

1 Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens

1.1 Begriff und Einteilung des Rechnungswesens

Das **Rechnungswesen** eines Unternehmens lässt sich als System zur Erfassung, Dokumentation und Auswertung quantifizierter Informationen über vergangene, gegenwärtige und zukünftige Prozesse innerhalb des Unternehmens sowie zwischen dem Unternehmen und seiner Umwelt beschreiben. Hinsichtlich der Informationsadressaten kann zwischen dem externen und dem internen Rechnungswesen unterschieden werden.

Das **externe Rechnungswesen** stellt primär unternehmensexternen Informationsempfängern (Aktionäre, Gläubiger, Fiskus, interessierte Öffentlichkeit usw.) Informationen zur Verfügung. Es umfasst die Finanzbuchführung, die Inventur sowie den daraus abgeleiteten Jahresabschluss (ggf. noch einen ergänzend zu erstellenden Lagebericht).

Das **interne Rechnungswesen** dagegen versorgt unternehmensinterne Informationsempfänger (Unternehmer, Management) mit Informationen. Ihm können, je nach Sichtweise und Zweckmäßigkeitsüberlegungen, die Kostenrechnung, die betriebliche Statistik sowie weiterführende Planungsrechnungen zugeordnet werden (= internes Rechnungswesen im weiteren Sinne), oder es kann eine ausschließliche Bezugnahme auf die Kostenrechnung erfolgen (= internes Rechnungswesen im engeren Sinne).

1.2 Teilbereiche des Rechnungswesens

1.2.1 Finanzbuchführung und Jahresabschluss

Die Finanzbuchführung verzeichnet chronologisch alle Geschäftsvorfälle, die sich auf die Höhe und/oder die Zusammensetzung des Vermögens und/oder des Kapitals eines Unternehmens auswirken. Dabei erfasst sie sowohl unternehmensinterne Vorgänge als auch Vorgänge zwischen dem Unternehmen und seiner Umwelt. Um alle Vorgänge vergleichbar und saldierbar zu machen, werden sie nach strengen Regeln (vor allem nach HGB-Vorschriften) in Geldeinheiten bewertet.

Aus der Finanzbuchführung wird zum Schluss des Geschäftsjahres der Jahresabschluss abgeleitet, der aus einer Bilanz, einer Gewinn- und Verlustrechnung und ggf. einem Anhang besteht.

- **Bilanz**

Die Bilanz stellt das Vermögen (= Mittelverwendung) dem Kapital (= Mittelherkunft) gegenüber. Umfang und Zusammensetzung von Vermögen und Kapital werden zum Stichtag der Bilanz dokumentiert (Zeitpunktrechnung).

- **Gewinn- und Verlustrechnung**

Die Gewinn- und Verlustrechnung zeigt die Ertragslage des Unternehmens im abgelaufenen Geschäftsjahr durch Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen auf (Zeitraumrechnung).

- **Anhang**

Hier werden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden verbal erläutert.

Finanzbuchführung und Jahresabschluss sind Teil des externen Rechnungswesens, da primär unternehmensexterne Adressaten mit Informationen versorgt werden. Um eine willkürliche Rechnungslegung auszuschließen und eine Vergleichbarkeit der Informationen zu gewährleisten, müssen für diesen Teil des betrieblichen Rechnungswesens (strenge) gesetzliche Vorschriften eingehalten werden (z. B. HGB, AktG, GenG, GmbHG, PublG, AO, EStG, KStG, UStG).

1.2.2 Kostenrechnung

Zum internen Rechnungswesen zählt die Kostenrechnung, mit deren Hilfe die Prozesse der betrieblichen Leistungserstellung, die sich in Güterverbrauch, Güterentstehung und Güterverwertung im Rahmen des erklärten Betriebszwecks manifestieren, dargestellt werden.

Die Kostenrechnung ist ein internes Informationsinstrument und unterliegt als solches – im Gegensatz zum externen Rechnungswesen – mit wenigen Ausnahmen keinen gesetzlichen Vorschriften. Ihre Ausgestaltung (Istkostenrechnung, Normalkostenrechnung oder Plankostenrechnung bzw. Vollkostenrechnung oder Teilkostenrechnung) und ihre Durchführung (Erfassung, Verteilung und Zurechnung von Kosten) hängen vielmehr von den jeweiligen Informationsbedürfnissen ab.

