
Zusammenfassung

Aufzeichnungen über die Geschäftstätigkeit führen Kaufleute schon seit Jahrtausenden mittels der doppelten Buchführung. Der eigentliche Erfinder der Buchführung ist kaum auszumachen. Sie ist wohl im späten Mittelalter in den oberitalienischen Handelsstätten entwickelt worden. Als erste Publikation zur Buchführung gilt die „Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita“ von dem Franziskanermönch Luca de Burgo S. Sepulchri (auch Luca Pacioli) aus dem Jahr 1494. Bei diesem Werk handelt es sich zwar nicht um ein Lehrbuch im klassischen Sinne, aber es enthält die Grundprinzipien der doppelten Buchführung, die noch heute im Wesentlichen unverändert Bestand haben, wenngleich sich auch die Technik und Form verändert haben. Pacioli begründet seine Abhandlung damit, dass die *Buchhaltung* es ermöglicht, alle Geschäftsvorfälle, die Einfluss auf Vermögen und Kapital des Unternehmens haben, zu erfassen und sich der Kaufmann so jederzeit einen Überblick über die Schulden und Guthaben verschaffen kann. Auch heute noch dient die Buchführung im Wesentlichen dazu, alle wirtschaftlichen Vorgänge in einem Betrieb zu erfassen und auszuwerten. In diesem Kapitel werden die Bestandteile und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens näher beschrieben, die Buchführung in dieses System eingeordnet und einige wesentliche rechtliche Aspekte erörtert, die bei der Buchführung und Bilanzierung zu beachten sind.

2.1 Das betriebliche Rechnungswesen der Unternehmung

Schulmeister ist damit klar, dass sein Vater Einblick in das betriebliche Rechnungswesen der digital print point OHG haben möchte und das nicht nur im Gründungsjahr, sondern vermutlich über die nächsten Jahre.

Das betriebliche *Rechnungswesen* dient der zahlenmäßigen Abbildung des Wirtschaftsgeschehens eines Unternehmens. Ziel ist es, alle auftretenden Leistungs- und Geldströme

sowohl mengen- als auch wertmäßig zu erfassen (vgl. Schuhmacher 2004, S. 9). Es handelt sich um ein recht komplexes Zahlenwerk, welches die Datenerfassung, die Kontrolle derselben und die Auswertung in Form z. B. von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ermöglichen. Es kann grob in die beiden Bereiche externes und internes Rechnungswesen unterteilt werden.

Das *externe* (vergangenheitsorientierte) *Rechnungswesen* ermöglicht einen umfassenden und detaillierten Überblick über die Vermögens- und Ertragslage eines Unternehmens und soll den Unternehmer u. a. bei seinen Managementaufgaben unterstützen. Es basiert auf gesetzlichen Vorgaben des Handelsgesetzbuches (HGB) und der Abgabenordnung (AO). Das Zahlenwerk selbst ist – wie der Begriff „externes Rechnungswesen“ schon andeutet – auch an betriebsfremde Dritte adressiert (wie z. B. Finanzamt, Banken, Investoren), welche ein berechtigtes Interesse an der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), also den wesentlichen Komponenten eines Jahresabschlusses haben. Die *Bilanz* als Stichtagsbetrachtung beinhaltet sowohl das Vermögen (ausgewiesen auf der linken, also der Aktivseite der Bilanz) als auch das Kapital (welches auf der rechten, der Passivseite dargestellt wird) des Unternehmens (siehe dazu auch Abschn. 3.1.4 und 3.2.2). Die *Gewinn- und Verlustrechnung* (ebenfalls Ergebnis des externen Rechnungswesens) dient als sogenannte Zeitraumbetrachtung zur Ermittlung des betrieblichen Gesamterfolges, in dem die Aufwendungen und Erträge periodenbezogen (in der Regel ein Jahr) auf den Bilanzstichtag gegenübergestellt werden. Die Differenz stellt das Ergebnis des Geschäftsjahres (Steuerrecht: Wirtschaftsjahr) dar. Ein *Geschäftsjahr* beginnt mit einer Eröffnungsbilanz und endet am Bilanzstichtag, der nach § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB maximal 12 Monate nach dem Eröffnungsbilanzstichtag liegt. I. d. R. stimmt das Geschäfts- mit dem Kalenderjahr (01.01. – 31.12.) überein, Abweichungen sind jedoch zulässig. So kann bspw. dann ein abweichendes Geschäftsjahr gewählt werden, wenn dadurch branchen- und saisontypische Entwicklungen besser abgebildet werden können. In der Landwirtschaft beginnt z. B. ein Geschäftsjahr häufig am 1. Juli.

