiebte Gerste verzeichnet sind.

Ob die Babylonier und Ägypter die Buchführung kannten, ist ungewiß. Auch über die Rechnungslegung im Altertum weiß man wegen der vereinzelten Papyri oder mit Wachs bestrichenen Holztafeln wenig. Erst die Technik der Papierherstellung, die von China über Arabien im 12. und 13. Jahrhundert nach Europa kam, schaffte Voraussetzungen für laufende Aufzeichnungen.

Neben der Schrift bilden die **Zahlen** eine weitere Säule der Rechnungslegung. Bereits seit dem 2. Jahrhundert v.Chr. ist die Verwendung eines Rechengeräts nachweisbar, auf dem für die Zahlen 1 bis 9 Bambusstäbchen ausgelegt sind und für die Nullen jeweils Lücken bleiben.

Wie Herodot berichtet, rechneten die alten Griechen mit Zählsteinen von links nach rechts, die Ägypter von rechts nach links. Als ältestes, vollständig erhalten gebliebenes **Recheninstrument** gilt die marmorne Rechentafel aus Salamis. Vermutlich diente sie als Werkzeug der staatlichen Schatzverwaltung. Für die Rechentafel bürgerte sich der Name „abakion", griechisch „abax", d.h. Platte oder Brett ein, von dem später der römische Taschenrechner „abacus" abgeleitet wurde.

Für die Rechenkunst der Römer sind klassische Beispiele überliefert. Kaiser Vespasian begann seine Regierung mit einem Budgetdefizit von 40 Milliarden Sesterzen, errechnet von vielen Abakus-Kolonnen. Durchweg schätzten die Römer

verläßliche Aufzeichnungen: Cicero schenkte in einer Verteidigungsrede demjenigen keinen Glauben, der seine Bücher nachlässig führte.

1.1.2 Vom mittelalterlichen Abendland bis ins neuzeitliche Europa

Zwischen **Antike** und **Mittelalter** beeinflußten vornehmlich Kirche, Staat, Handelsstädte und Kaufleute die Weiterentwicklung der Buchführung.

Die Aktivitäten der christlichen **Kirchen** sollten deren ökonomische Fortschritte administrativ absichern. An ihrer Spitze war dem Bischof von Rom, dem „Patriarchen des Abendlandes", an einer strikten Rechnungsführung gelegen. Register mit fortlaufenden Eintragungen über Besitzungen, Einnahmen und Rechte des Apostolischen Stuhles lassen auf detaillierte Aufzeichnungen schließen.

Am nachhaltigsten beeinflußten die **Klöster** die Entwicklung der Buchführung. Nach den Regeln der Benediktiner sollte aufgezeichnet werden, was der Abt „ausgibt und zurückbekommt". Vor allem aber die Fertigkeiten im Rechnen und Schreiben befähigten die Mönche, wegweisende Ideen zur Buchführung zu entwickeln und über Ausbildungsstätten für Buchführungskundige in die Kanzleien des Staates ebenso wie in die Steuerstuben der Städte und Kontore der Handelshäuser hineinzuwirken.

Neben den Kirchen beflügelten handfeste finanzielle Interessen der **weltlichen Herrscher** die Herausgabe von Buchführungsvorschriften. Zu nennen ist hier die Verordnung Karls des Großen über die Krongüter und Reichshöfe der Zeit um 795 n.Chr. In einem Rechnungsbuch mußten von Schreib- und Rechenschulen ausgebildete Amtmänner festhalten, wieviel sie mit den Ochsen einbrachten, was an Zins, Bußen, Strafgeldern, was an Abgaben von Mühlen, Forsten, Weiden, an Brücken- und Schiffszöllen usw. einkam.

Eine Sonderrolle beim Aufkommen der doppelten Buchführung nimmt die Finanzverwaltung der **Stadt Genua** ein. Seit 1263 arbeiteten zwei städtische „Kontierer"; später kommen an der Spitze der Finanzbehörde „Visitatoren" hinzu, die bezeichnenderweise das Siegel des Hl. Michael mit Waage oder Bilanz führen.

Um 1340 liegen Hauptbücher vor, in denen Einnahmen und Ausgaben der Regierung verzeichnet und separate Debitoren festgehalten sind. Diese Geschäftsvorfälle nimmt in chronologischer Reihenfolge zunächst ein Manual auf; sie werden danach ins Hauptbuch übertragen. Jeder Geschäftsvorfall wird doppelt erfaßt: auf der Sollseite (debet nobis pro = schuldet uns für) und auf der Habenseite (recepimus in = wir empfingen). Damit scheinen die Anfänge der doppelten Buchführung deutlich am Beispiel der Praxis der Finanzverwaltung der Stadt Genua auf.

Zu den meist auf finanzielle Bedürfnisse von Kirche, Staat und Städte ausgerichteten Bemühungen um eine Rechnungslegung gesellten sich selbständige **Kaufleute** hinzu. Als die ältesten Aufzeichnungen abendländischer Kaufleute gelten flüchtige Notizen in einem Genueser Cartular von 1157. Aus der Hansestadt Lübeck stammt ein Dokument, in dem ein Tuchhändler um 1180 auf einer Pergamentrolle rund 170 Geschäftsvorfälle, überwiegend Verkäufe auf Kredit, aufzeichnet. Neben den Namen der Käufer (Schuldner) sind die jeweiligen Beträge, die Art der gekauften Waren, Angaben über Zahlungstermine und Bürgschaften verzeichnet. Die Einträge reihen sich lückenlos hintereinander.

Weitere Etappen der Fortentwicklung der Buchführung vom Mittelmeer bis zur Ostsee sind (Pausch 1982, S. 50):

- Um 1200 das Aufkommen von Personenkonten;
- um 1300 die Einrichtung von Sachkonten;
- ab 1340, nach dem Muster von Genua, die Verwendung von Buchungssätzen im Sinne der doppelten Buchführung mit Aufstellung bilanzähnlicher Übersichten;
- um 1400 die Durchführung eines formellen Abschlusses;
- schließlich um 1420 die Anlage des Kapitalkontos und die formale Vollendung der doppelten Buchführung in einem Bilanzkonto.

Eine gewisse Vorreiterrolle hierbei spielen die Banken sowie die Fernhandelsbetriebe. Das Interesse der Banken erklärt sich aus der beabsichtigten, lückenlosen Überwachung der vergebenen Kredite; wie überhaupt die Kreditierung als ursprüngliches Aufgabenfeld der Buchführung gelten darf. An dieser Stelle verlaufen die Absichten der Geldverleiher und Kaufleute parallel.

Das erste vollständige deutsche Kaufmannsbuch in lateinischer Sprache mit römischen Zahlen stammt von der Nürnberger Großhandelsfirma Holzschuher aus den Jahren 1304-1307. Ein Handelsbuch des Regensburger Großkaufmanns Runtinger von 1383-1407 verwendet bereits die deutsche Sprache und indische Ziffern. Damit ist die Abkehr von den für Buchführungszwecke wenig geeigneten römischen Zahlen vollzogen.