Da die Kostenrechnung für weitreichende Entscheidungen (z. B. Preisfestsetzungen, Programmoptimierung, Rationalisierung) die ausschlaggebenden Daten liefert, kommt ihr innerhalb des internen Rechnungswesens eine große Bedeutung zu.

1.2.3 Betriebliche Statistik

In diesem Bereich des internen Rechnungswesens werden Daten aus allen Funktionsbereichen des Unternehmens gesammelt. Dabei können die Daten aus anderen Gebieten des Rechnungswesens übernommen oder durch spezielle Erhebungen beschafft werden. Nach der Erhebung folgt im nächsten Schritt die Aufbereitung der Daten durch graphische und/oder tabellarische Darstellungen, in denen die Daten verdichtet und überschaubar gemacht werden. Im letzten Schritt schließlich werden die Daten mit Hilfe bestimmter Methoden ausgewertet, indem z. B. Regelmäßigkeiten, Abhängigkeiten und Entwicklungstendenzen aufgezeigt werden: Die Unternehmensleitung

wird nicht nur über abgelaufene Geschäftsjahre informiert, sondern auch mit Prognosen über zu erwartende Entwicklungen in der Zukunft versorgt.

1.2.4 Planungsrechnung

Rationale Entscheidungen lassen sich nur fällen, wenn der Unternehmensleitung Informationen vorliegen, die die möglichen Auswirkungen der jeweiligen Entscheidung deutlich machen. Zur Beurteilung von Entscheidungen sind Vergangenheitsdaten alleine ungeeignet, da vorrangig künftig zu erwartende Entwicklungen die Entscheidungen bestimmen.

Es ist daher notwendig, in allen Bereichen des Unternehmens Planungen durchzuführen, die Erwartungen und Zielsetzungen des Unternehmens enthalten und somit als Basis für zielgerichtete, rationale Dispositionen dienen können. Die Planwerte stellen eine Richtschnur dar, eine Orientierungshilfe, die flexibel zu handhaben ist, wenn sich die Daten ändern, die ihnen ursprünglich zugrunde lagen. Beispiele für Planungsrechnungen sind Plan-Bilanzen, Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen, Plan-Kapitalrechnungen, Finanzplanungen und Investitionsplanungen. Wegen ihrer Bedeutung als Führungsinstrument wird die Planungsrechnung oft auch als eigenständiger, vom Rechnungswesen getrennter Bereich innerhalb des Informationssystems eines Unternehmens angesehen.

1.3 Rechengrößen des Rechnungswesens

Abbildung 1: Rechengrößen des Rechnungswesens

Rechengrößen	Elemente der	Auswirkungen auf
Einzahlungen/ Auszahlungen	Liquiditätsrechnung	Zahlungsmittelbestand = Bargeldbestand + Buchgeldbestand (Buchgeld = verfügbare Guthaben auf Bankkonten)
Einnahmen/ Ausgaben	Geldvermögens- rechnung	Geldvermögen = Zahlungsmittelbestand + Bestand an sonstigen Geldforderungen – Bestand an Geldverbindlichkeiten
Erträge/ Aufwendungen	Gewinn- und Verlustrechnung	Unternehmenserfolg als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag (Erträge – Aufwen- dungen) aus der gesamtwirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens (auch: Netto- oder Reinvermögen = Summe aus Geld- und Sachvermögen)

Rechengrößen	Elemente der	Auswirkungen auf
Leistungen/ Kosten	Kostenrechnung	Betriebserfolg als Betriebsgewinn (Kostenüberdeckung) oder Betriebsverlust (Kostenunterdeckung) aus der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens in dieser Periode im Rahmen des erklärten Leistungsprogramms

1.3.1 Einzahlungen und Auszahlungen

Einzahlungen sind Zahlungsvorgänge, die den Zahlungsmittelbestand erhöhen.

Auszahlungen sind Zahlungsvorgänge, die den Zahlungsmittelbestand verringern.