Zum Jahresabschluss zählt weiterhin der *Anhang*. Er hat – genauso wie Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung – eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zur Aufgabe. Im Wesentlichen werden in ihm die zur Anwendung gekommenen Grundsätze bei der Bilanzierung und Bewertung dargestellt. Er enthält zusätzliche Informationen, die in der Bilanz und GuV nicht enthalten sind. Es handelt sich sowohl um korrigierende quantitative als auch qualitative Informationen.

Der Jahresabschluss einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft (also Kapitalgesellschaften, die sich Eigen- oder Fremdkapital an einem organisierten Markt – z. B. an einer Börse – besorgen) ist zudem noch um einen *Eigenkapitalspiegel* (auch Eigenkapitalveränderungsrechnung genannt) und eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen. Beim Eigenkapitalspiegel handelt es sich um eine Darstellung – zumeist in Matrixform – in der zum einen die Gründe für eine Eigenkapitalveränderung (z. B. Kapitalerhöhung oder Dividendenzahlung) und zum anderen die bilanziellen Eigenkapitalpositionen (u. a. gezeichnetes Kapital, Kapital- und Gewinnrücklagen), in denen sich diese Eigenkapitalveränderungen

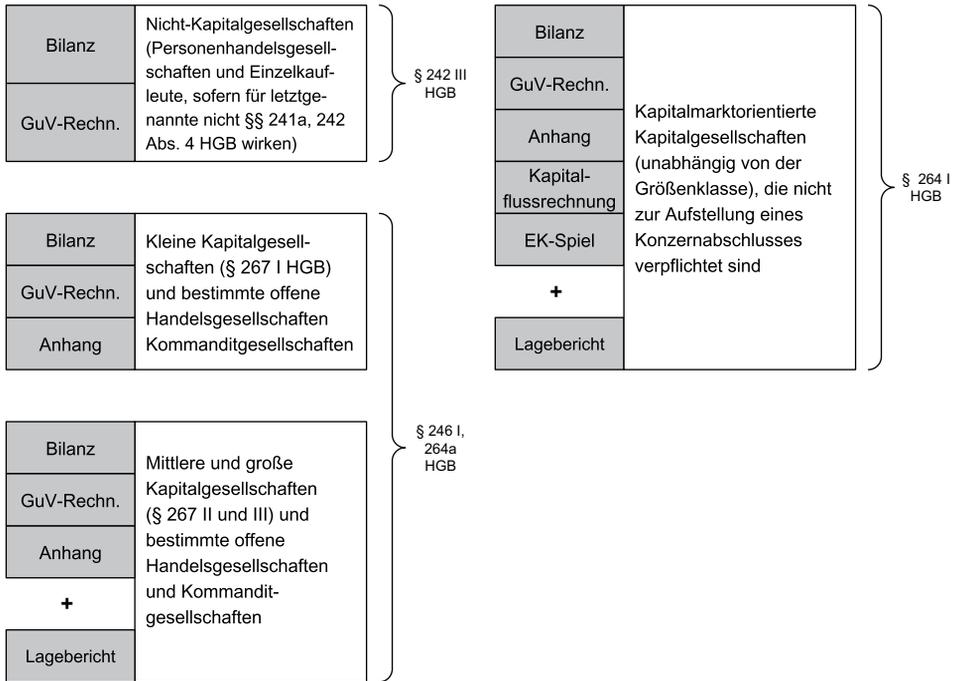


Abb. 2.1 Bestandteile eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses in Abhängigkeit von der Rechtsform

niedergeschlagen haben, dargestellt werden. Die *Kapitalflussrechnung* dient der Beurteilung der finanziellen Lage eines Unternehmens. Sie verschafft einen Überblick über die Herkunft und Verwendung verschiedener liquiditätswirksamer Mittel.