Der eigentliche Erfinder der Buchführung dürfte schwer auszumachen sein. Nachhaltige Anstöße zu einer Lehre der doppelten Buchführung oder gar einer Buchführungs- und Handelswissenschaft gaben **Luca Pacioli** und **Jacques Savary**; der italienische Franziskanermönch Pacioli im Jahre 1494 mit seiner Schrift „Summa de arithmetica", der französische Textilkaufmann Savary mit seinem Hauptwerk „Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce de toute sorte de marchandises, tant de France que des Pays Etrangers", 1. Auflage, Paris 1675. Allerdings bleiben die Darstellungen Paciolis in vielem hinter dem zurück, was schon mehr als ca. 100 Jahre zuvor oberitalienische Städte und Kaufleute praktizierten, vornehmlich die Rechnungsbücher der Finanzverwalter der Stadt Genua und des Renieri Fini aus dem Jahre 1296 (Schneider 1987, S. 96).

Pacioli empfahl die Führung von drei Büchern:

- ein einfaches Memorial, das auf **Vico Johann von Gheldern** zurückgeht, mit fortlaufender Eintragung sämtlicher Geschäftsvorfälle;
- ein Journal, in dem gleichartige Posten zusammengefaßt sein sollten und
- ein Hauptbuch mit doppelter Erfassung der einzelnen Posten als Soll- und Habenpositionen.

Vor allem das Hauptbuch leistet den entscheidenden systematischen Beitrag zur doppelten Buchführung. Die Kontenüberschriften „Soll" und „Haben" nehmen hier originäre Gestalt an. Die linke Seite des Kontos trägt in Italien anfangs die Bezeichnung „deve dare" = er (der Kontoinhaber) soll geben, die rechte Seite die Bezeichnung „deve avere" = er soll haben (bekommen). Bis auf den heutigen Tag haben sich die Kurzbenennungen der beiden Seiten eines Kontos: „Soll" und „Haben" erhalten.

Die Errungenschaften der italienischen Buchführung breiteten sich hinfort rasch aus. **Matthäus Schwarz**, der in Venedig ausgebildete Hauptbuchhalter der

Augsburger **Fugger** stellt im 16. Jahrhundert die „teutsche" Buchhaltung vor: Das **Hauptbuch** gliedert sich in Personenkonten (= „Schuldbuch") und Sachkonten (= „Sachkontenbuch" oder „Capus") auf; hinzu tritt ein „Unkostenbüchlein" für Spesen und dergleichen sowie ein „Geheimbuch" des Principals, das sich neben Berechnungen der Steuern vor allem mit der Ermittlung von Gewinnen oder Verlusten befaßte.

In Frankreich setzte sich im 17. Jahrhundert unter dem Einfluß von Savary und De la Porte eine eigenständige Entwicklung fort. Als typisch französisch galt die Einrichtung von „Sonderjournalen", vor allem für den Einkauf und Verkauf. Die einzelnen Überträge hieraus wurden in ein Sammeljournal übernommen, dessen Summen schließlich im Hauptbuch ihren endgültigen Bestimmungsort fanden.

Im 18. Jahrhundert verbreitete **Jones** das von ihm so benannte „English system". Es handelte sich dabei um ein dreigliedriges „Day-Book" mit Debitoren- und Kreditorenspalte sowie einer Gesamtspalte; auf diesem Wege sollten Vierteljahresabschlüsse ermöglicht werden einschließlich der Gewinn- und Verlustermittlung.

Zu Beginn des 19. Jahrhunderts finden sich in den deutschen Hansestädten ebenso wie in England Kaufmannspraktiken, die darauf schließen lassen, daß die bislang bekannten verschiedenen Bücher in einem einzigen, mehrspaltigen Sammeljournal zusammengefaßt werden sollten. Aus den italienischen Anfängen ist nunmehr eine – so bezeichnete – **„amerikanische Buchführung"** entstanden. Sie stammt jedoch nicht etwa aus Amerika, sondern darf als französische oder deutsche Erfindung gelten. Ihr Vorzug liegt in der durchgängigen zeitlichen und sachlichen Ordnung und Zusammenfassung aller Geschäftsvorfälle in einem durchschaubaren, logischen System. Im Gegensatz zur **einfachen Buchführung** früherer Jahrhunderte, in der jeder Posten lediglich einmal verzeichnet wurde, ebnete die amerikanische Buchführung den Weg für das industrielle, informationstechnologische Zeitalter.

1.1.3 Von der Industrialisierung ins Computerzeitalter

Die Geschichte der Buchführung verläuft in weiten Teilen parallel mit der Entwicklung der Schreib- und Rechentechnik. Da Rechenfehler jahrhundertelang an der Tagesordnung waren, kommt der Buchführung neben ihrer eigentlichen Dokumentationsaufgabe eine entscheidende Kontrollfunktion zu.

Insbesondere die Ausgestaltung des Buchführungssystems zur doppelten Erfassung der Geschäftsvorfälle mit einer Soll- und einer Haben-Position gilt als wegweisende Erfindung menschlichen Geistes, nicht selten in einem Atemzug mit der Erfindung der Gravitationsgesetze durch **Isaac Newton** erwähnt. **Dieter Schneider** räumt der Erfindung der Buchführung ebenfalls einen hohen Stellenwert ein:

> „Die Entwicklung der doppelten Buchhaltung (ist) ein technischer Fortschritt, nicht so wichtig wie die Erfindung der Dampfmaschine, aber bedeutsamer als die des Taschencomputers" (Schneider 1987).

Der Technisierungsprozeß des Industriezeitalters hinterläßt – ganz allgemein gesprochen – auch im System der Buchführung deutliche Spuren. Wachsende Fa-

brikbetriebe drängen im Gefolge ihrer umwälzenden technischen Neuerungen im kaufmännischen Sektor nach neuen Überlegungen. Zunehmender Wareneinund -ausgangsverkehr, kompliziertere Produktions-, Lager- und Absatzwege, weitere Distanzen durch Öffnung der Märkte lassen die Zahl der Geschäftsvorfälle ebenso ansteigen wie ihre Besonderheiten. Das gebundene Buch scheint diesen Aufgaben kaum mehr gewachsen. Um 1800 entsteht sogar eine eigenständige Geschäftsbücherindustrie. Bewegliche Rücken und Blattaustauschtechniken weisen bereits in eine neue Richtung. Das gebundene Geschäftsfreunde- und Hauptbuch hat ausgedient; Loseblatt-Systeme erlauben es, mühelos andersartige, neue organisatorische Begebenheiten aufzuzeichnen. Erstmals auf der Weltausstellung in Chicago im Jahre 1893 vorgestellt, tritt die **Loseblatt-Buchführung** ihren Siegeszug in alle Kontinente an. Zusammen mit der **Durchschreibetechnik**, die zunächst ausschließlich manuell durchgeführt werden konnte, beginnt ein neues Kapitel des Buchens. Die **Durchschreibebuchführung** bringt eindeutige Vorteile mit sich; es entfallen Übertragungsarbeiten zwischen den einzelnen Büchern, Fehlerquellen lassen sich reduzieren, neue Konten leicht anfügen, die Arbeit besser auf mehrere Buchhalter verteilen. Insbesondere gestattet die auf Loseblattbasis arbeitende Durchschreibebuchführung eine maschinelle Bearbeitung. Schreibende und schreibend-rechnende **Buchführungsmaschinen** und **Buchführungsautomaten** eröffnen bislang unbekannte Dimensionen in der Verarbeitung betrieblicher Massendaten.