Der **Zahlungsmittelbestand** setzt sich wie folgt zusammen:

$$\begin{array}{l}
 \text{Bargeldbestand (Kassenbestand)} \\
 + \text{Buchgeldbestand (verfügbare Guthaben auf Bankkonten)} \\
 \hline
 = \text{Zahlungsmittelbestand}
 \end{array}$$

1.3.2 Einnahmen und Ausgaben

Einnahmen sind Geschäftsvorfälle, die zu einer Mehrung des Geldvermögens führen.

Ausgaben sind Geschäftsvorfälle, die zu einer Minderung des Geldvermögens führen.

Das Geldvermögen setzt sich wie folgt zusammen:

$$\begin{array}{l}
 \text{Zahlungsmittelbestand} \\
 + \text{Bestand an sonstigen Geldforderungen} \\
 - \text{Bestand an Geldverbindlichkeiten} \\
 \hline
 = \text{Geldvermögen}
 \end{array}$$

1.3.3 Erträge und Aufwendungen

Erträge sind Wertzuwächse einer Abrechnungsperiode.

Aufwendungen sind Wertverzehre einer Abrechnungsperiode.

Erträge und Aufwendungen werden in der Finanzbuchführung erfasst und in der Gewinn- und Verlustrechnung gegenübergestellt. Die Differenz aus Erträgen und Aufwendungen stellt den Unternehmenserfolg (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) dar, der als Jahresergebnis aus der gesamten wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens resultiert. Im Unternehmenserfolg werden somit sowohl Vorgänge wirksam, die aus den ursprünglichen Aufgaben des Unternehmens herrühren (z. B. Herstellung und Verkauf von Sachgütern), als auch Vorgänge, die mit diesen Aufgaben nicht vereinbar sind (z. B. Spekulation mit Devisen, die zu einem Wertzuwachs oder Wertverzehr führen kann).

Darf das Unternehmen den Jahresüberschuss zur eigenen Verwendung behalten (Gewinnthesaurierung) oder muss es im umgekehrten Fall den Jahresfehlbetrag selbst decken, dann wirkt sich der Unternehmenserfolg, und damit indirekt Erträge und Aufwendungen, auf sein Eigenkapital aus: Erträge mehren es, Aufwendungen mindern es.

Andere Begriffe für Eigenkapital sind Netto- oder Reinvermögen.

$$\begin{array}{r} \text{Geldvermögen} \\ + \text{ Sachvermögen} \\ \hline = \text{ Netto-/Reinvermögen} \end{array}$$

1.3.4 Leistungen und Kosten

Leistungen stellen den mit dem Betriebszweck des Unternehmens zusammenhängenden Wertzuwachs einer Abrechnungsperiode dar.

Kosten stellen den mit dem Betriebszweck des Unternehmens zusammenhängenden Wertverzehr einer Abrechnungsperiode dar.

Leistungen und Kosten werden in der Kostenrechnung erfasst und gegenübergestellt. Die Differenz aus Leistungen und Kosten stellt den Betriebserfolg (Betriebsgewinn bei einer Kostenüberdeckung oder Betriebsverlust bei einer Kostenunterdeckung) dar, der als Ergebnis aus der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens im Rahmen des erklärten Leistungsprogrammes der betrachteten Periode resultiert. Im Betriebserfolg werden somit nur Vorgänge wirksam, die mit dem Betriebszweck des Unternehmens unmittelbar zusammenhängen. Betriebsfremde Vorgänge (z. B. Spekulationsgewinne bei Speditionsunternehmen) bleiben hier unberücksichtigt.

Außerdem muss für Leistungen und Kosten das Kriterium der Normalität oder Regelmäßigkeit erfüllt sein, mit dem alle einmaligen, zufälligen, außerordentlichen Vorgänge von der Kostenrechnung ferngehalten werden (z. B. Verkauf eines gebrauchten LKW durch ein Speditionsunternehmen zu einem Preis, der über dem derzeitigen Buchwert liegt). Die Einhaltung dieses Kriteriums ist von großer Bedeutung, da die Kostenrechnung u. a. die entscheidenden Daten für die Preisfestsetzung bei eigenen Produkten liefert: Würde die Normalität als Kriterium für die Vorgänge der Kostenrechnung fehlen, käme es zu unkontrollierbaren Veränderungen der Datenbasis für die Preispolitik des Unternehmens.

