

Kompakt-Training
Praktische Betriebswirtschaft
Herausgeber Professor Klaus Olfert

www.kiehl.de

Britzelmaier

Rechnungswesen

kiehl E-BOOK

Britzelmaier
Kompakt-Training
Rechnungswesen

Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft

Herausgeber Professor Klaus Olfert

www.kiehl.de

Rechnungswesen

Von

Prof. Dr. Bernd Britzelmaier

kiehl


Herausgeber:

Prof. Klaus Olfert
76530 Baden-Baden

ISBN 978-3-470-**10161**-3
eISBN 978-3-470-**00291**-0

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2017

Kiehl ist eine Marke des NWB Verlags

www.kiehl.de

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 52a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Satz: CO typomedia GmbH, Dortmund
Druck:

Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft

Das Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft ist aus der Notwendigkeit entstanden, dass Wissen immer häufiger unter erheblichem Zeit- und Erfolgsdruck erworben oder reaktiviert werden muss. Den vielfältigen betriebswirtschaftlichen Faktoren und Zusammenhängen, die aufzunehmen sind, stehen eng begrenzte Zeitbudgets gegenüber.

Die vorliegende Fachbuchreihe ist darauf ausgerichtet, die Leser darin zu unterstützen, rasch und fundiert in die verschiedenen betriebswirtschaftlichen Themenbereiche einzudringen sowie diese aufzufrischen. Sie eignet sich in besonderer Weise für:

- ▶ Studierende an (Fach-)Hochschulen, Akademien und Universitäten
- ▶ Fortzubildende an öffentlichen und privaten Bildungsinstitutionen
- ▶ Fach- und Führungskräfte in Unternehmen und sonstigen Organisationen.

Das Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft ist auch zum Selbststudium sehr geeignet, nicht zuletzt wegen seiner herausragenden Gestaltungsmerkmale. Jeder einzelne Band der Fachbuchreihe zeichnet sich u. a. aus durch:

- ▶ kompakte und praxisbezogene Darstellung
- ▶ systematischen und lernfreundlichen Aufbau
- ▶ viele einprägsame Beispiele, Tabellen, Abbildungen
- ▶ praxisbezogene Übungen mit Lösungen
- ▶ MiniLex mit 150 - 200 Stichworten.

Für Anregungen, die der weiteren Verbesserung dieses Lernkonzeptes dienen, bin ich dankbar.

Prof. Klaus Olfert
Herausgeber

Feedbackhinweis

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig. Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen noch verbessern? Bitte schreiben Sie einfach eine E-Mail an: **feedback@kiehl.de**

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Monat ein Buchgeschenk!

Vorwort

Die systematische Erfassung, Überwachung und Auswertung der durch den betrieblichen Leistungsprozess entstehenden Geld- und Leistungsströme ist in allen Branchen und Unternehmen von herausragender Bedeutung. Nur wer „die Zahlen im Griff hat“, wird nachhaltig unternehmerisch erfolgreich sein. Die etwas spröde Bezeichnung „Rechnungswesen“ als Oberbegriff für die Verarbeitung aller monetären Vorgänge im Unternehmen und in seinen Außenbeziehungen wirkt dabei wenig spannend und motiviert kaum, sich mit dieser Materie auseinanderzusetzen. Eine Zielsetzung dieses Buches ist es daher auch, den sehr trockenen Stoff in ansprechender und praxisrelevanter Form zu vermitteln.

Dieses Buch wendet sich an Studierende aller Hochschularten sowie an Teilnehmer von Weiterbildungsveranstaltungen, die sich mit dem Thema Rechnungswesen auseinandersetzen dürfen oder müssen. Es richtet sich ebenso an Praktiker, die sich einen aktuellen Einblick in die Grundlagen des Rechnungswesens verschaffen möchten.

Der Fokus dieses Buches liegt in der Vermittlung des Gesamtzusammenhanges über alle Teilgebiete des Rechnungswesens hinweg. Es ist so angelegt, dass Leserinnen und Leser – ohne spezielle Vorkenntnisse und mit möglichst geringem Zeitaufwand – einen raschen Überblick gewinnen. Dabei wurde ein integrativer Ansatz gewählt; es werden alle wichtigen Gebiete des Rechnungswesens grundlegend und im Zusammenhang vermittelt.

Dieses Lehrbuch ist bewusst knapp und prägnant gehalten, um einen raschen Lernerfolg zu ermöglichen. Wer als Fach- oder Führungskraft in Unternehmen tätig ist, kommt ohne solide Grundkenntnisse im Rechnungswesen nicht aus. Ich freue mich, mit diesem Buch eine praktische Anleitung zur Lösung alltäglicher Aufgaben im Bereich des Rechnungswesens vorlegen zu können.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Klaus Olfert und Frau Corinna Ziegler für die Aufnahme des Werkes in die Reihe sowie für die sehr angenehme, geduldige und unkomplizierte Unterstützung bei der Entstehung des Buches. Herzlich danke ich auch Herrn Stefan Bantscheff, Student in unserem Masterstudiengang „Controlling, Finance and Accounting“, für die konstruktiven Hinweise zur Verbesserung der Lesbarkeit meiner Texte und die Erarbeitung von Musterlösungen sowie Frau Britta Veenaas, Studentin in in unserem Masterstudiengang „Controlling, Finance and Accounting“, für die Erarbeitung von Musterlösungen. Ein besonderer Dank gilt meiner Frau Jutta für die Anfertigung vieler Abbildungen und ihre Unterstützung meiner vielfältigen Projekte.

Für Verbesserungsvorschläge der Leserinnen und Leser bin ich stets dankbar.

Prof. Dr. Bernd Britzelmaier
Pforzheim, im Juni 2017

Benutzungshinweise

Aufgaben/Fälle

Die Aufgaben/Fälle im Übungsteil dienen der Wissens- und Verständniskontrolle. Auf sie wird jeweils im Textteil hingewiesen:

Aufgabe 1 > Seite 271

Der Übungsteil befindet sich im Anschluss an Kapitel F. Es wird empfohlen, die Aufgaben/Fälle unmittelbar nach Bearbeitung der entsprechenden Textstellen zu lösen.

Aus Gründen der Praktikabilität und besseren Lesbarkeit wird darauf verzichtet, jeweils männliche und weibliche Personenbezeichnungen zu verwenden. So können z. B. Mitarbeiter, Arbeitnehmer, Vorgesetzte grundsätzlich sowohl männliche als auch weibliche Personen sein.



Dozentenservice

Als besonderer Service für Dozenten steht zu diesem Titel ein kompletter **Foliensatz als Gratis-Download** zur Verfügung. Gehen Sie zum Download einfach auf <http://service.kiehl.de>. Hier können Sie sich mit einem bestehenden Benutzerkonto anmelden oder sich als Dozent/in neu registrieren. Sobald das Zusatzmaterial Ihrem Benutzerkonto hinzugefügt wurde erhalten Sie eine Bestätigung und Sie können den Foliensatz unter „Meine Anwendungen“ → „Kiehl Zusatzmaterial für Dozenten“ abrufen.

Zur Reihe: Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft	5
Vorwort	7
Benutzungshinweise	8
Abkürzungsverzeichnis	15
A. Grundlagen des Rechnungswesens	17
1. Rechnungswesen aus historischer Sicht: ein kurzer Abriss	17
2. Aufgaben und Teilgebiete des Rechnungswesens	19
2.1 Aufgaben des Rechnungswesens	19
2.2 Teilgebiete des Rechnungswesens	20
2.3 Internes und externes Rechnungswesen	23
2.4 System des Rechnungswesens	25
3. Grundbegriffe des Rechnungswesens	28
B. Grundlagen der Buchführung	33
1. Gesetzliche Grundlagen	33
2. Inventar und Inventur	36
3. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	38
3.1 Bilanz	38
3.2 Gewinn- und Verlustrechnung	44
4. Konto, Kontenrahmen und Kontenpläne	48
4.1 Konto	48
4.2 Kontenrahmen und Kontenpläne	48
5. Buchungstechnik	52
5.1 Buchungen auf aktiven Bestandskonten	52
5.2 Buchungen auf passiven Bestandskonten	53
6. Erfolgsneutrale Buchungen	55
7. Erfolgswirksame Buchungen	56
7.1 Gewinnwirksame Buchungen	56
7.2 Ertragsbuchungen	57
7.3 Aufwandsbuchungen	58
8. Verbuchung wichtiger Geschäftsvorfälle	59
8.1 Umsatzsteuerbuchungen	59
8.2 Lohn- und Gehaltsbuchungen	62
8.3 Buchung von planmäßigen Abschreibungen	65
8.4 Buchung des Warenverkehrs	68
8.5 Buchung der Bestandsveränderungen an unfertigen Erzeugnissen und Fertigerzeugnissen	70

8.6	Verbuchung von Preisnachlässen	71
8.7	Privatentnahmen und Privateinlagen	76
8.8	Eröffnungs- und Abschlussbuchungen	78
C.	Grundlagen der Bilanzierung (Einzelabschluss)	83
1.	Gesetzliche Grundlagen	84
1.1	Handelsrechtliche Vorschriften	84
1.2	Steuerrechtliche Vorschriften	86
1.3	Einzel- und Konzernabschluss	87
2.	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung	88
2.1	Systematik	88
2.2	Allgemeine Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	89
2.3	Spezielle Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	91
3.	Ansatz, Ausweis und Bewertung	92
3.1	Grundlagen	92
3.2	Ansatzwahlrechte und -verbote	93
3.3	Ausweis und Bewertung	94
4.	Grundlegende Bewertungsmaßstäbe	95
4.1	Bewertung von Vermögensgegenständen	95
4.2	Anschaffungskosten	95
4.3	Herstellungskosten	96
4.4	Festwert, Gruppenbewertung, Verbrauchsfolgefverfahren	99
4.5	Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen	100
5.	Anlagevermögen	101
5.1	Definition	101
5.2	Bestandteile	101
5.3	Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 HGB	102
5.4	Geschäfts- oder Firmenwert	103
5.5	Sach- oder Finanzanlagen	105
5.6	Folgebewertung	105
6.	Umlaufvermögen	108
6.1	Bestandteile	108
6.2	Bewertung	108
7.	Eigenkapital	110
7.1	Definition und Komponenten	110
7.2	Kapitalrücklagen	112
7.3	Gewinnrücklagen	113
7.4	Vorträge, Jahresüberschuss, Bilanzgewinn	115