Noch umwälzendere Wirkungen für die Buchführung gehen von der **Lochkarte** aus. Zunächst von dem Deutsch-Amerikaner **Hermann Hollerith** (1860-1929) für die amerikanische Volkszählung 1890 entwickelt, eröffnet sie der bisherigen Buchführungspraxis neue Dimensionen.

Den vorläufig letzten Schritt in der Kette tiefgreifender Impulse zu einer Fortentwicklung der Buchführung stellt die Erfindung des **Mikrochip** dar. Als grundlegender Baustein jedes Computers sind damit zwar noch nicht alle Voraussetzungen einer neuzeitlichen Buchführung geschaffen. Jedoch kann man sich in dieser Zeit schlechterdings eine zeitnahe verläßliche Buchführung ohne den Einsatz von Computern nicht mehr vorstellen. Das beste Beispiel hierfür bietet die Entwicklung der **DATEV**, eine ausschließlich für den steuerberatenden Beruf gegründete Genossenschaft mit Sitz in Nürnberg. Sie hat sich auf den Einsatz der Datenverarbeitung in Steuerberaterpraxen spezialisiert und bietet vornehmlich dem Mittelstand eine betriebsgrößenadäquate Datenverarbeitung an. Die ersten 15 Jahre seit ihrem Bestehen ab 1966 galten der rechentechnischen Abwicklung von **Mandantenbuchführungen** unter Einsatz des Computerprogramms **FIBU**. Neuerdings sind Tendenzen erkennbar, von reinen Rechenzentrumsleistungen abzurücken, um insbesondere stärker die betrieblichen, beratenden Tätigkeiten von Steuerberatern zu unterstützen. Der **Personal-Computer** in all seinen Anwendungsformen ist dafür besonders geeignet. Im Verbund mit dem Großrechner leistet er entscheidende Unterstützung bei der Bewältigung von Bürotätigkeiten, die über die eigentlichen Aufgaben der Buchführung hinausgehen.

1.2 Zwecke der Buchführung

Die Buchführung widmet sich Geschäftsvorfällen verschiedenster Art. Sie sind die kleinsten **Verarbeitungseinheiten** und bestimmend für Zweck, Inhalt, System

und Form der geführten Bücher und vorgenommenen Aufzeichnungen. **Geschäftsvorfälle** können unternehmensinterne und – externe Vorgänge betreffen; von diesen zu trennen sind **Privatvorgänge**; sie haben mit der persönlichen Sphäre des Unternehmens, der Eigentümer oder Gesellschafter zu tun. Sofern solche Privatvorgänge mit den eigentlichen geschäftlichen Belangen verknüpft sind, müssen sie ebenfalls gebucht werden. Nicht alle Geschäftsvorfälle und Privatvorgänge unterliegen heute zwangsläufig der Buchführungspflicht.

Zu den buchungspflichtigen **Geschäftsvorfällen** gehören:

- Die Anschaffung von **Vermögensgegenständen**, etwa der Kauf von Grundstücken und Gebäuden, von Maschinen und Fahrzeugen;
- die Aufnahme von **Schulden**, beispielsweise in Form von Lieferantenkrediten, Darlehens- und Hypothekenverbindlichkeiten;
- der Verkehr von ein- und ausgehenden **Waren**, d.h. der Wareneinkauf sowie der Warenverkauf;
- der **Geldverkehr**, wobei Gelder eingenommen oder ausgegeben, geliehen oder verliehen werden;
- die betrieblichen **Rechte** und **Pflichten**, beispielsweise Patente und Lizenzen und die **Haftung** für verursachte Schäden;
- die Verwendung der erreichten **Ergebnisse** des Wirtschaftens, vornehmlich die **Gewinne** und **Verluste** aus der Tätigkeit während eines Jahres;
- **innerbetriebliche Güter- und Leistungsverbräuche** einschließlich **zu verrechnender Kosten und Leistungen**.

Zu den buchungspflichtigen **Privatvorgängen** zählen:

- **Entnahmen** von Geld und Waren aus dem Unternehmen für private Zwekke;
- **Einlagen** von Geld und Vermögensgegenständen aus dem privaten Bereich für betriebliche Zwecke.

Das erste französische Handelsgesetzbuch, die unter Ludwig XIV erlassene Ordonnance de Commerce von 1673 verlangte vom Kaufmann Rechenschaft über seine gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse einschließlich der Ausgaben „in den Lastern des Spiels, der Liebe, des Weins und für anderen unnützen und überflüssigen Aufwand" (Übersetzung nach der 2. Auflage, Paris 1679, S. 248 nach Moxter, 1986, S. 6).

Alle Geschäftsvorfälle und mit ihnen verquickte Privatvorgänge laufend, lükkenlos in Geldgrößen zu erfassen, zu verbuchen und zu dokumentieren und dabei zeitnah, planmäßig, klar und nachvollziehbar vorzugehen, bezeichnet man als **Buchführung**. Da die Geschäftsvorfälle im Vergleich zu den mit ihnen verquickten Privatvorgängen eine unvergleichliche größere Bedeutung haben, soll im weiteren auch lediglich von **Geschäftsvorfällen** gesprochen werden; Privatvorgänge seien nur noch an ganz markanten Stellen besonders herausgehoben oder behandelt.

Explizite Normen darüber, welche Zwecke mit der Buchführung verfolgt werden, liegen weder im Handelsgesetzbuch noch in den Spezialgesetzen vor. **Implizite Schlußfolgerungen** aus einschlägigen Gesetzen und aus der Rechtsprechung erlauben gleichwohl Rückschlüsse auf die mit ihr verfolgten Ziele. Zudem offen-

baren kaufmännische Gepflogenheiten sowie die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**, daß mit der Buchführung mehrere **Zwecke** gleichzeitig oder unabhängig voneinander angestrebt werden.

1.2.1 Erfassung, Verbuchung und Dokumentation von Geschäftsvorfällen

Schon aus der soeben niedergelegten Definition der Buchführung geht hervor, daß im Mittelpunkt ihrer Bemühungen die Erfassung, Verbuchung und Dokumentation von Geschäftsvorfällen steht. Mit **Erfassung, Verbuchung und Dokumentation** sind einerseits **vor- und nachbereitende Tätigkeiten** gemeint, wie

- Beschaffen, Sammeln und zeitliches Ordnen von Belegen;
- Kontieren von Belegen, Aufstellen von Buchungssätzen;
- fortlaufende und geordnete Ablage von Belegen;
- vor- und nachbereitende Dokumentation:
- fortlaufende, lückenlose und wiederauffindbare Dokumentation aller Bücher und Aufzeichnungen.