1.3.5 Zusammenhänge zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen und Leistungen

Einzahlungen, Einnahmen, Erträge und Leistungen werden im allgemeinen Sprachgebrauch oft als Synonyme verwendet und mit Inhalten ausgestattet, die im Rechnungswesen unbrauchbar sind. Anhand der Abb. 2 (sog. Schmalenbach'sche Treppe) sollen im Folgenden mit Hilfe konkreter Geschäftsvorfälle Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den vier genannten Rechengrößen aufgezeigt und erläutert werden.

Abbildung 2: Einzahlungen – Einnahmen – Erträge – Leistungen

Einzahlungen								
1	2							
Einzahlungen, keine Einnahmen	Einzahlungen = Einnahmen							
	2	3						
	Einnahmen = Einzahlungen	Einnahmen, keine Einzahlungen						
	Einnahmen							
	4	5						
	Einnahmen, keine Erträge	Einnahmen = Erträge						
		5	6					
		Erträge = Ein- nahmen	Erträge, keine Einnahmen					
		Erträge						
		7	8					
		Erträge, keine Leistungen = Neutrale Erträge	Erträge = Leis- tungen = Zweckerträge					
			8	9				
			Leistungen = Erträge = Grundleistungen	Leistungen, keine Erträge = Zusatzleistungen				
			Leistungen					

– (1) **Einzahlungen, keine Einnahmen**

Geschäftsvorfall:

Aufnahme eines Barkredits

Aus diesem Geschäftsvorfall resultiert lediglich eine Einzahlung, da der aufgenommene Barkredit den Zahlungsmittelbestand erhöht, aber keine Einnahme. Definitionsgemäß führt eine Einnahme zu einer Mehrung des Geldvermögens. Im vorliegenden Fall nimmt zwar der Zahlungsmittelbestand zu, aber im selben Umfang erhöht sich auch der Bestand an Geldverbindlichkeiten, so dass das Geldvermögen insgesamt unverändert bleibt.

Zahlungsmittelbestand	(+)
Geldforderungen	(0)
Geldverbindlichkeiten	(+)
Geldvermögen	(0)

Geschäftsvorfall:

Erhaltene Tilgungsbeiträge für ein früher gewährtes Darlehen

Auch hier liegt lediglich eine Einzahlung vor und keine Einnahme: Die erhaltenen Tilgungsbeiträge erhöhen den Zahlungsmittelbestand (also Einzahlung), gleichzeitig aber nehmen in derselben Höhe die Geldforderungen gegenüber dem Darlehensschuldner ab, so dass das Geldvermögen insgesamt unverändert bleibt.

Zahlungsmittelbestand	(+)
Geldforderungen	(-)
<u>Geldverbindlichkeiten</u>	<u>(0)</u>
Geldvermögen	(0)

– (2) **Einzahlungen = Einnahmen****Geschäftsvorfall:**

Barverkauf von Fertigprodukten

Dieser Vorgang führt zu einer Einzahlung und zu einer Einnahme. Eine Einzahlung liegt vor, weil der Barverkauf den Zahlungsmittelbestand erhöht. Eine Einnahme liegt vor, weil in diesem Fall der erhöhte Zahlungsmittelbestand das Geldvermögen mehrt. Geldforderungen und Geldverbindlichkeiten bleiben unverändert.

Zahlungsmittelbestand	(+)
Geldforderungen	(0)
<u>Geldverbindlichkeiten</u>	<u>(0)</u>
Geldvermögen	(+)

– (3) **Einnahmen, keine Einzahlungen****Geschäftsvorfall:**

Zielverkauf von Fertigprodukten

Eine andere Wirkung hat der Verkauf von Fertigprodukten mit einem Zahlungsziel von z. B. drei Monaten. Da der Umsatzerlös erst später eingeht, liegt zunächst keine Einzahlung vor (der Zahlungsmittelbestand bleibt unverändert). Gleichwohl ist eine Einnahme gegeben, weil ein Zugang bei den Geldforderungen gebucht wird und sich damit das Geldvermögen erhöht.