8. Verbindlichkeiten	116
8.1 Passivierungsfähigkeit	116
8.2 Arten von Verbindlichkeiten	117
9. Rückstellungen	120
9.1 Definition	120
9.2 Ansatz	121
9.3 Ausweis	124
9.4 Auflösung von Rückstellungen	124
10. Rechnungsabgrenzungsposten	125
11. Latente Steuern	127
12. Weitere Posten	130
13. Gewinn- und Verlustrechnung	131
14. Anhang	133
15. Lagebericht	137
D. Grundzüge der Konzernrechnungslegung	139
1. Aufgaben des Konzernabschlusses	139
1.1 Kennzeichen eines Konzerns	139
1.2 Einheitstheorie	143
1.3 Aufgaben des Konzernabschlusses	144
2. Rechtlicher Rahmen	145
2.1 Pflicht zur Aufstellung	145
2.2 Einheitliche Leitung und Control-Konzept	146
2.3 Konsolidierungsarten	148
2.4 Kapitalmarktorientierte Konzerne	149
3. Vollkonsolidierung	151
3.1 Voraussetzungen und Grundsätze	151
3.2 Arbeitsschritte	152
3.3 Passiver Unterschiedsbetrag	158
4. Equity-Methode	159
5. Eigenkapitalveränderungsrechnung	161
6. Kapitalflussrechnung	162
7. Konzernanhang und Konzernlagebericht	170
8. Wesentliche Unterschiede zwischen HGB und IFRS	172
E. Grundlagen der Vollkostenrechnung	179
1. Ziele und Aufgaben der Kostenrechnung	179
1.1 Zwecke der Kostenrechnung	179

1.2 Aufgaben der Kostenrechnung	180
1.3 Istkosten, Normalkosten, Plankosten	183
1.4 Vollkosten- und Teilkostenrechnung	184
1.5 Teilgebiete der Kostenrechnung	185
2. Kostenartenrechnung	187
2.1 Sachliche und zeitliche Abgrenzung	187
2.2 Systematisierung der Kostenarten	189
2.3 Wichtige Kostenarten	191
2.3.1 Materialkosten	191
2.3.2 Personalkosten	193
2.3.3 Weitere wichtige Kostenarten	194
2.3.4 Kalkulatorische Kosten	194
2.3.4.1 Kalkulatorische Abschreibungen	195
2.3.4.2 Kalkulatorische Zinsen	201
2.3.4.3 Kalkulatorische Wagnisse	206
3. Kostenstellenrechnung	207
3.1 Aufgaben der Kostenstellenrechnung	207
3.2 Bildung und Gliederung der Kostenstellen	208
3.3 Durchführung der Kostenstellenrechnung	210
3.4 Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung	211
3.4.1 Block-/Anbauverfahren	212
3.4.2 Treppen-/Stufenleiterverfahren	213
3.4.3 Gleichungsverfahren	215
4. Kostenträgerzeitrechnung	218
4.1 Betriebliche Leistungen (Kostenträger)	218
4.2 Aufgaben und Ausprägungen der Kostenträgerrechnung	219
4.3 Gesamt- und Umsatzkostenverfahren	220
5. Kostenträgerstückrechnung	230
5.1 Vor-, Zwischen- und Nachkalkulation	230
5.2 Kalkulationsverfahren	230
5.3 Ein- und mehrstufige Divisionskalkulation	231
5.4 Kalkulation in der Mehrproduktfertigung	232
5.4.1 Äquivalenzziffernkalkulation	233
5.4.2 Summarische und differenzierende Zuschlagskalkulation	234
5.4.3 Kuppelproduktkalkulation	239
F. Grundlagen der Teilkostenrechnung	241
1. Mängel der Vollkostenrechnung	241
2. Aufteilung der Kosten in fixe und variable Anteile	243

2.1 Buchtechnische Methode	243
2.2 Minimax-Verfahren	244
2.3 Lineare Regression	245
3. Betriebsabrechnung im System der Teilkostenrechnung	247
4. Ergebnisrechnung im System der Teilkostenrechnung	251
4.1 Einstufige Deckungsbeitragsrechnung	251
4.2 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	252
5. Break-even-Analyse	255
5.1 Break-even-Analysen im Einproduktunternehmen	255
5.2 Break-even-Analysen im Mehrproduktunternehmen	257
6. Engpassbezogene Programmplanung	260
7. Bestimmung von Preisuntergrenzen	262
8. Make-or-Buy-Entscheidungen	265
8.1 Anwendungsgebiete und Entscheidungssituationen	265
8.2 Kurzfristige Entscheidungen ohne Kapazitätsengpass	267
8.3 Kurzfristige Entscheidungen mit Kapazitätsengpass	268
Übungsteil (Aufgaben und Fälle)	271
Lösungen	307
MiniLex	349
Literaturverzeichnis	363
Anhang	371
Stichwortverzeichnis	379

AO	Abgabenordnung	IAS	International Accounting Standards
AV	Anlagevermögen	IFRS	International Financial Reporting Standards
BAB	Betriebsabrechnungsbogen	IKR	Industriekontenrahmen
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie	KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung	LIFO	last in – last out
DB	Deckungsbeitrag	LOFO	lowest in – first out
EBK	Eröffnungsbilanzkonto	L. u. L.	Lieferungen und Leistungen
ERP	Enterprise Resource Planning	MwSt	Mehrwertsteuer
EstG	Einkommensteuergesetz	p. a.	per annum (pro Jahr)
FE	Fertigerzeugnisse	RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
FIFO	first in – first out	SBK	Schlussbilanzkonto
GK	Gemeinkosten	SEK	Sondereinzelkosten
GKR	Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie	UE	Unfertige Erzeugnisse
GKV	Gesamtkostenverfahren	UKV	Umsatzkostenverfahren
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	USt	Umsatzsteuer
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung	UStG	Umsatzsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch	UV	Umlaufvermögen
HIFO	highest in – first out	WACC	Weighted Average Cost of Capital
HK	Herstellkosten	VGW	Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten
HKA	Herstellkosten des Absatzes		
HKP	Herstellkosten der Produktion		

A. Grundlagen des Rechnungswesens

Nach Studium dieses Kapitels ...

- ▶ haben Sie einen Einblick in die Entstehungsgeschichte des Rechnungswesens
- ▶ kennen Sie die Gründe für die Entstehung des Rechnungswesens
- ▶ haben Sie einen Überblick über die Zwecke und Aufgaben des Rechnungswesens
- ▶ kennen Sie die Teilgebiete des Rechnungswesens und können diese unterscheiden
- ▶ können Sie mit wichtigen Grundbegriffen des Rechnungswesens arbeiten.

Im Rahmen dieses einführenden Grundlagenkapitels sollen behandelt werden:

Grundlagen des Rechnungswesens	Rechnungswesen aus historischer Sicht: ein kurzer Abriss
	Aufgaben und Teilgebiete des Rechnungswesens
	Grundbegriffe des Rechnungswesens

1. Rechnungswesen aus historischer Sicht: ein kurzer Abriss

Der Wunsch, die mengenmäßigen Vorgänge im Kontext der verschiedenartigen Unternehmen (Handel, verarbeitendes Gewerbe etc.) wertmäßig abbilden zu wollen, besteht spätestens seit der Verwendung von Primitivgeld wie Muscheln oder Reis. So finden sich in **Mesopotamien** die ersten rudimentären Systeme zur Buchführung. Auch bei den Ägyptern, Indern, Chinesen, Griechen und Römern wurden Systeme zur Verbuchung von Warenein- und Warenausgängen, zur Dokumentation von Einnahmen und Ausgaben und zur Steuerschätzung eingesetzt.

Aus der Rechnungsführung der Klöster und Kirchen entwickelten **Mönche** ab dem 8. Jahrhundert allmählich Buchhaltungssysteme heutiger Prägung. Für das Stammesherzogtum **Bayern** ist geschichtlich gesichert, dass im 8. Jahrhundert Besitz- und Einnahmenkontrolle über Traditionsbücher (Sammlung von Besitztiteln) bzw. Urbare (Aufstellungen über an den Landesherrn zu leistende Abgaben) Verwendung fanden. Die Ausgabenseite war dem Landesherrn vorbehalten; sie unterlag keiner Kontrolle (*Igelspacher*).

Ein Mönch war es dann auch, der die erste bedeutende Abhandlung über die Buchhaltung 1494 veröffentlichte. **Luca Pacioli** beschrieb in seinem Buch „*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*“ neben mathematischen Ausführungen die erste geschlossene Darstellung der doppelten Buchführung nach der „Venezianischen Methode“, wie sie zu dieser Zeit in Venedig, Genua und Mailand gebräuchlich war. Als Erfinder der Buchhaltung gilt jedoch nicht *Luca Pacioli*, sondern **Benedetto Cotrugli**, ein Händler aus Ragusa. *Paciolis* Buch stellte aus damaliger Sicht wohl ein „internationales Standardwerk der Buchhaltung“ dar; es wurde in viele Sprachen übersetzt und leistete einen wichtigen Beitrag zur Verbreitung der Buchhaltung.

Zu *Paciolis* Zeit absolvierten junge deutsche Kaufleute häufig ihre Ausbildung in Handelsschulen des heutigen Norditaliens. Es war die Zeit der *Fugger*, einer durch den Baumwollhandel reich gewordenen Augsburger Familie, die durch ihren Handel, ihre Bergwerke und vor allem durch ihre Bankgeschäfte zu einem europaweit agierenden Konzern aufstieg. **Jakob Fugger**, genannt „der Reiche“, hatte seine Ausbildung ebenfalls in Venedig absolviert und war dort wohl auch mit der venezianischen Buchführung in Kontakt gekommen. *Jakob Fugger* beeinflusste maßgeblich die europäische Politik seiner Zeit, indem er u. a. Königshäuser finanzierte. Auch der spätere „Hauptbuchhalter“ des „Fugger-Konzerns“, **Matthäus Schwarz**, erwarb seine Buchhaltungskennnisse in Italien. Er schrieb 1518 mit dem Werk „*Musterbuchhaltung*“ ein kaufmännisches Lehrbuch (*Weitnauer*).