Im Zentrum der **Erfassung, Verbuchung und Dokumentation** stehen andererseits folgende **Haupttätigkeiten**:

- **Inhaltliche Tätigkeiten**; sie halten fest, um **welche Art** von Geschäftsvorfall es sich jeweils handelt;
- Tätigkeiten des **Messens** und **Wiegens** von **Mengen**; diese geben das Ausmaß des Geschäftsvorfalls an; beispielsweise beantworten sie die Fragen: **Welche Anzahl** von Waren wurde beschafft; **wie hoch** ist das **Gewicht der Ware** usw.?;
- **bewertende Tätigkeiten**; damit wird eine Verknüpfung der Menge mit einem **Preis** oder einer sonstigen **Zahlengröße** erreicht; beispielsweise beantwortet die Tätigkeit der Bewertung die Frage: Wie hoch ist der **Preis** oder **Wert** der gekauften Waren oder angeschafften bzw. selbst hergestellten Güter?;
- die Tätigkeit des **Ausführens der Buchungen**;
- die Tätigkeit im Zusammenhang mit der **Erstellung und Führung der Bücher und Aufzeichnungen**.

Erfassung, Verbuchung und Dokumentation können manuell oder maschinell erfolgen, müssen allerdings in systematischer, planmäßiger Form geschehen, um weiteren Zwecken gerecht zu werden.

1.2.2 Fundamentierung der Rechnungslegung

Viele in der Buchführung zu verbuchende und zu dokumentierende Geschäftsvorfälle und Privatvorgänge dienen dazu, gesetzlichen Vorschriften nachzukommen. Vor allem handels- und steuerrechtliche Regelungen bestimmen, welche

Geschäftsvorfälle und Privatvorgänge wann und wie verbucht werden müssen. Damit soll erstens für betriebsindividuelle **Rechenschaft** vorgesorgt werden. Sie ist bedeutungsvoll, da die Folgen der meisten Entscheidungen nicht allein den Entscheider selbst, sondern andere gleichermaßen treffen.

Zum zweiten besteht ein grundsätzliches Interesse an der **Sicherung des Rechtsverkehrs**. Buchführungsunterlagen und Handelsbücher dienen

- bei Rechtsstreitigkeiten oftmals als **Beweismittel**, die bei feststehender ordnungsmäßiger Handhabung erhebliches Vertrauen begründen können;
- als sogenannte **Privat- oder Gesamturkunden** (i.S. der §§ 267, 274 StGB) und sind gegen unechte Herstellung, Verfälschung, Vernichtung, Beschädigung und Unterdrückung geschützt;
- im Rahmen einer EDV-Buchführung, bei elektromagnetischer Speicherung, als technische Aufzeichnungen und sind in gleicher Weise wie Urkunden geschützt.

Drittens soll die Buchführung Voraussetzungen einer **einheitlichen Rechnungslegung** von Unternehmen überhaupt schaffen.

In den vergangenen siebzehn Jahren wurde die Rechnungslegung in Europa grundlegend durch das sog. **Bilanzrichtliniengesetz** geändert. Der Rat der Europäischen Gemeinschaften verabschiedete am 25. Juli 1978 die **Vierte EG-Richtlinie**. Sie soll einzelstaatliche Vorschriften über Form und Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts von **Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung** sowie die **Offenlegung** und **Prüfung** dieser Unterlagen koordinieren und vereinheitlichen. Dieselben Zielsetzungen verfolgt die am 13. Juni 1983 zur **Konzernrechnungslegung** erstellte **Siebte Richtlinie**. Daneben regelt die am 10. April 1984 erlassene **Achte Richtlinie** die Zulassung der mit **Pflichtprüfung** der Rechnungsunterlagen beauftragten Personen.

Allgemeine **Rechtsgrundlage** der drei genannten **Richtlinien** sind die Artikel 58 Abs. 2 und 54 Abs. 3 Buchstabe g des EWG-Vertrages (Romvertrag) zur Harmonisierung der gesellschaftsrechtlichen Schutzbestimmungen. Im Rahmen dieser der Europäischen Gemeinschaft übertragenen Harmonisierungsaufgabe erließ der Rat der EWG mehrere **Vorentwürfe**, die in **Beschlußvorschläge** des Rechtsausschusses des Bundestages eingearbeitet und als **Regierungsentwürfe** dem Bundestag vorgelegt wurden.

Die rechtsgültige **Umsetzung** der Vierten und Siebten Richtlinie in deutsches Recht erfolgte schwerpunktmäßig im Dritten Buch des Handelsgesetzbuches, geändert durch das **Bilanzrichtliniengesetz** vom 19. Dezember 1985. Diese Vorschriften gelten erstmalig für das nach dem 31. Dezember 1986 beginnende Geschäftsjahr (Art. 23 EGHGB).

1.2.3 Schutz von Gläubigern und Gesellschaftern

Ordnungsgemäß geführte Handelsbücher sollen speziell Gläubiger schützen. Der mit Hilfe der Buchführung beabsichtigte **Gläubigerschutz** läßt sich aus den

gesetzlichen Sanktionen schließen, die greifen, wenn Buchführungsvorschriften nicht beachtet werden.

Den **direkten** Gläubigerschutz gewährleistet die Buchführung, indem sie Daten zur Verfügung stellt, die ein Urteil über den Grad der Kreditwürdigkeit erlauben.

Dem **indirekten** Gläubigerschutz dient die Buchführung, indem sie den Betrieb davor bewahrt, die eigene finanzielle und gesamtwirtschaftliche Lage falsch einzuschätzen, folgenschwere negative unternehmerische Entscheidungen zu treffen oder durch persönliche Verhaltensweisen, etwa überhöhte Privatentnahmen, das als Haftungsmasse verfügbare Vermögen zum Nachteil der Gläubiger zu verringern.

Dem **Gesellschafterschutz** soll die Buchführung ebenfalls dienen; denn bestimmten Gesellschaftern (von der Geschäftsführung ausgeschlossene Komplementäre, Kommanditisten, außenstehende Gesellschafter einer GmbH) steht das Recht zu, Handelsbücher und sonstige Aufzeichnungen und Papiere einzusehen. Sie können sich hierdurch beispielsweise vor Veruntreuungen durch Geschäftsführer oder anderen nachteiligen Handlungen schützen.

1.2.4 Schaffung von Besteuerungsgrundlagen

Ein weiterer Zweck der Buchführung ist in der Schaffung von Grundlagen für die **Besteuerung** zu sehen. Erlöse, Aufwendungen, Gewinne, Verluste, Vermögen und Schulden sind Begriffe, die sehr stark von steuerrechtlichen Vorschriften geprägt sind. Insofern greift das Steuerrecht nachhaltig in die Geschehnisse sowie in die Form und Systematik des Buchens ein. Zudem steht der **Finanzverwaltung** das Recht zu, nachzuprüfen, ob die für die Steuererklärungen geforderten und tatsächlich gemachten oder unterlassenen Angaben ordnungsgemäß vorgenommen wurden. Die **Prüfung** durch die Finanzämter, in Form punktueller Einzelprüfungen oder umfangreicher **Betriebsprüfungen**, bedient sich der Buchführungsunterlagen als Mittel der **Kontrolle** darüber, ob und inwieweit die gesetzlich geschuldeten **Steuern** entrichtet worden sind oder nicht.