Zahlungsmittelbestand	(0)
Geldforderungen	(+)
<u>Geldverbindlichkeiten</u>	<u>(0)</u>
Geldvermögen	(+)

– (4) **Einnahmen, keine Erträge**

Geschäftsvorfall:

Verkauf von Gegenständen des Sachanlagevermögens zum Buchwert

Ein derartiger Verkauf verursacht eine Einnahme (und zugleich eine Einzahlung), da das Geldvermögen (bzw. der Zahlungsmittelbestand) sich erhöht. Dem Geldzugang steht aber auf der anderen Seite ein Abgang beim Sachvermögen in derselben Höhe gegenüber (»Verkauf zum Buchwert«), so dass sich der Geschäftsvorfall nicht auf das Reinvermögen = Eigenkapital auswirkt. Es liegt kein Ertrag vor.

Geldvermögen	(+)
Sachvermögen	(–)
Reinvermögen	(0)

– (5) **Einnahmen = Erträge**

Geschäftsvorfall:

Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Fertigprodukten

Der Vorgang führt zu einer Erhöhung des Geldvermögens: Bei einem Barverkauf durch die Einzahlung (siehe Fall 2), bei einem Zielverkauf durch den Zugang bei den Geldforderungen (siehe Fall 3). Das Sachvermögen bleibt unverändert, so dass sich das Reinvermögen = Eigenkapital erhöht. Die Umsatzerlöse stellen somit Einnahmen und Erträge dar mit entsprechend positiver Wirkung auf den Unternehmenserfolg.

Geldvermögen	(+)
Sachvermögen	(0)
Reinvermögen	(+)

Geschäftsvorfall:

Zinsansprüche gegenüber einem Kreditnehmer

Dieser Vorgang führt ebenfalls zu einer Erhöhung des Geldvermögens: Werden fällige Zinsansprüche sofort beglichen, so ist eine Einzahlung zu buchen. Werden die fälligen Zinsansprüche jedoch erst später bezahlt, so muss zunächst eine Geldforderung gebucht werden. Das Sachvermögen bleibt unverändert, so dass sich das Reinvermögen = Eigenkapital erhöht. Zinsansprüche stellen somit Einnahmen und Erträge dar mit entsprechend positiver Wirkung auf den Unternehmenserfolg.

– (6) **Erträge, keine Einnahmen**

Geschäftsvorfall:

Bestandserhöhung an Fertigprodukten

Eigene Produkte, die auf Lager genommen werden, führen zu einer Mehrung beim Vorratskonto für Fertigprodukte. Diese Bestandserhöhung (Wertansatz sind die Herstellungskosten) stellt einen Wertzuwachs beim Sachvermögen dar. Da das Geldvermögen dabei unberührt bleibt, nimmt das Reinvermögen = Eigenkapital

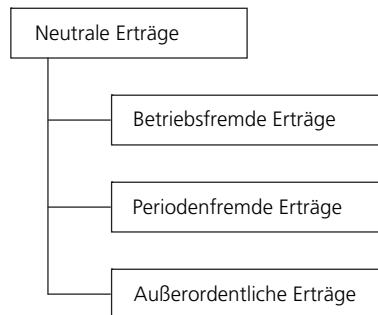
zu. Die Bestandserhöhung ist ein Ertrag mit entsprechend positiver Wirkung auf den Unternehmenserfolg und führt nicht zu einer Einnahme.