In **Preußen** wurde 1794 die gesetzliche Bilanzierungspflicht eingeführt. Das Preußische Allgemeine Landrecht von 1794 bestimmte: „*Ein Kaufmann, welcher entweder gar keine ordentliche Bücher führt, oder die Balance seines Vermögens, wenigstens alljährlich einmal zu ziehen unterlässt, und sich dadurch in Ungewissheit über die Lage seiner Umstände erhält, wird bey ausbrechendem Zahlungsvermögen als fahrlässiger Bankerutierer (Bankrotteur) bestraft.*“

Auch **Johann Wolfgang von Goethe** lobpreiste in seinem Roman „*Wilhelm Meisters Lehrjahre*“ die Buchhaltung: „*Welche Vorteile gewährt die doppelte Buchhaltung dem Kaufmann! Es ist eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes, und ein jeder Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft einführen.*“

1898 wurde in Deutschland das **Handelsgesetzbuch** in Kraft gesetzt, das umfassende Bestimmungen zu Buchführung und Bilanzierung enthält.

Bedingt durch Internationalisierung und Globalisierung hat die Vergleichbarkeit von Finanzinformationen an Bedeutung gewonnen. Neben nationalen Rechnungslegungsstandards wie dem HGB in Deutschland werden Normen wie die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** immer wichtiger.

Neben dem Bestreben, die finanzwirtschaftlichen Beziehungen mit der Außenwelt in Buchführung und Bilanzierung abzubilden, entwickelte sich rasch auch der Wunsch nach einer Abbildung der leistungswirtschaftlichen Prozesse im Unternehmen selbst. Bereits im 15. Jahrhundert finden sich in **Frankreich** und **England** Organisationseinheiten (Stellen), die sich mit dem Führen der „*contre-rôle*“ als „Gegenrolle“ bzw. mit der Überprüfung der Aufzeichnungen über den Geld- und Güterverkehr befassten (*Jung*). Die ersten Controller-Stellen in **US-amerikanischen Unternehmen** wurden wohl 1880 bei der „*Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System*“ (*Jung*), bei weiteren Eisenbahngesellschaften (*Peemöller*) sowie bei der „*General Electric Company*“ 1892 (*Joos*) eingerichtet. Vor allem in Deutschland fand eine intensive wissenschaftliche Auseinandersetzung mit Kostenrechnungsthemen statt; Autoren wie *Schmalenbach*, *Kilger* oder *Riebel* haben wesentlich zur Verbreitung der Kostenrechnung im deutschsprachigen Raum beigetragen.

Von der Kostenrechnung kommend fand in den 1970er-Jahren zur Unterstützung des Managements der Controlling-Gedanke Eingang in die deutsche Unternehmenswelt. *Albrecht Deyhle* gründete 1971 seine „**Controller-Akademie**“ und trug damit stark zur Verbreitung des Controllings in Deutschland bei. Er prägt die Controlling-Community Deutschlands seit Jahrzehnten und schuf 1975 mit dem Controller-Verein e. V. die wichtigste Interessenvertretung der Controller in Deutschland. Mittlerweile heißt die Organisation „**Internationaler Controller Verein e. V.**“ und umfasst über 6.000 Mitglieder weltweit.

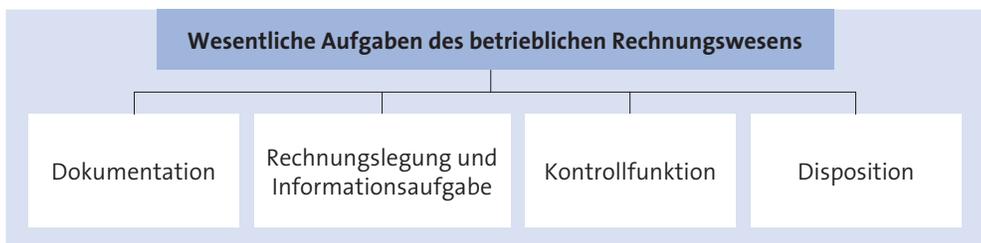
Die **Hochschulen** zeigten sich gegenüber Controllern zunächst abweisend. Erst ab Mitte der 1970er-Jahre setzten sich verstärkt deutsche Wissenschaftler mit dem Thema „Controlling“ auseinander, allerdings weniger praxisorientiert, sondern eher theoretisch (*Barth/Barth*). Als Hochschulpioniere in Sachen Controlling können *Peter Horváth* und *Elmar Mayer* betrachtet werden. *Horváth* baute ab 1973 den ersten Lehrstuhl für Controlling an der TU Darmstadt auf. *Mayer* gründete 1971 an der FH Köln die „Arbeitsgemeinschaft Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis im Controlling und Rechnungswesen der FH Köln im Fachbereich Wirtschaft“ und wirkte dort als Professor für Controlling und Rechnungswesen.

Mittlerweile ist das Rechnungswesen mit beiden Ausrichtungen (finanzwirtschaftliche Außenbeziehungen und Abbildung der leistungswirtschaftlichen Prozesse im Unternehmen) fest in den Unternehmen verankert.

2. Aufgaben und Teilgebiete des Rechnungswesens

2.1 Aufgaben des Rechnungswesens

Im betrieblichen Rechnungswesen werden die finanzwirtschaftlichen Beziehungen mit der Außenwelt (**externes Rechnungswesen**) und die leistungswirtschaftlichen Prozesse im Unternehmen (**internes Rechnungswesen**) abgebildet. Nach Abbildung und Erfassung der Daten des Rechnungswesens werden diese aufbereitet und ausgewertet. Als wesentliche Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens können dabei Dokumentation, Rechnungslegungs- und Informationsaufgabe, Kontrollfunktion und Disposition genannt werden (*Wöltje*):



Diese Aufgaben sollen anhand von Beispielen erläutert werden. Geschäftsvorfälle werden in Form von Buchungen **dokumentiert**; beispielsweise mindert der Zahlungseingang einer Kundenforderung den Forderungsbestand und erhöht das Geldvermögen (Näheres vgl. >> Kapitel B. Buchführung).

Die **Rechnungslegung** beinhaltet die Aufstellung und Bewertung von Vermögen und Schulden eines Unternehmens sowie die Ermittlung von Gewinn oder Verlust derselben (Näheres vgl. >> Kapitel C. Einzelabschluss und >> Kapitel D. Konzernabschluss). Über beides werden die betreffenden Anspruchsgruppen wie Eigentümer, Mitarbeiter oder Staat **informiert**.

Kontrolle kann z. B. als Wirtschaftlichkeitskontrolle in den einzelnen Abteilungen eines Unternehmens verstanden werden.

Unter **Disposition** wird die Zuteilung und Überwachung von Diensten und Waren verstanden; sie erfolgt häufig auf Basis von Rechnungswesen-Informationen.

2.2 Teilgebiete des Rechnungswesens

Das betriebliche Rechnungswesen kann in die in der folgenden Abbildung aufgeführten **Bereiche** gegliedert werden (*Meyer*):

Bereich	Gebiet	Segment
Finanzbuchhaltung	Inventar Jahresabschluss	Inventur Bilanz Gewinn- und Verlustrechnung Anhang
	Nebenbuchhaltung	Anlagenbuchhaltung Materialbuchhaltung Lohnbuchhaltung
Betriebsbuchhaltung (= Kostenrechnung)	Betriebsabrechnung	Kostenartenrechnung Kostenstellenrechnung Kostenträgerzeitrechnung Kurzfristige Erfolgsrechnung
	Selbstkostenrechnung	Kostenträgerstückrechnung (= Kalkulation)
Statistik und Vergleichsrechnung	Statistik	Beschreibende Statistik Erklärende Statistik
	Vergleichsrechnung	Zeitvergleich Soll-Ist-Vergleich Verfahrensvergleich Zwischenbetrieblicher Vergleich

Bereich	Gebiet	Segment
Planungsrechnung	Einzelplanung	Absatz-, Produktions-, Beschaffungs-, Finanzplan u. a.
	Gesamtplanung	Integriertes System aller Teilpläne

In der **Finanzbuchhaltung** oder **Geschäftsbuchhaltung** werden die Geschäftsvorfälle des Unternehmens buchhalterisch erfasst. Geschäftsvorfälle sind z. B. der Kauf von Materialien, die Überweisung der Löhne und Gehälter, Bezahlung von Lieferanten oder die Rechnungsstellung an Kunden. Hierbei sind **handels- und steuerrechtliche Vorschriften** zu beachten, vgl. >> Kapitel B.

Zum Ende jedes Geschäftsjahrs ist ein **Inventar** zu erstellen, in dem alle Vermögensgegenstände und Schulden des Unternehmens verzeichnet und bewertet sind. Der Vorgang der Aufnahme der Vermögensgegenstände und Schulden wird als **Inventur** bezeichnet. Aus den Buchhaltungsdaten, die gegebenenfalls auf Inventurwerte anzupassen sind, werden Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erzeugt, die im Jahresabschluss um den Anhang ergänzt werden. In der **Bilanz** werden Vermögen (Aktiva) und Schulden (Passiva) zum Bilanzstichtag in Kontenform gegenübergestellt; in der **Gewinn- und Verlustrechnung** ergibt sich aus der Differenz von Erträgen und Aufwänden der Gewinn des betreffenden Zeitraums, vgl. >> Kapitel B.8 und >> Kapitel C.