1.2.5 Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen

Mit der Befolgung **gesetzlicher** Vorschriften sind die Zwecke der Buchführung keineswegs erschöpft. Die Buchführung kann darüber hinaus gesetzlich nicht erfassungs-, aufzeichnungs- und dokumentationspflichtige Informationen bereitstellen, die für die Unternehmensführung und die Mitarbeiter ebenso interessant sind wie für außenstehende Institutionen.

Aus der Sicht der Unternehmensführung bildet die Buchführung eine **Basis** für viele Daten, die zur erfolgreichen Steuerung von Einkauf und Verkauf, Lagerhaltung, Investitionen und Finanzierung unerläßlich sind. Die Buchführung ist allerdings nur ein Teil des betrieblichen **Rechnungswesens**. Neben der Buchführung gehören zum Rechnungswesen:

- Die **Kosten- und Leistungsrechnung**, in der die für die Betriebsleistung erforderlichen Güter- und Leistungsverbräuche (= **Kosten**) ermittelt werden einschließlich der Erfassung und Verrechnung aller **innerbetrieblichen Kosten** und **Leistungen**; hierbei kommen die **Kostenarten-, Kostenstellen-** und **Kostenträgerrechnung**, die im **Betriebsabrechnungsbogen** durchgeführt werden, zum Einsatz;
- die **Betriebsstatistik**, mit deren Hilfe Kennzahlen ermittelt werden, die die bisherige Entwicklung des Unternehmens durchleuchten und damit Kontrollansätze liefern;
- die **Planungsrechnung**, die Daten der Buchführung, der Kosten- und Leistungsrechnung sowie der Statistik nutzt, um zukünftige Trends vorauszuschätzen, Strukturwandlungen und Marktveränderungen ebenso aufzuzeigen wie Liquiditäts- und Finanzierungsengpässe.

Mitarbeiter des Unternehmens und außenstehende Institutionen vermögen die Daten der Buchführung in Absprache mit der Unternehmensführung durchaus für ihre Entscheidungen interessengeleitet zu nutzen: **Mitarbeiter** und **Lieferanten** könnten etwa an der augenblicklichen und künftigen wirtschaftlichen Lage und Zahlungsfähigkeit ebenso interessiert sein wie **Banken, Gläubiger, Eigentümer** oder **Gesellschafter**.

1.3 Pflichten der Buchführung

Die Darstellung der Zwecke der Buchführung hat deutlich gemacht, daß von ihr **freiwillige** und **gesetzlich vorgeschriebene** Geschäftsvorfälle und Privatvorgänge gleichermaßen verarbeitet werden. Dazwischen liegen Wahlmöglichkeiten, die alternative Systeme und Formen der Buchführung erlauben. Während hiervon im nächsten Abschnitt die Rede sein soll, geht es nunmehr darum, die Buchführungspflichten näher zu erörtern.

1.3.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" (GoB) sind ein System von Regeln, das von jedem Buchführungspflichtigen zu beachten ist. Handels- und Steuerrecht verschaffen den GoB Rechtsgeltung:

- Nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB ist „jeder Kaufmann ... verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens **nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** ersichtlich zu machen";
- nach den Vorschriften der §§ 140 und 141 AO gelten die GoB zudem für alle steuerrechtlich zur Buchführung Verpflichteten.

Wie die Systematik der GoB aussieht, und welche Inhalte zu den GoB zu rechnen sind, bestimmen nicht gesetzliche Vorschriften, sondern **Gewohnheitsrecht,**

Handelsbräuche und **Verkehrsanschauungen**. Ein allgemein akzeptiertes, geschlossenes System der GoB ist bis heute unbekannt. Man unterscheidet gemeinhin formelle und materielle Grundsätze.

Formelle Grundsätze legen Mindestanforderungen an die äußere **Form** und **Systematik** der Buchführung fest; **materielle** betreffen den **Inhalt** der Buchführung. Die einzelnen GoB sind im folgenden ausführlicher zu erläutern.

1.3.1.1 Richtigkeit und Willkürfreiheit

Diese Grundsätze sollen sicherstellen, daß die Buchführung die Geschäftsvorfälle und mit ihnen verquickte Privatvorgänge so erfaßt, wie es ihrem **tatsächlichen Inhalt** entspricht **(materielle Richtigkeit)**. Dazu gehören präzise Bezeichnungen der Geschäftsvorfälle ebenso wie absolut richtige Zahlen sowie die korrekte Übernahme der durch Bewertung ermittelten Zahlen ins Rechenwerk der Unternehmung.

Neben der materiellen Richtigkeit müssen in jeder Buchführung **formelle** Formvorschriften beachtet werden **(formelle Richtigkeit)**: Tatbestand und Beschreibung sind für Dritte verständlich und wahr darzustellen; Ursprungsgeschäft, Belege und Buchungen müssen übereinstimmen; sie dürfen keinesfalls nachträglich in einer Weise verändert werden, daß der frühere Zustand nicht mehr feststellbar ist; Radierungen, Überkleben, Löschen, unprotokollierte Stornierungen, manipulierte Überspielungen sind unzulässig.

Willkürfrei muß die Buchführung ebenfalls sein, d.h. frei von subjektiven Komponenten, die die Richtigkeit und Wahrheit beeinträchtigen könnten. Sollten Spielräume vorhanden sein, müßte der zur Buchführung Verpflichtete diese verantwortlich und realitätsadäquat ausfüllen, so daß er sie auch persönlich für eine korrekte Handhabung halten kann. Der Willkürfreiheit dürfte entsprochen sein, wenn die Buchführung frei von sachfremden Erwägungen bleibt.

1.3.1.2 Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachprüfbarkeit

Diese Grundsätze regeln die Beschaffenheit, Qualität, Gliederung und Abfolge der Aufzeichnungen. Die Buchführung muß so **klar** und **übersichtlich** (§ 243 Abs. 2 HGB) sein, daß sie nicht allein den zu ihrer Führung Verpflichteten treffsichere Informationen liefert, sondern auch **sachverständigen Dritten** innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens ermöglicht:

> „Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen".
> (§ 238 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB)

Die Forderung nach **Klarheit** soll Verschleierungen jeder Art verhindern. Sie richtet sich nach dem „sachverständigen Dritten", der sich in angemessener Zeit zurechtfinden können muß. Sachverständige Dritte sind etwa Buchhalter, Steu-

erberater, Wirtschaftsprüfer und Außenprüfer. Handels- und steuerrechtliche Kenntnisse ganz allgemeiner Natur reichen hierfür nicht aus. Zudem muß der „Überblick" anhand der Belege und Aufzeichnungen ganz überwiegend ohne weitere Auskünfte und ohne Schwierigkeiten zügig gewonnen werden können.

Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung erfordern:

- Vollständige, lesbare Belege und Aufzeichnungen;
- sachgerechte, kontenrahmengesteuerte Kontierung;
- eindeutige Zuordnung der Belege und Aufzeichnungen zu den Buchungssätzen und Buchungen;
- durchsichtige Darstellung und Gliederung der Vorgänge;
- unsaldierte Ausweise;
- verständliche und rekonstruierbare Systematik der Buchführung;
- unmißverständliche Kennzeichnung von Korrekturen und Umbuchungen.