Geldvermögen	(0)
Sachvermögen	(+)
<hr/>	
Reinvermögen	(+)

– (7) Erträge, keine Leistungen = Neutrale Erträge

Neutrale Erträge sind Wertzuwächse in der Finanzbuchführung mit entsprechend positiver Wirkung auf Unternehmenserfolg und Reinvermögen = Eigenkapital. In die Kostenrechnung dürfen sie nicht übernommen werden, da ihnen mindestens ein Kriterium für Leistungen fehlt. Bei neutralen Erträgen sind verschiedene Ausprägungsformen zu unterscheiden:

Abbildung 3: Neutrale Erträge



• (7/1) Betriebsfremde Erträge

Geschäftsvorfall:

Erhaltene Schenkung (Gegenstand des Anlagevermögens)

Der Vorgang stellt einen Zugang beim Sachvermögen dar und erhöht damit das Reinvermögen = Eigenkapital. Die Schenkung findet als Wertzuwachs (= Ertrag) in der Finanzbuchführung ihren Niederschlag und wirkt sich positiv auf den Unternehmenserfolg aus. In die Kostenrechnung darf die Schenkung jedoch nicht übernommen werden, da diesem Wertzuwachs der unmittelbare Bezug zum Betriebszweck des Unternehmens fehlt. Eine Wirkung auf den Betriebserfolg bleibt deshalb aus.

• (7/2) Periodenfremde Erträge

Geschäftsvorfall:

Steuererstattung aus der Vorperiode

Die Steuererstattung führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes (= Einzahlung) und damit zu einer Erhöhung des Geldvermögens (= Einnahme). Da das

Sachvermögen unverändert bleibt, ergibt sich ein Anwachsen des Reinvermögens = Eigenkapitals. Es liegt ein Ertrag vor, der sich entsprechend positiv auf den Unternehmenserfolg auswirkt. In die Kostenrechnung darf die Steuererstattung nicht eingehen, da sie wirtschaftlich nicht der laufenden Periode zugeordnet werden kann, sondern nur eine jetzt vorgenommene Korrektur der in der Vorperiode zuviel gezahlten Steuern darstellt. Der Vorgang kann sich deshalb nicht auf den Betriebserfolg auswirken.

- **(7/3) Außerordentliche Erträge**

Geschäftsvorfall:

Erlös aus dem Verkauf einer Kundendatei bei Aufgabe eines Marktsegments
Der Erlös führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes (= Einzahlung) und damit zu einer Erhöhung des Geldvermögens (= Einnahme). Das Sachvermögen bleibt dabei konstant, so dass das Reinvermögen = Eigenkapital anwachsen muss. Es ist ein Ertrag gegeben mit entsprechend positiver Wirkung auf den Unternehmenserfolg. In die Kostenrechnung darf dieser Wertzuwachs nicht eingehen, da dort das Kriterium der Normalität erfüllt sein muss, das alles Einmalige und Zufällige eliminiert. Der hier unterstellte einmalige Verkaufserlös darf sich deshalb nicht auf den Betriebserfolg auswirken.

- **(8) Erträge = Leistungen (Zweckerträge = Grundleistungen)**

Geschäftsvorfall:

Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Fertigprodukten

Umsatzerlöse stellen Wertzuwächse in der Finanzbuchführung und somit Erträge dar (siehe Fall 5). Da die Umsatzerlöse in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betriebszweck des Unternehmens aufkommen und regelmäßige/normale Vorgänge sind, müssen sie auch als Leistungen in die Kostenrechnung aufgenommen werden mit der entsprechend positiven Wirkung auf den Betriebserfolg.

- **(9) Leistungen, keine Erträge = Zusatzleistungen**

Geschäftsvorfall:

Entwicklung eines Patents durch das eigene Unternehmen

Selbsterstellte immaterielle Güter, wie z. B. Patente, dürfen in der Bilanz (zumindest nach HGB/EStG) nicht aktiviert werden, d. h. nicht als Zugang beim Sachvermögen gebucht werden. Aus einem solchen Vorgang kann sich also in der Finanzbuchführung kein Wertzuwachs/Ertrag ergeben. In der Kostenrechnung dagegen stellt die Bestandserhöhung selbstentwickelter Patente einen Wertzuwachs, d. h. eine Leistung, dar.

Im BilMoG-RegE ist vorgesehen, dieses Verbot zu lockern; das Ansatzverbot bezieht sich demnach nur noch auf die angefallenen Forschungskosten selbsterstellter immaterieller Güter des Anlagevermögens, während die dazugehörigen Entwicklungskosten u. U. zu aktivieren sind. Gleichwohl dürfen auch künftig selbsterstellte