Kleine Gewerbetreibende und freie Berufe stellen keine Bilanz auf; an die Stelle der Gewinn- und Verlustrechnung tritt bei ihnen die Einnahmenüberschussrechnung. In der Praxis spielen in der täglichen Arbeit die **Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung** eine herausragende Rolle. In der Debitorenbuchhaltung werden Kundenrechnungen und Zahlungen sowie das Mahnwesen bearbeitet; in der Kreditorenbuchhaltung die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.

Die **Betriebsbuchhaltung** oder **Kostenrechnung** gliedert sich in die **Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung**. Die Kostenartenrechnung zeigt, welche Kosten angefallen sind (z. B. Personalkosten, Materialkosten). Die Kostenstellenrechnung ordnet die Kosten den Orten ihrer Entstehung zu (z. B. Kantine, Fertigung, Vertrieb). Sie klärt die Frage, wo die Kosten entstanden sind. Die Kostenträgerstückrechnung beantwortet die Frage, wofür die Kosten entstanden sind. Sie rechnet die angefallenen Kosten Kalkulationsobjekten, i. d. R. Produkten, zu. Dies kann zeitraumbezogen als Kostenträgerzeitrechnung zur Bestimmung des Periodenerfolgs von Produkten und Unternehmen (z. B. Gewinn des Produkts A im Dezember 2017) erfolgen oder stückbezogen als Produktkalkulation (z. B. Kosten für eine Einheit von Produkt A), siehe auch >> Kapitel E.

Die **Nebenbuchhaltungen** in Form von Anlagen-, Material- und Lohnbuchhaltung werden von Finanz- und Betriebsbuchhaltung gleichermaßen benötigt. So werden z. B. Anlagenzu- und -abgänge verbucht, Abschreibungen und Zinsen auf Kostenstellenebene ermittelt, Materialverbräuche dokumentiert und in der Produktkalkulation verarbeitet, Sozialabgaben für Löhne ermittelt, Lohnzahlungen veranlasst und Lohnkosten Kostenstellen zugerechnet.

In der **Statistik** werden Daten der Finanz- und Betriebsbuchhaltung, aber auch andere Informationen verarbeitet und zu Vergleichszwecken verwendet (z. B. Höhe des Anteils der Materialkosten an den Gesamtkosten im Vergleich zum Vormonat).

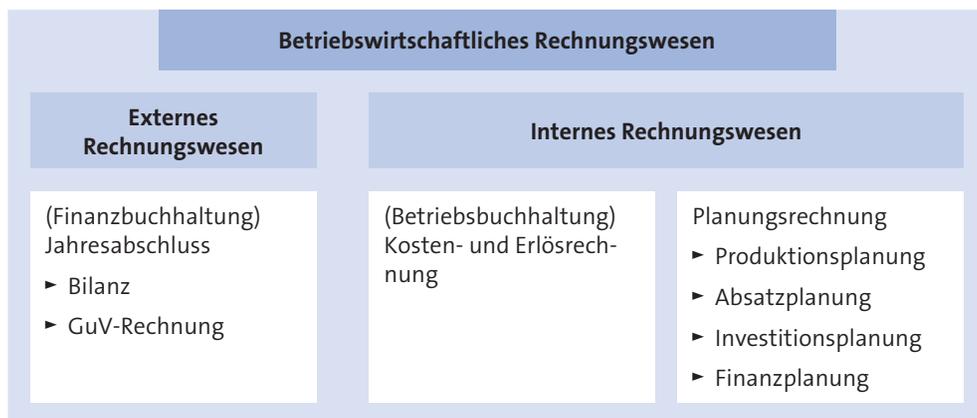
Die **Planungsrechnung** liefert die operative Planung für das gesamte Unternehmen (z. B. Absatzplanung, Produktionsplanung, Finanzplanung). Dadurch soll sichergestellt werden, dass Ziele mess- und kontrollierbar sind. So können z. B. jeden Monat die geplanten Umsätze mit den tatsächlichen Umsätzen verglichen und bei Plan-Ist-Abweichungen frühzeitig Maßnahmen wie zusätzliche Werbung eingeleitet werden.

Die Finanzbuchhaltung bildet das Fundament des **externen Rechnungswesens**, während das **interne Rechnungswesen** auf der Kostenrechnung aufbaut. Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung können dabei wie folgt voneinander abgegrenzt werden (*Jórasz*):

Kosten- (und Leistungs-)rechnung	Finanzbuchhaltung
Interne Informationsempfänger	Externe Informationsempfänger
Teilrechnung (betriebstypischer Leistungserstellungsprozess)	Gesamtrechnung (Unternehmen – Umwelt – unternehmensinterne Vorgänge)
Grundsätzlich keine Vorschriften (Ausnahme: öffentliche Aufträge)	Vielfältige Vorschriften (HGB, EStR, AktG, GmbHG, PublG usw.)
Zweckorientierte Bewertung (Prinzip der substanziellen Kapitalerhaltung)	Anschaffungswertprinzip (Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung)
Kurze Abrechnungsperioden	Abschluss am Ende des Geschäftsjahres
Ergebnis = Differenz von Kosten und Leistungen	Ergebnis = Differenz von Aufwand und Ertrag
Abbildung des tatsächlichen Geschehens	Steuerliche Aspekte stehen im Vordergrund
Kalkulatorische Rechnung (enthält auch Rechengrößen, die nicht zu Zahlungen führen)	Pagatorische Rechnung (auf tatsächlichen Zahlungen basierend)

2.3 Internes und externes Rechnungswesen

Eine Zuordnung der **Instrumente zu externem und internem Rechnungswesen** liefert die folgende Abbildung:



Traditionelle Einteilung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens (*Wöhe/Döring/Brösel*)

Internes und externes Rechnungswesen weisen demnach **unterschiedliche Schwerpunkte** auf (*Friedl/Hofmann/Pedell*):

	Internes Rechnungswesen	Externes Rechnungswesen
Adressaten der Informationen	Unternehmensangehörige (Vorstand, Geschäftsleitung, Bereichs- und Abteilungsleiter, Sachbearbeiter)	Unternehmensexterne (Aktionäre, Gläubiger, Finanzanalysten, Banken, Lieferanten, Gewerkschaften, Kunden, Fiskus, Öffentlichkeit)
Rechnungszweck	Informationen für Planung, Steuerung und Kontrolle sowie zur Entscheidungsfindung	Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage; Ausschüttungs- und Steuerbemessung
Vorgaben für die Ausgestaltung der Rechnung	Kaum Vorgaben; Ausgestaltung, sodass die Rechnungszwecke bestmöglich erreicht werden	Ausgestaltung entsprechend den Vorgaben z. B. des Handelsgesetzbuches (§§ 238 ff. HGB), der International Financial Reporting Standards (IFRS) und des Steuerrechts (Einkommensteuergesetz, Abgabenordnung)
Abbildungsgegenstand	Disaggregierte Rechnung für Teile des Unternehmens wie Geschäftsbereiche oder Abteilungen, geografische Regionen, Produktgruppen oder einzelne Produkte sowie Kundengruppen oder einzelne Kunden	Aggregierte Rechnung für Segmente und das Gesamtunternehmen

	Internes Rechnungswesen	Externes Rechnungswesen
Zeitlicher Rhythmus	Variabel (Tages-, Wochen-, Monats- oder Jahresberichte)	Fest (Jahres-, Halbjahres- und Quartalsberichte)
Zeitlicher Fokus	Zukunfts- und vergangenheitsorientiert (Plan- und Istrechnung)	Vergangenheitsorientiert (Istrechnung)

Während das externe Rechnungswesen auf den **nominellen Kapitalerhalt** abstellt, soll im internen Rechnungswesen die **substanzielle Kapitalerhaltung** sichergestellt werden. So werden im externen Rechnungswesen – vorgegeben durch gesetzliche Normen – bei gekauften Vermögensgegenständen die Anschaffungskosten abgeschrieben, im internen Rechnungswesen kommen häufig Wiederbeschaffungskosten zum Ansatz. Schreibt man im externen Rechnungswesen z. B. ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten von 40.000 € über seine Nutzungsdauer ab, so wird man aus den verdienten Abschreibungen kein gleichwertiges Fahrzeug kaufen können.

Aufgabe 1 > Seite 271

In deutschen Unternehmen finden sich im Rechnungswesen und seinem Umfeld die **Aufgabenfelder** Controlling, Interne Revision, Treasury/Finanzen und Buchhaltung/Externes Rechnungswesen. Diese Aufgabenfelder werden in der Praxis nicht zwingend als eigene Bereiche oder Abteilungen geführt, sie können auch in Organisationseinheiten zusammengefasst werden. In vielen Unternehmen bilden z. B. Treasury/Finanzen und Buchhaltung/Externes Rechnungswesen eine organisatorische Einheit.