1.3.1.3 Vollständigkeit und Rechtzeitigkeit

Diese Grundsätze verlangen, daß alle Geschäftsvorfälle und mit ihnen verquickte Privatvorgänge vollständig und zeitnah in der Buchführung erfaßt werden.

> „Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden".
> (§ 146 Abs. 1 AO)

Vollständigkeit ist eine quantitative Dimension: **Alle** buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle und Privatvorgänge sind zu erfassen; darüber hinaus müssen alle zugänglichen Informationen ausgewertet werden, die den Buchungen zugrunde liegen.

Rechtzeitigkeit betrifft die zeitliche Nähe oder Ferne der originären Geschäftsvorfälle und Privatvorgänge zur Buchungstätigkeit, wobei zeitnah bedeutet, daß möglichst in unmittelbarem Anschluß an das aktuelle Geschehen auch gebucht werden muß.

1.3.1.4 Vorsicht, Realisation und Imparität

Das **Realisationsprinzip** teilt sich in zwei Komponenten auf. Die erste Komponente gibt darauf Antwort, **wann** Erträge und Aufwendungen aus einem oder mehreren Geschäftsvorfällen als realisiert gelten; die zweite Komponente legt fest, zu **welchen Werten** die noch nicht realisierungsfähigen oder noch nicht realisierten Erträge und Aufwendungen, die in Zusammenhang mit Erzeugnissen und Leistungen stehen, angesetzt werden müssen.

Realisationszeitpunkt von Erträgen und Aufwendungen könnten der Vertragsabschluß, der Geldeingang oder der Zeitpunkt der Lieferung und Leistung sein. Gegen den **Vertragsabschluß** als Realisationszeitpunkt sprechen vor allem

die erheblichen Risiken, die bis zur Erfüllung des Vertrages noch eintreten könnten. Zum Termin des **Geldeingangs** existieren Risiken, wie sie für den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch bestanden haben, nicht mehr. Allerdings würde bei langfristigen Geschäften oder Zahlungszielen die Spanne zwischen Leistung und Ertrag beträchtlich auseinander fallen.

Zwischen Vertragsabschluß und Geldeingang liegt normalerweise der **Termin der Lieferung** eines Sachgutes oder der **Zeitpunkt der Beendigung einer Dienstleistung**. Die herrschende Meinung sieht Erlöse und Aufwendungen im Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung als realisiert und damit ausweispflichtig an.

Welchen Wert realisierte Erträge und Aufwendungen annehmen, ergibt sich ebenfalls aus dem Realisationsprinzip. Zunächst dürfen die in der Unternehmung befindlichen Güter lediglich mit ihren **Anschaffungskosten** oder bei begonnener Erzeugung oder bei selbständiger Erstellung mit ihren **Herstellungskosten** erfaßt und fortgeführt werden. Diese **Obergrenze der Bewertung** darf allein und erst in dem Moment überschritten werden, in dem die Umsatzleistung erreicht ist. An die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten tritt nunmehr der am Absatzmarkt erzielte Erlös in Form des tatsächlichen Geldeingangs oder des Entstehens einer Forderung.

Eine Einschränkung erfährt das Realisationsprinzip wenn am Bilanzstichtag der künftig erwartete Absatzpreis vorhandener Güter unterhalb der Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt. Stünden nun die Güter zum Verkauf, drohte ein Verlust. **Drohende Verluste** müssen buchungstechnisch bereits zu einem Zeitpunkt berücksichtigt werden, zu dem sie noch nicht einmal realisiert sind. Man spricht hier vom **Imparitätsprinzip**, weil im Falle des über den Anschaffungs- und Herstellungskosten liegenden möglichen Verkaufspreises eines Gutes keine Korrektur vorgenommen werden darf. Damit soll verhindert werden, daß **unrealisierte Gewinne** (gleichbedeutend mit nicht durch den rechtlich perfekten Verkaufsvorgang gesicherten Gewinnen) nicht ausgewiesen werden dürfen. Die diametral entgegengesetzte, ungleiche (= imparitätische) Behandlung noch nicht realisierter Verluste im Vergleich zu nicht realisierten Gewinnen entspringt dem **Vorsichtsdenken** des Kaufmanns.

Der im Realisations- und Imparitätsprinzip zum Ausdruck kommende **Grundsatz der Vorsicht** gilt als einer der wichtigsten GoB. Im weitesten Sinne besagt er, daß ein Kaufmann sein Vermögen, seine Schulden und seine wirtschaftliche Lage nicht günstiger darstellen darf, als dies den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Ein Kaufmann darf sich nicht reicher machen als er ist. In diesem allgemeinen Verständnis reicht der Grundsatz der Vorsicht über das Realisations- und Imparitätsprinzip als eigenständige Dimension hinaus. Er trägt vor allem dem Schutz der Gläubiger und Gesellschafter besonders Rechnung.

1.3.1.5 Sachliche und zeitliche Abgrenzung

Von der Rechtzeitigkeit der Buchungen zu unterscheiden ist der Zeitraum, in dem die vorgenommenen Buchungen ertrags- und aufwandswirksam (= erfolgswirksam) werden. Positive (Erträge) und negative (Aufwendungen) Beiträge zum Erfolg sollen grundsätzlich der Periode zugerechnet werden, zu der sie wirtschaftlich gehören. Wie diese Zurechnung von Erträgen und Aufwendungen vorzunehmen ist, regeln die Abgrenzungsgrundsätze.

Der **Grundsatz der sachlichen Abgrenzung** besagt: **Aufwendungen** müssen in der Periode wirksam werden, in der die ihnen **entsprechenden Erträge** gemäß dem **Realisationsprinzip** als verwirklicht gelten. Durch diese Betrachtungsweise der zeitlich gleichlaufenden Gegenüberstellung von Aufwendungen und dazugehörigen Erträgen sollen rein interne Beschaffungs- oder Produktionsvorgänge **erfolgsneutral** bleiben: Aufwendungen für noch nicht abgesetzte Erzeugnisse müssen solange aktiviert werden, bis sie am Markt realisiert worden sind; erst dann ist der Aktivposten aufzulösen. Alle den in einer Periode verkauften Erzeugnissen entsprechenden Aufwendungen belasten allein diese Periode.

Der Vorstellung einer durchgängigen, zeitraumbezogenen Entsprechung von Aufwendungen und Erträgen sind enge Grenzen gesetzt, denn viele Aufwendungen stehen zumindest in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit Erlösen; manchen Aufwendungen stehen überhaupt keine direkten Erlöse gegenüber. Typische Beispiele hierfür sind Mieten, Versicherungen, Büromaterial usw. Von diesen ist oftmals nur bekannt, daß sie für einen angebbaren Zeitraum angefallen sind; sie müssen in diesem Zeitraum wirksam berücksichtigt werden, was einer zeitlichen Abgrenzung gleichkommt.