Die folgende Tabelle grenzt diese vier Aufgabenbereiche voneinander ab (vgl. dazu z. B. *Preißner, Jung, Preißler*):

Kategorie	Buchführung/ Externes Rechnungswesen	Treasury/ Finanzen	Controlling	Interne Revision
Zeitbezug	Vergangenheitsbewältigung auf Basis gesetzlicher Vorschriften (z. B. Jahresabschluss nach HGB)	Gegenwarts- und zukunftsorientiert	Zukunftsorientiert	Vergangenheitsorientiert
Aufgaben	Dokumentation und Berichterstattung nach gesetzlichen Vorschriften	Sicherstellung der Zahlungsbereitschaft, Cash- und Kreditmanagement	Unterstützung des Managements bei Planung, Steuerung, Kontrolle; Informationsversorgung	Überprüfung und Kontrolle, z. B. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Geschäftsprozesse

Kategorie	Buchführung/ Externes Rechnungs- wesen	Treasury/ Finanzen	Controlling	Interne Revision
Fallweise/dauernder Anfall	Dauerhafter Aufgabenkomplex	Dauerhafter Aufgabenkomplex	Dauerhafter Aufgabenkomplex	Sporadische und wechselnde Aufgabenkomplexe
Ausrichtung	An Rechtsnormen ausgerichtet	An Finanz- und Liquiditätszielen ausgerichtet	An Unternehmenszielen ausgerichtet	An Einhaltung von Rechts- und Unternehmensnormen ausgerichtet
Rolle	Erbsenzähler	Schatzmeister	Lotse	Kontrolleur
Bezug zur Unternehmensumwelt	Sehr starke externe Beziehungen	Sehr starke externe Beziehungen	Kaum externe Beziehungen	Interne und externe Beziehungen

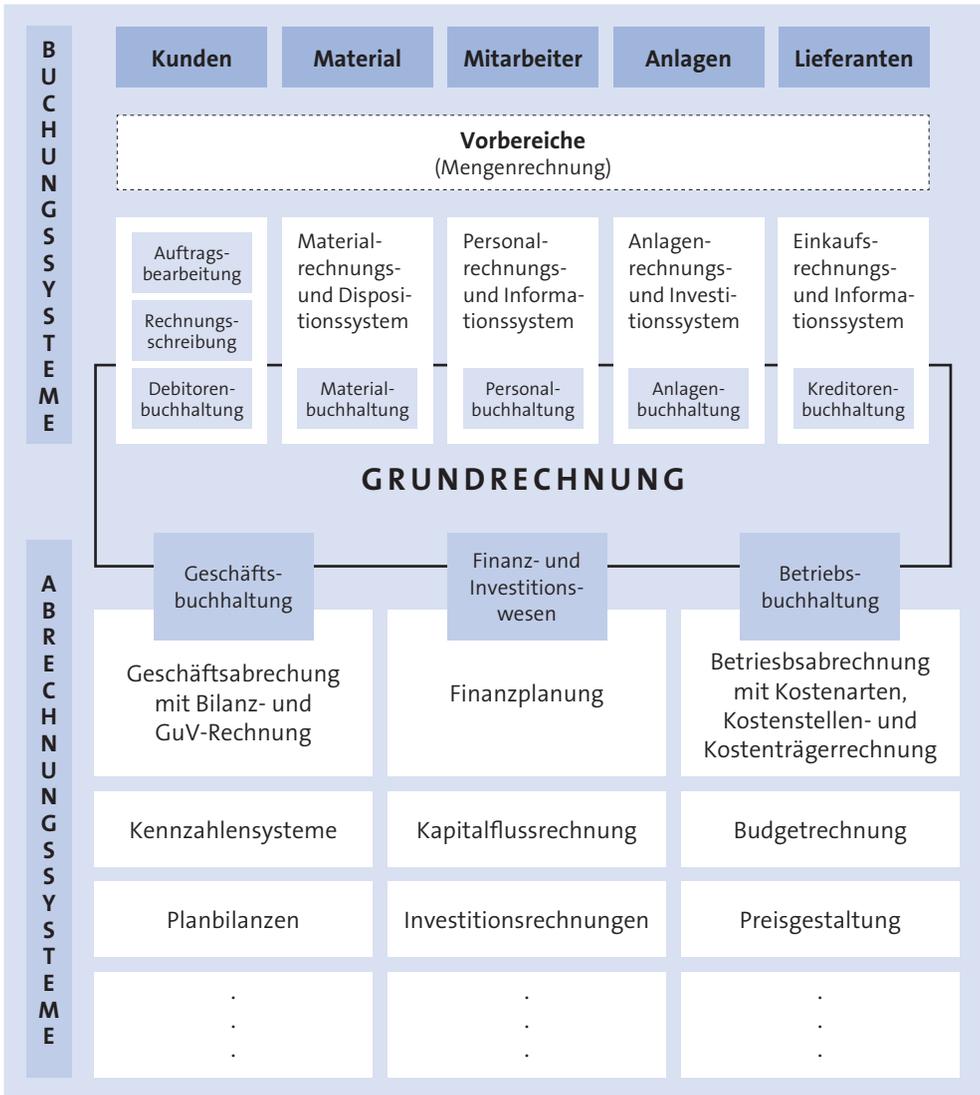
Zwischen den Aufgabenfeldern gibt es Berührungspunkte und Überschneidungen. So bestehen Zusammenhänge zwischen externem und internem Rechnungswesen z. B. in Form der Überleitung von Buchführung zu Kostenartenrechnung oder bei der Bewertung von Fertigerzeugnissen. Aufgabenüberschneidungen existieren z. B. zwischen Treasury und Controlling bei der Erstellung von Finanzplänen, die aus der operativen Unternehmensplanung abgeleitet werden.

2.4 System des Rechnungswesens

Heute wird daher über eine **Harmonisierung von externem und internem Rechnungswesen** diskutiert. Ein gangbarer Weg dazu dürfte die Nutzung einer gemeinsamen Datenbasis darstellen, auf der kontextspezifische Regeln und Auswertungen zu entscheidungsorientierten Sichten führen.

Schmalenbach hat den Gedanken einer „**zweckneutralen Grundrechnung**“ lange vor der Einführung von Datenbanken vorgeschlagen (*Schmalenbach, Schmalenbach/Bauer*). Seine Grundrechnung stellt die Daten bereit, ohne sie bereits in irgendeiner Form zwangsläufig zuzurechnen. Die Verrechnung erfolgt bei ihm in sogenannten Sonderrechnungen. Die Grundrechnung bildet damit die zweckneutrale gemeinsame Basis für eine Vielzahl von Sonderrechnungen. Heute lässt sich dieser Ansatz über ein integriertes ERP-System oder Data-Warehousing-Ansätze realisieren. Aktuell folgt z. B. der SAP HANA-Ansatz dieser Logik. Basierend auf einer zentralen Belegerfassung lassen sich verschiedene Sichten (Views) erzeugen.

Das System des Rechnungswesens lässt sich dann wie folgt darstellen (*Britzelmaier* in Anlehnung an *Ortner*):



In den **Buchungssystemen** werden die verschiedenen Ressourcenbereiche, die Leistungserstellung (Vorbereiche) sowie die Kunden erfasst und dargestellt. Sie bilden den wesentlichen Input für die Grundrechnung, auf deren Basis die verschiedenen **Abrechnungssysteme** durchgeführt werden können. In der vorstehenden Abbildung sind dabei exemplarisch die wesentlichen Abrechnungssysteme „Geschäftsbuchhaltung“, „Finanz- und Investitionswesen“ sowie „Betriebsbuchhaltung“ aufgeführt. Die Geschäftsbuchhaltung wird auch als Finanzbuchhaltung, die Betriebsbuchhaltung

auch als Kostenrechnung bezeichnet. Ergänzt wurden beide um das Finanz- und Investitionswesen.

Im Bereich der **Sonderrechnungen** wird unterschieden zwischen Buchungs- und Abrechnungssystemen, die auf einer gemeinsamen, integrierenden Grundrechnung aufsetzen. Die wesentlichen **Buchungssysteme** beziehen sich auf die Objekte „Kunden“, „Material“, „Mitarbeiter“, „Anlagen“ und „Lieferanten“ und stellen Nebenbuchhaltungen wie Debitoren- (Kunden-), Material-, Personal- (Mitarbeiter-), Anlagen- und Kreditoren-(Lieferanten-)buchhaltung dar. Diese Systeme werden dabei nicht nur wert-, sondern auch mengenmäßig verarbeitet. So müssen z. B. neben den periodischen, wertmäßigen Abschreibungen auch die eingesetzten Maschinenstunden erfasst, d. h. „gebucht“ werden.

Die Auswertung in den **Abrechnungssystemen** kann in drei Richtungen erfolgen, die in der obigen Abbildung als „Geschäftsbuchhaltung“, „Finanz- und Investitionswesen“ und „Betriebsbuchhaltung“ bezeichnet sind. Die Daten für die Abrechnungssysteme stammen dabei aus den verschiedenen Buchungssystemen, wobei die Grundrechnung den Strukturrahmen bildet.

Die **Geschäftsbuchhaltung** beinhaltet die Geschäftsabrechnung, die aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung besteht. Es handelt sich dabei um die Darstellung von Vermögen und Schulden zu Stichtagen sowie die (globale) Erfolgsermittlung aus der Differenz zwischen Ertrag und Aufwand einer Periode. Die Geschäftsabrechnung erfolgt in erster Linie nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften. Sie kann in Kennzahlensystemen, z. B. hinsichtlich Liquidität und Rentabilität, ausgewertet werden. Die Geschäftsbuchhaltung kann neben den herkömmlichen retrospektiven Abrechnungssystemen auch prospektive wie Planbilanzen beinhalten.

Der Bereich des **Finanz- und Investitionswesens** bezieht sich auf Vorgänge auf der Ebene der Zahlungsmittelbewegungen. Er dient der Sicherstellung der Liquidität und umfasst die Finanzplanung, beinhaltet die Analyse der Veränderung der Liquidität in der Kapitalflussrechnung und dient der Wirtschaftlichkeitsbetrachtung von Investitionsalternativen.

Die **Betriebsbuchhaltung** stellt eine kalkulatorische Rechnung dar und bezieht sich auf Kosten- und Leistungsgrößen. Es wird eine Betriebsabrechnung mit Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerzeit- und Kostenträgerstückrechnung durchgeführt, die den betrieblichen Leistungserstellungsprozess mengen- und wertmäßig abbildet. Im Sinne einer Planungsrechnung können z. B. Budgets erstellt werden. Auch liefert die Betriebsbuchhaltung wertvolle Entscheidungshilfen für die Preisgestaltung.

3. Grundbegriffe des Rechnungswesens

Die Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens folgen unterschiedlichen Zielsetzungen; zudem bestehen für das externe Rechnungswesen gesetzliche Vorschriften. Daher müssen verschiedene **Strom- und Bestandsgrößen** unterschieden werden:

Stromgrößen			Bestandsgrößen
positiv	negativ		
Einzahlung	Auszahlung	+	Bargeld
		=	jederzeit verfügbare Bankguthaben
Einnahme	Ausgabe	=	Zahlungsmittelbestand
		+	Forderungen
		-	Verbindlichkeiten
Ertrag	Aufwand	=	Geldvermögen
		+	Sachvermögen
		=	Netto- oder Reinvermögen
Leistung	Kosten		Betriebsnotwendiges Vermögen
		-	Abzugskapital
		=	Betriebsnotwendiges Vermögen

Von **Ein- und Auszahlungen** spricht man, wenn liquide Mittel zu- oder abfließen und sich damit der Zahlungsmittelbestand verändert (z. B. Kauf von Rohstoffen gegen Barzahlung). Als **Zahlungsmittelbestand** gelten Bargeld und jederzeit verfügbare Bankguthaben. Ein- und Auszahlungen werden in der Investitionsrechnung (dynamische Verfahren) und in der Finanzplanung verwendet.