Der **Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung** verlangt: Erträge und Aufwendungen müssen in der Periode wirksam werden, zu der sie wirtschaftlich gehören. Miete für einen Lagerraum, die bereits im Dezember des alten Jahres für den Monat Januar des neuen Jahres bezahlt wird, darf wirtschaftlich als Aufwand erst das neue Jahr belasten und muß demzufolge aus dem alten Jahr ausgebucht und in das neue Jahr eingebucht (= abgegrenzt) werden. Dasselbe gilt für Zinsen, Versicherungsbeiträge usw. Genau betrachtet schließt der Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung die sachliche Abgrenzung als Sonderfall mit ein.

Die soeben dargestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung betreffen nicht allein die Buchführung im Sinne des Buchens von Geschäftsvorfällen. Sie bilden gleichzeitig die Grundlage für die **Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur** sowie die **Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung** und **Bewertung**.

1.3.1.6 Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Rechtssystematisch betrachtet läßt sich die Gesamtheit der GoB einteilen in Grundsätze **mit** Rechtsnormqualität und in Grundsätze **ohne** Rechtsnormqualität. Rechtsnormen stellen die kodifizierten (= ausdrücklich in den Gesetzestexten beschriebenen und als verbindlich erklärten) sowie die gewohnheitsrechtlichen GoB dar. Das **Bilanzrichtliniengesetz** hat in Erweiterung des alten § 38 Abs. 1 HGB a.F. viele bisher praktizierten **GoB** gesetzlich normiert, d.h. kodifiziert:

- Neben dem oben schon erwähnten § 238 Abs. 1 HGB bestimmt § 243 HGB, daß auch der Jahresabschluß nach den GoB aufzustellen ist: „Der Jahresabschluß ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. (§ 243 Abs. 1 HGB).
  Er muß klar und übersichtlich sein". (§ 243 Abs. 2 HGB);
- Gemäß § 242 Abs. 1 und Abs. 2 ist der Jahresabschluß (= Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung) zum Schluß des Geschäftsjahres zu erstellen (= **Stichtagsprinzip**);
- Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachprüfbarkeit sind geregelt in den §§ 243 Abs. 2, 247 Abs. 1, 265, 266, 275 und 277 HGB;
- Vollständigkeit in § 246 Abs. 1 HGB;
- Realisations- und Imparitätsprinzip in den §§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1;
- sachliche und zeitliche Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB.

Gewohnheitsrechtliche GoB setzen voraus:

- Stetige und dauernde Übung;
- Bestehen eines Rechtsgeltungswillens;
- Manifestierung des Rechtsgeltungswillens, insbes. durch die Gerichte.

1.3.1.7 Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)

Im HGB und in der AO sind die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Buchführung, die auf Datenträgern geführt wird (DV-Buchführung) enthalten. Handelsbücher oder Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in einer geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit dies den GoB entspricht.

Die Kernpunkte der GoBS sind (BMF-Schreiben vom 7.11.1995):

- Die buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle müssen richtig, vollständig und zeitgerecht erfaßt sein sowie sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (**Beleg- und Journalfunktion**).
- Die Geschäftsvorfälle sind so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und ein Überblick über die Vermögens und Ertragslage gewährleistet ist (**Kontenfunktion**).
- Ein **sachverständiger Dritter** muss sich in dem jeweiligen Verfahren der Buchführung in angemessener Zeit zurechtfinden und sich einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen können.
- Die **Buchungen** müssen einzeln und geordnet nach Konten und diese fortgeschrieben nach Kontensummen oder Salden sowie nach Abschlusspositionen dargestellt und jederzeit lesbar gemacht werden können.

- Das Verfahren der DV-Buchführung muss durch die **Verfahrensdokumentation**, die sowohl die aktuellen als auch die historischen Verfahrensinhalte nachweist, verständlich und nachvollziehbar gemacht werden.
- Das in der Dokumentation beschriebene Verfahren muss dem in der Praxis eingesetzten Programm (Version) voll entsprechen (**Programmidentität**).

1.3.1.8 Methoden zur Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Wie die GoB zu **ermitteln** sind, wurde in der Vergangenheit umfassend diskutiert:

- Nach der **induktiven Methode** zur Ermittlung der GoB sollte jener Maßstab gelten, den ordentliche, ehrenwerte Kaufleute anlegen würden;
- nach der **deduktiven Methode** sollten GoB ausschließlich aus den Zwekken von Buchführung und Rechnungslegung abgeleitet werden; als Entscheidungshilfen hierbei dienen: Gesetze, Rechtsprechung des BGH (RG), BFH, Entscheidungen der Spruchstelle, Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW, gutachtliche Stellungnahmen des DIHT und der Industrie- und Handelskammern, gesicherte Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre, die einschlägige Fachliteratur, Richtlinien zur Organisation sowie die Buchführungs- und Bilanzierungspraxis ordentlicher Kaufleute.

Die herrschende Meinung verlangt, daß GoB, soweit keine expliziten gesetzlichen Regelungen bestehen, ausschließlich nach der **deduktiven Methode** ermittelt werden. Ausschlaggebend ist nicht das, was, **statistisch feststellbar**, im Geschäftsleben geschieht, sondern das, was durch **Nachdenken** über die dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschriften adäquate Regel ermittelt werden kann.

Der BFH geht in seiner Rechtsprechung von der **deduktiven Methode** aus. In seinem Urteil vom 31.5.1967, BStBl. III 1967, S. 607, heißt es:

„Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sind die Regeln, nach denen der Kaufmann zu verfahren hat, um zu einer dem gesetzlichen Zweck entsprechenden Bilanz zu gelangen, nicht aber die Regeln, die tatsächlich eingehalten werden".

Von GoB im Sinne des BFH wird erwartet, daß das tatsächliche Verhalten des Kaufmanns mit ihrer Hilfe überprüft werden kann. Die heutige Rolle der GoB hat sich gewiß gegenüber jener im deutschen Handelsgesetzbuch von 1897, in dem erstmalig der GoB-Verweis auftritt, beträchtlich gewandelt. Damals sollten die Anforderungen an die Art der Buchführung nach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ausgerichtet werden. Was bei der Mehrheit der Kaufleute üblich war, bestimmte den Inhalt der GoB. Minderheitspraktiken oder gar Unarten „schwarzer Schafe" sollten damit unterbunden werden.

Im Laufe der Zeit änderten sich die Auffassungen über Redlichkeit und Ordnung im Geschäftsleben. Deshalb rückte in der Nachkriegszeit die Rechtsprechung alsbald von einer Orientierung der Verpflichtung zur Führung von Büchern am tatsächlichen Verhalten sog. ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute ab hin zu einer dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Entwicklung und Anwendung der GoB.

1.3.2 Handelsrechtliche Buchführungspflichten

Das Handelsrecht ist das Gesetzbuch für Kaufleute. Es enthält im dritten Buch Vorschriften zur Führung von Handelsbüchern. § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB liefert die allgemeine Rechtsgrundlage der Buchführung und lautet:

„Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen".

Diese Verpflichtung gilt für Kaufleute im Sinne der §§ 1 bis 6 HGB.