Stellt man auf die Veränderung der Bestandsgröße „Geldvermögen“ ab, so spricht man von **Einnahmen und Ausgaben**. Das **Geldvermögen** umfasst neben dem Zahlungsmittelbestand die Forderungen und Verbindlichkeiten. Der Verkauf einer Ware auf Ziel fällt unter diese Rubrik. Bei Erstellung der Rechnung fällt eine Einnahme in Höhe des Rechnungsbetrags an; sie wird ersichtlich durch die Erhöhung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Zur Einzahlung kommt es erst, wenn der Kunde bezahlt.

Von herausragender Bedeutung im externen Rechnungswesen sind **Erträge und Aufwendungen**. Sie stellen auf Veränderungen des Reinvermögens ab. Das **Reinvermögen** umfasst neben dem Geldvermögen auch das Sachvermögen, also z. B. Maschinen oder Vorräte. Aufwendungen repräsentieren den Wert aller verbrauchten Leistungen einer Periode, während Erträge den Wert aller erbrachten Leistungen einer Periode repräsentieren. Erträge und Aufwendungen sind gewinnwirksam; aus ihrer Differenz wird in der Gewinn- und Verlustrechnung der Gewinn oder Verlust berechnet. Der Verkauf eines Produktes stellt einen Ertrag dar. Wird das Produkt auf Ziel verkauft, entsteht eine Einnahme. Aus der Kundenzahlung resultiert eine Einzahlung.

Im Gegensatz zu Aufwendungen und Erträgen, zu denen jede Wertminderung und jeder Wertzuwachs der betreffenden Periode gezählt werden, stellen **Kosten und Leistungen** auf das Kerngeschäft ab und umfassen daher nur betriebszweckbezogene Wertminderungen und -zuwächse. Sie übernehmen den Zweckaufwand und -ertrag als Grundkosten bzw. Grundleistungen. Darüber hinaus beziehen sie kalkulatorische Kosten und Leistungen ein. Man unterscheidet dabei Anderskosten/-leistungen bzw. Zusatzkosten/-leistungen. Anderskosten/-leistungen fallen in anderer Höhe als in der Finanzbuchhaltung an; Zusatzkosten/-leistungen werden zusätzlich einbezogen. Die für die Kosten- und Leistungsbetrachtung relevante Bestandsgröße ist das **betriebsnotwendige Kapital**. Vom Wert aller betriebsnotwendigen Vermögensgegenstände wird das zinslos zur Verfügung stehende Kapital, das sogenannte Abzugskapital, subtrahiert.

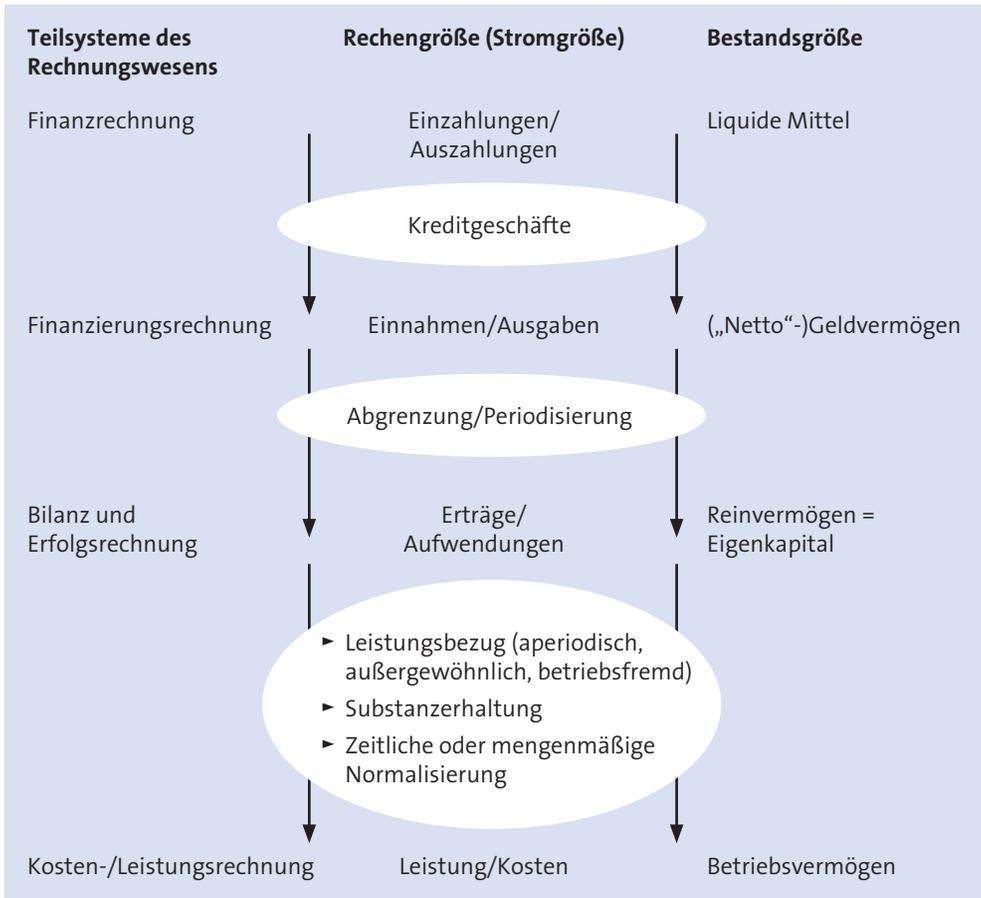
Aufgabe 2 > Seite 271

Das folgende Beispiel soll die Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Einzahlungen/Auszahlungen, Ertrag/Aufwand sowie Leistungen/Kosten unter vereinfachenden Annahmen (jeder Aufwand bzw. Ertrag wird in der Periode zahlungswirksam) illustrieren:

Beispiel

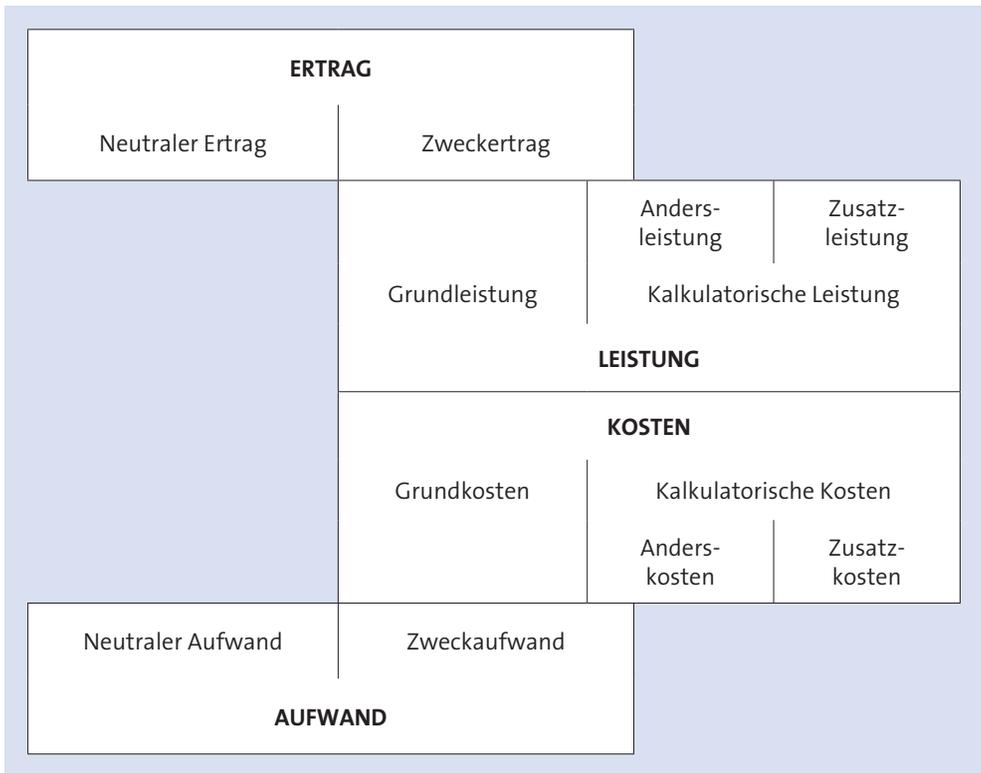
Sachverhalt	Einzahlung/ Auszahlung	Ertrag/ Aufwand	Leistung/ Kosten
Umsatzerlöse	10.000	10.000	10.000
Neutrale Erträge	2.000	2.000	
Materialaufwand	- 5.000	- 5.000	- 5.000
Personalaufwand	- 2.500	- 2.500	- 2.500
Abschreibungen		- 500	- 500
Kalkulatorische Miete			- 100
Rückzahlung eines Kredits	- 4.500		
Summe	0	4.000	1.900
Bezeichnung	Cashflow	Ordentliches Ergebnis	Betriebsergebnis

Die einzelnen Strom- und Bestandsgrößen lassen sich **Teilgebieten des Rechnungswesens** zuordnen (Coenenberg/Fischer/Günther):



Von zentraler Bedeutung im Rechnungswesen ist die Abgrenzung von **Aufwand** und **Kosten** sowie von **Ertrag** und **Leistungen**. Auszahlungen und Einzahlungen sind durch den konkreten Zahlungsmittelfluss einfach abzugrenzen; Ausgaben und Einnahmen weisen geringere Relevanz auf.