1.3.2.1 Handelsgewerbe als Voraussetzung einer handelsrechtlichen Buchführungspflicht

Ganz generell bestimmt das Handelsgesetzbuch in § 1 Abs. 1:

„Kaufmann im Sinne dieses Gesetzbuchs ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt".

Es legt weiterhin fest, was „Handelsgewerbe" bedeutet. § 1 Abs. 2 HGB lautet:

> „Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb nicht erfordert."

Die Buchführungspflicht orientiert sich unmittelbar am Bestehen eines Handelsgewerbes. Nach herrschender Meinung ist ein **Handelsgewerbe** jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, soweit sie nicht als Ausübung eines freien Berufes oder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft anzusehen ist (BGH v. 7.7.1960, BGHZ 33 S. 325).

1.3.2.2 Buchführungspflicht des Mußkaufmanns

Gewerbebetriebe üben durchweg ein Handelsgewerbe im Sinne des § 1 Abs. 2 HGB aus. Bereits mit Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit ist Buchführungspflicht gegeben, denn auch ohne Eintragung im Handelsregister liegt Kaufmannseigenschaft vor. Der Start des Handelsgewerbes macht seinen Betreiber zwangsläufig zum Kaufmann; er muß Kaufmann sein; eben deshalb heißt er **Mußkaufmann**.

1.3.2.3 Buchführungspflicht des Kannkaufmanns gemäß § 2 HGB

Der Kannkaufmann ist gemäß § 2 HGB ein gewerbliches Unternehmen, das nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB als Handelsgewerbe gilt, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist. Vor der Eintragung besteht keine Buchführungspflicht.

Die Beurteilung, ob ein Unternehmen vorliegt, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb erfordert, richtet sich nach

- **qualitativ-strukturellen** Kriterien, wie Kontokorrentverkehr, Zahl der zu erbringenden Leistungen, Anzahl der Geschäftsverbindungen, kaufmännischer Führungsstil usw. sowie
- **quantitativen** Kriterien, wie Bilanzsumme, Anzahl der Betriebsstätten, Zahl und Aufgaben der Beschäftigten, Höhe des Anlage- und Umlaufvermögens, Höhe des erzielten Umsatzes usw.

Richtlinien der Handwerkskammern regeln, wann ein Registereintrag und die damit verbundene Buchführungspflicht zu bejahen ist.

Maßgebend ist das Gesamtbild im gewöhnlichen Geschehensablauf (BGH v. 28.4.1960, DB 1960, S. 1097).

1.3.2.4 Buchführungspflicht des Kannkaufmanns gemäß § 3 HGB

Kannkaufleute sind land- und forstwirtschaftliche Unternehmer (§ 3 Abs. 2 HGB) oder Betreiber eines Nebengewerbes eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Abs. 3 HGB). Solche Unternehmer sind berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Eintragung in das Handelsregister herbeizuführen (§ 3 Abs. 2 HGB). Sie können sich eintragen und damit Vollkaufmann werden (Kaufmann durch Eintragung), wenn – wegen der Verweisung auf § 2 HGB – das Unternehmen einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und sie es wünschen; daher die Bezeichnung Kannkaufmann. Mit der Eintragung in das Handelsregister beginnt die Buchführungspflicht. Sie bleibt bestehen, bis der Land- und Forstwirt seine Tätigkeit aufgibt oder das Unternehmen einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht oder nicht mehr benötigt. Mit der einmal erfolgten Eintragung ist das Wahlrecht verbraucht. Eine einfache Entscheidung, die Eintragung zurückzunehmen oder die Löschung aus freiem Entschluß herbeizuführen, wäre unzulässig.

1.3.2.5 Buchführungspflicht der Handelsgesellschaften

§ 6 HGB bestimmt in Abs. 1:

> **„Die in betreff der Kaufleute gegebenen Vorschriften finden auch auf die Handelsgesellschaften Anwendung".**

Das Gesetz selbst spricht auch von **Formkaufleuten**, da sie kraft Rechtsform die Kaufmannseigenschaft erhalten. Formkaufleute sind stets buchführungs-

pflichtig. Zu den Handelsgesellschaften, die das Gesetz als Formkaufleute bezeichnet, gehören die OHG und die KG, als ein gemeinsam tätiger Zusammenschluss von Personen, sofern sie gemeinschaftlich ein Handelsgewerbe betreiben (§§ 1, 6 Abs. 1, 105, 161 HGB). Soweit dieses handelsgewerbe jedoch keinen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, ist die Personengesellschaft nur Kaufmann, wenn ihre Firma im Handelsregister eingetragen ist (§§ 2, 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB). Die AG, KGaA, GmbH und die Genossenschaft, als Kapitalhandelsgesellschaften, besitzen die Kaufmannseigenschaft kraft Rechtsform (§ 6 Abs.2 HGB i.v.m. § 3 AktG, §§ 1, 13 GmbHG, § 17 GenG).

Die Erfüllung der Buchführungspflichten ist Teil der Geschäftsführung. Bei der OHG trifft deshalb diese Verantwortlichkeit jeden Gesellschafter (§ 114 HGB), bei der KG lediglich den Komplementär; der Kommanditist ist von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164 HGB). Bei Aktiengesellschaften obliegt die Buchführungspflicht dem Vorstand (§ 76 AktG), bei der GmbH bei einem oder mehreren Geschäftsführern (§ 6 GmbHG). Mit der Eröffnung des **Insolvenzverfahrens** gehen die Buchführungspflichten auf den **Insolvenzverwalter** über.

1.3.2.6 Buchführungspflicht der Nicht-Handelsgesellschaften

Keine Handelsgesellschaft sind:

- die **stille Gesellschaft**,
- die **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** (GbR),
- die **eingetragene Genossenschaft** (eG),
- der **Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit** (VVaG) und
- andere private oder privatrechtliche Rechtspersonen, Institutionen oder Körperschaften.

Das enthebt sie freilich nicht von der Buchführungspflicht, sofern die einschlägigen Vorschriften des HGB zutreffen.

Während für **Handelsgesellschaften** (Formkaufleute) aus § 6 HGB der Adressat der Buchführungspflicht eindeutig bei der **Gesellschaft** und nicht beim einzelnen Gesellschafter zu suchen ist, treffen bei der **atypischen stillen Gesellschaft** die Buchführungspflichten allein den **Inhaber** des Handelsgeschäfts, bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts **jeden einzelnen Gesellschafter**.

Im Genossenschaftsregister eingetragene **Genossenschaften** gelten als **Kaufleute**, die den gleichen Buchführungsvorschriften und GoB unterliegen, wie andere Kaufleute im Sinne des HGB (§ 17 Abs. 2 GenG).

Für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG) gelten gem. § 16 VAG teilweise die Vorschriften des HGB. Sie haben vor allem gem. § 238 Abs. 1 HGB Bücher zu führen, obwohl sie grundsätzlich keinen Geschäftsbetrieb wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht führen. Dies gilt auch für **kleine Vereine** (§ 53 Abs. 1 VAG), die einen satzungsgemäß eng begrenzten Wirkungskreis haben; sie sind keine Kaufleute und müssen trotzdem ordnungsgemäß Bücher führen (§ 55 Abs. 1 VAG).