Schematisch lassen sich Ertrag und Leistungen sowie Aufwand und Kosten wie folgt abgrenzen (Coenenberg/Fischer/Günther):



Von den ordentlichen Erträgen (**Zweckertrag**) und Aufwendungen (**Zweckaufwand**) aus dem Kerngeschäft sind die **neutralen Erträge und Aufwendungen** zu unterscheiden. Diese können **betriebsfremd** (z. B. Gewinn aus Wertpapierspekulationen in Krankenhaus), **außerordentlich** (z. B. Brandkatastrophe) oder **periodenfremd** (z. B. erfolgswirksame Auflösung einer Prozessrückstellung) sein.

Zur Ermittlung von **Kosten und Leistungen** werden Zweckaufwand und -ertrag als Grundkosten bzw. Grundleistungen übernommen. Darüber hinaus werden **die kalkulatorischen Kosten und Leistungen** einbezogen. Man unterscheidet dabei **Anderskosten/-leistungen** bzw. **Zusatzkosten/-leistungen**. Anderskosten/-leistungen fallen in anderer Höhe als in der Finanzbuchhaltung an, Zusatzkosten/-leistungen werden zusätzlich einbezogen.

Als Beispiele lassen sich anführen:

Abgrenzungsbegriffe	Beispiele
Neutraler Aufwand	Spende an „Ärzte ohne Grenzen“ Verlust beim Verkauf eines Firmen-Lkw (Verkaufserlös unter Buchwert) Reparaturen an nicht betriebsnotwendigen Gebäuden Spekulationsverluste mit Aktien Steuernachzahlung
Zweckaufwand = Grundkosten	Mieten für betrieblich genutzte Gebäude Versicherung für Firmen-Pkw Energiekosten Löhne und Gehälter Beitrag zur Berufsgenossenschaft
Zusatzkosten ▶ Anderskosten ▶ Zusatzkosten	Differenz zwischen höherer kalkulatorischer und niedrigerer bilanzieller Abschreibung Unterschied zwischen höheren kalkulatorischen Wagnissen für Garantieleistungen und tatsächlichen niedrigeren Garantieleistungen Kalkulatorische Eigenkapitalzinsen Kalkulatorischer Unternehmerlohn Kalkulatorische Miete

Abgrenzungsbegriffe	Beispiele
Neutraler Ertrag	Verkauf eines Pkw über Buchwert (Differenz zum Buchwert) Mieterträge aus nicht betriebsnotwendigen Gebäuden Auflösung nicht benötigter Rückstellungen (z. B. Prozess wird gewonnen)
Zweckertrag = Grundleistung	Verkauf von Fertigerzeugnissen, Waren, Dienstleistungen Bestandserhöhungen an Fertigerzeugnissen, unfertigen Erzeugnissen
Kalkulatorische Leistungen ▶ Andersleistung ▶ Zusatzleistung	Differenz zwischen höherer kalkulatorischer und niedrigerer bilanzieller Bewertung von Beständen Ansatz von Investitionen zur Unternehmensrestrukturierung

Aufgabe 3 - 4 > Seite 272

B. Grundlagen der Buchführung

Nach Studium dieses Kapitels ...

- ▶ kennen Sie die gesetzlichen Grundlagen für die Buchführung
- ▶ kennen Sie den Zusammenhang zwischen Inventar, Inventur und Bilanz
- ▶ kennen Sie Aufgaben, Bedeutung und Inhalt von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
- ▶ beherrschen Sie die grundsätzlichen Buchungstechniken
- ▶ können Sie Kontenrahmen und Kontenpläne verstehen
- ▶ können Sie die wichtigsten betrieblichen Geschäftsvorfälle verbuchen
- ▶ können Sie Eröffnungs- und Abschlussbuchungen durchführen.

Im Rahmen dieses Kapitels zur Buchführung werden folgende Inhalte behandelt:

Grundlagen der Buchführung	Gesetzliche Grundlagen
	Inventar und Inventur
	Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
	Konto, Kontenrahmen und Kontenpläne
	Buchungstechnik
	Erfolgsneutrale Buchungen
	Erfolgswirksame Buchungen
	Verbuchung wichtiger Geschäftsvorfälle

1. Gesetzliche Grundlagen

Die Buchführung unterliegt gesetzlichen Vorschriften, die sich vor allem im **Handels- und Steuerrecht** finden. **Handelsrechtlich** ist nach § 238 Abs. 1 Satz 1 Handelsgesetzbuch (HGB) jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen. Die **Kaufmannseigenschaft** ergibt sich dabei aus § 1 Abs. 1 HGB; sie setzt das Führen eines **Handelsgewerbes** voraus. Als Handelsgewerbe wird nach § 1 Abs. 2 HGB ein **Gewerbebetrieb** verstanden.

Ein **Gewerbebetrieb** liegt nach § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) vor, wenn folgende **Bedingungen** zutreffen:

- ▶ Selbstständigkeit
- ▶ Nachhaltigkeit
- ▶ Gewinnerzielungsabsicht
- ▶ Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- ▶ keine Land- und Forstwirtschaft
- ▶ keine freie Berufstätigkeit und keine andere Selbstständigkeit.

Selbstständigkeit bedeutet, dass der Unternehmer auf eigenes Risiko handelt und nicht weisungsgebunden ist. Nachhaltigkeit setzt voraus, dass der Gewerbebetrieb auf Dauer ausgerichtet ist; der Verkauf eines gebrauchten Gegenstandes auf einer Internetauktionsplattform erfüllt das Nachhaltigkeitskriterium nicht. Die Gewinnerzielungsabsicht muss für die gesamte Dauer der gewerblichen Tätigkeit gegeben sein. Ein klares Indiz für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr stellt Werbung für die angebotenen Leistungen dar. Die freien Berufe (beratende Betriebswirte, Steuerberater, Rechtsanwälte, Ärzte u. a.) sind im § 18 EStG aufgeführt. Die Verwaltung des eigenen Vermögens wird als andere selbstständige Arbeit aufgefasst.

Zur Prüfung des **in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs** werden **Kriterien** wie Höhe des Umsatzes, Anzahl der Mitarbeiter, umfassendes Angebot an Produkten und Anzahl von Geschäftskontakten herangezogen.

Von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht sind **Einzelkaufleute nach § 241a HGB**, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 600.000 € Umsatzerlöse und 60.000 € Jahresüberschuss aufweisen, **befreit**. Sie müssen eine **Einnahme-Überschuss-Rechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG erstellen. Für neu gegründete Unternehmen dieser Kategorie liegt der Befreiungsstatbestand bereits dann vor, wenn die oben genannten Werte am Ende des ersten Geschäftsjahrs nicht überschritten werden.

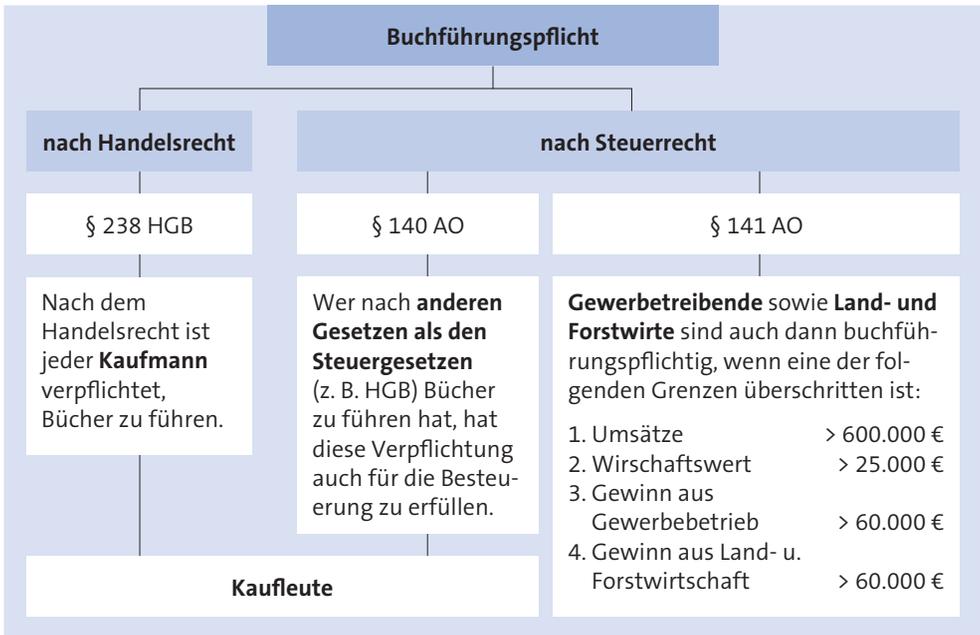
Das Handelsrecht umfasst weitere Vorschriften zur Buchführung, diese sind im dritten Buch des HGB geregelt. Sie werden in den folgenden Kapiteln diskutiert. Darüber hinaus finden sich weitere Regelungen im Aktiengesetz, im GmbH-Gesetz und im Genossenschaftsgesetz.

Im **Steuerrecht** wird zwischen **originärer** und **abgeleiteter Buchführungspflicht** unterscheiden. So besagt § 140 Abgabenordnung (AO), dass wer nach anderen Gesetzen bereits buchführungspflichtig ist, auch nach dem Steuerrecht buchführungspflichtig wird. Damit liegt **abgeleitete Buchführungspflicht** vor.

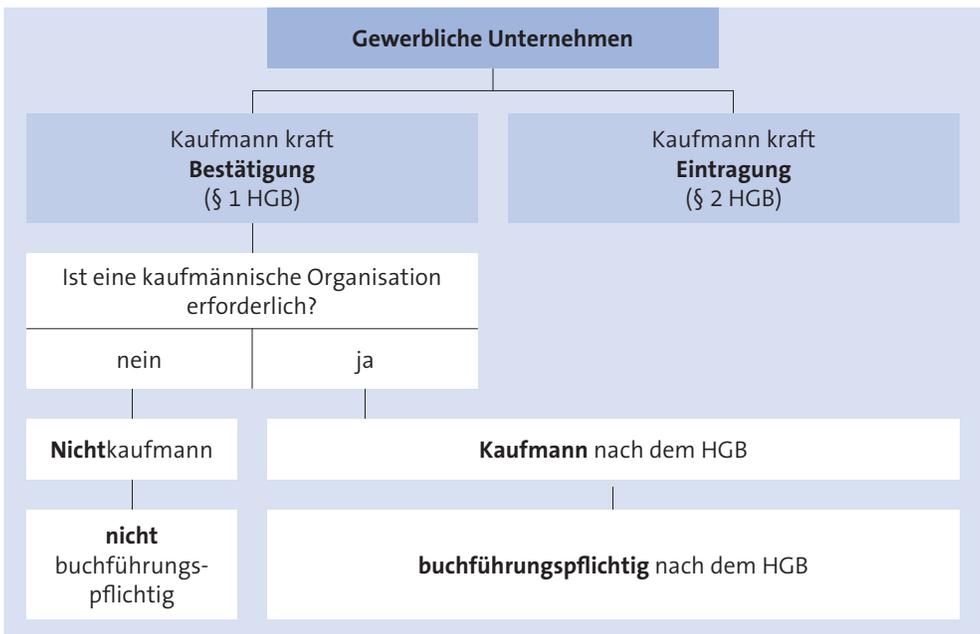
Im Gegensatz dazu regelt § 141 AO die **originäre Buchführungspflicht**; sie ergibt sich, wenn bestimmte **Grenzwerte** überschritten werden. Diese betragen aktuell:

- ▶ Umsätze von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr
- ▶ Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr
- ▶ Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr oder
- ▶ selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000 €.

Die wichtigsten rechtlichen Grundlagen zur Buchführungspflicht sind in den folgenden Abbildungen zusammengefasst. Folgende Abbildung zeigt die Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht:



Folgende Abbildung stellt dar, unter welchen Bedingungen ein gewerbliches Unternehmen vorliegt:



Weitere steuerrechtliche Bestimmungen finden sich in der **Abgabenordnung**, im **Einkommensteuergesetz**, im **Körperschaftsteuergesetz** und im **Umsatzsteuergesetz**.

2. Inventar und Inventur

Die in der Buchhaltung ermittelten Werte für Vermögen, Schulden und Reinvermögen (Eigenkapital) müssen mit den tatsächlich vorhandenen Werten übereinstimmen. Zur Sicherstellung wird zu Beginn der Geschäftstätigkeit und für jedes Geschäftsjahresende ein sogenanntes **Inventar** erstellt, das nach § 240 Abs. 1 HGB die Grundstücke, Forderungen und Schulden, den Wert des Bargelds sowie die sonstigen Vermögensgegenstände verzeichnet und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden angibt. Der Begriff „Inventar“ stammt aus dem Italienischen („**inventario**“) und bezeichnet ein „Bestandsverzeichnis“.

Die zur Erstellung des Inventars nötigen Bestandsaufnahmen werden als **Inventur** bezeichnet. Man unterscheidet nach dem Zeitpunkt der Inventurdurchführung:

- ▶ **Stichtagsinventur:** Die Aufnahme der Bestände erfolgt am Stichtag (Ende des Geschäftsjahres) oder an einem arbeitsfreien Tag direkt davor oder direkt danach.
- ▶ **Ausgeweitete Stichtagsinventur:** Sie wird in einem Zeitraum von 10 Tagen vor bis 10 Tagen nach dem Stichtag durchgeführt. Es erfolgt eine mengen- und wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung der Inventurergebnisse.
- ▶ **Vor- oder nachverlagerte Inventur:** Die Inventur findet in den letzten drei Monaten vor dem Stichtag oder den ersten zwei Monaten nach dem Stichtag statt. Es erfolgt ebenfalls eine mengen- und wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung der Inventurergebnisse.
- ▶ **Permanente Inventur:** Voraussetzung für die permanente Inventur ist eine funktionierende Lagerbuchführung, in der die Lagerzu- und -abgänge zuverlässig erfasst werden. Ist dies gegeben, kann die körperliche Bestandsaufnahme an einem beliebigen Tag erfolgen. Differenzen sind zu korrigieren.

In der Praxis finden sich Kombinationen der verschiedenen Inventurformen. Die Inventur erfolgt für physisch vorhandene Vermögensgegenstände in Form einer **körperlichen Bestandsaufnahme** durch Zählen, Messen oder Wiegen. Alle anderen Vermögensgegenstände sowie die Schulden werden **buchmäßig erfasst**.

Das Ergebnis der Inventur ist das **Inventar**, das in Deutschland in die Bereiche „Vermögensgegenstände“, „Schulden“ und „Reinvermögen (Eigenkapital)“ gegliedert ist. Innerhalb der Bereiche wird nach zunehmender Liquidierbarkeit sortiert.

Die folgende Auflistung zeigt exemplarisch ein Inventar.

Beispiel

A	Vermögensgegenstände	
	1. Anlagevermögen	
	5 Tische	2.000 €
	5 Stühle	1.000 €
	5 Computer	5.000 €
	2 Drucker	1.000 €
	Summe	9.000 €
	2. Umlaufvermögen	
	Forderungen an Kunde A	4.500 €
	Forderungen an Kunde B	1.500 €
	Bankguthaben	1.500 €
	Kassenbestand	500 €
	Summe	8.000 €
	Summe Vermögen	17.000 €
B	Schulden	
	Bankdarlehen	8.000 €
	Verbindlichkeit Lieferant A	1.500 €
	Summe Schulden	9.500 €
C	Reinvermögen (Eigenkapital)	
	Vermögen abzüglich Schulden	7.500 €

Das Inventar ermöglicht somit:

- ▶ **Kontrolle und ggf. Korrektur der Buchbestände:** Sind die in den Büchern ausgewiesenen Vermögensgegenstände tatsächlich zu den angegebenen Werten vorhanden? Müssen Werte in den Büchern korrigiert werden? So könnten z. B. Vermögensgegenstände gestohlen worden sein. Diebe verbuchen i. d. R. Diebstähle nicht; die fehlenden Gegenstände bleiben demnach in den Büchern enthalten, obwohl sie nicht mehr vorhanden sind. Sie müssen auf Basis der Inventurerkenntnisse ausgebucht werden.
- ▶ **Ermittlung des Materialverbrauchs:** Aus Anfangsbestand, Zugängen der Periode und Endbestand kann der Verbrauch berechnet werden.

Beispiel

Hatte ein Schraubenhändler zu Beginn des Geschäftsjahres 100 Packungen des Typs M10 auf Lager, während des Geschäftsjahres 200 Packungen gekauft und ermittelt nun einen Endbestand von 160 Packungen, so wurden 140 Packungen verbraucht (hoffentlich verkauft und nicht gestohlen!).

Aus dem Inventar lässt sich die Höhe des Eigenkapitals ermitteln:

$$\text{Vermögen} - \text{Schulden} = \text{Eigenkapital}$$

Dabei werden auch die Begriffe **Bruttovermögen** für das Vermögen sowie **Reinvermögen** oder **Nettovermögen** für das Eigenkapital verwendet.

3. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

3.1 Bilanz

Aus dem Inventar abgeleitet wird die Bilanz, die stichtagsbezogen Vermögen und Schulden gegenüberstellt. Der Begriff „Bilanz“ stammt aus dem Italienischen; „**bilancia**“ bedeutet Waage. Vermögen und Schulden stehen im Gleichgewicht.

Im Gegensatz zum Inventar enthält die Bilanz keine Mengenangaben. Auch werden die Vermögensgegenstände nicht einzeln ausgewiesen; sie werden zu sogenannten Bilanzpositionen zusammengefasst.

Die Bilanz ist eine **systematisch gegliederte Gegenüberstellung** von **Vermögen** und **Schulden**. Auf der linken Seite werden die **Aktiva**, die Vermögensgegenstände des Unternehmens, aufgeführt; die rechte Seite umfasst die **Passiva**, die Schulden des Unternehmens. Die Aktivseite wird auch als Mittelverwendung (Investition) bezeichnet, die Passivseite als Mittelherkunft (Finanzierung). Die Grundstruktur einer Bilanz ergibt sich aus § 247 HGB; sie stellt die Mindestgliederung dar:

AKTIVA	PASSIVA
Anlagevermögen Umlaufvermögen Aktive Rechnungsabgrenzung	Eigenkapital Schulden Passive Rechnungsabgrenzung

Beim **Anlagevermögen** handelt es sich um Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb länger zu dienen, wie z. B. eine Fertigungseinrichtung (§ 247 Abs. 2 HGB). Im Umkehrschluss liegt ein Vermögensgegenstand des **Umlaufvermögens** vor, wenn diese Bedingung nicht gegeben ist, z. B. für Rohstoffe.

Als **Rechnungsabgrenzungsposten** sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 250 Abs. 1 HGB). Als Beispiel können Versicherungsbeiträge angeführt werden, die im Dezember des Jahres 2016 für den Versicherungsschutz des Jahres 2017 bezahlt wurden.

Das **Eigenkapital** ist jener Teil des Kapitals, der dem Unternehmen durch seine Gesellschafter zeitlich unbefristet zur Verfügung gestellt wird und somit generell keiner Rückzahlungsverpflichtung unterliegt. Eigenkapital kann durch Einlage oder Einbehaltung von Gewinnen entstehen.

Verbindlichkeiten (Schulden) im Unternehmen sind i. d. R. zeitlich befristet und unterliegen einer Rückzahlungsverpflichtung wie z. B. Bankverbindlichkeiten.

Auf der Passivseite sind als **Rechnungsabgrenzungsposten** Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 247 Abs. 2 HGB). Als Beispiel kann eine im Dezember 2016 für das Jahr 2017 vereinnahmte Miete angeführt werden.

Überführt man die Inventarwerte aus dem Beispiel auf Seite 37 in die oben angeführte Grundstruktur der Bilanz, so ergibt sich folgendes Bild:

AKTIVA		PASSIVA	
	Euro		Euro
Anlagevermögen	9.000	Eigenkapital	7.500
Umlaufvermögen	8.000	Schulden	9.500
	<u>17.000</u>		<u>17.000</u>