Werden Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang um den *Lagebericht* ergänzt, gelangt man zum sogenannten Geschäftsbericht. In ihm werden der Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Situation des Unternehmens dargestellt. Zudem werden u. a. Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Ende eines Geschäftsjahres, die voraussichtliche Geschäftsentwicklung des Unternehmens und der Forschungs- und Entwicklungsbe reich näher erörtert.

Welche dieser Bestandteile eines Jahresabschlusses bzw. Geschäftsberichtes ein Unternehmen erstellen muss, hängt zum einen von der Rechtsform und zum anderen von der Größe des Unternehmens ab.

Abbildung 2.1 gibt einen Überblick über die rechtsformabhängigen Bestandteile eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses.

Nicht-Kapitalgesellschaften und Einzelkaufleute (sofern nicht §§ 241a und 242 IV Anwendung finden, siehe dazu Abschn. 2.2.3.1) müssen im Rahmen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erstellen, Kapitalgesellschaften noch zusätzlich einen Anhang. Ob darüber hinaus ein Lagebericht anzufertigen ist, hängt von der Größe der Gesellschaft ab. Das HGB unterscheidet entsprechend § 267 folgende drei Größenklassen (*Hervorhebungen* durch den Verfasser):

„(1) *Kleine Kapitalgesellschaften* sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. 4.840.000 € Bilanzsumme (Einfügung des Verfassers: Summe des Vermögens bzw. der Aktiva und – da beide Seiten der Bilanz gleich groß sind – auch die Summe des Kapitals bzw. der Passiva eines Unternehmens) [...]
2. 9.680.000 € Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag.
3. Im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.

(2) *Mittelgroße Kapitalgesellschaften* sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. 19.250.000 € Bilanzsumme [...]
2. 38.500.000 € Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag.
3. Im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.

(3) *Große Kapitalgesellschaften* sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Eine Kapitalgesellschaft im Sinn des § 264d gilt stets als große.“

Die Größenkategorien müssen an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen eingehalten werden, damit die Rechtsfolge der Merkmale eintritt. Im Falle einer Neugründung oder einer Umwandlung sind die Verhältnisse am ersten Abschlussstichtag maßgeblich.

Das *interne* (zukunftsorientierte) *Rechnungswesen* gliedert sich in die Teilbereiche Kosten- und Leistungsrechnung (Ziel: die Verteilung und Zurechnung von Kosten auf einzelne Kostenträger), Betriebsstatistik (Ziel: Auswertung von Datenmaterial und Kennzahlenbildung) und die Planung bzw. Budgetierung (Ziel: Festlegung der Unternehmensentwicklung und des Budgets). Dieser Teil des betrieblichen Rechnungswesens ist im Gegensatz zum externen Rechnungswesen nicht gesetzlich vorgeschrieben, aber mindestens von genauso großer Relevanz. Es unterstützt die Unternehmensleitung bei den überaus wichtigen Managementaufgaben (Planen, Steuern und Kontrollieren von betrieblichen Prozessen zwecks langfristiger Substanzerhaltung).

Um ein Unternehmen erfolgreich (nach Plan) langfristig am Markt zu halten, ist ein betriebliches Rechnungswesen sowohl interner als auch externer Art nicht wegzudenken. Beide Bereiche erfüllen unterschiedliche Aufgaben. Das externe Rechnungswesen hat vor allem die finanzwirtschaftliche Sphäre des Unternehmens zum Gegenstand und erfasst die Transaktionen zwischen dem Unternehmen und seinen Marktpartnern und dem Staat. Das interne Rechnungswesen hat hingegen den betriebsinternen Prozess des Güterverzehr und der Güterherstellung zum Gegenstand. Die Kosten- und Leistungsrechnung als wichtigstes Instrumentarium dieses Teilbereichs des Rechnungswesens konzentriert sich dabei auf die Analyse des innerbetrieblichen Prozesses der Leistungserstellung (vgl. Schuhmacher 2004, S. 11 f.).

Die unterschiedlichen Aufgaben erfordern unterschiedliche Wertansätze. Während es sich beim externen Rechnungswesen um eine *pagatorische* Rechnung handelt, stellt das interne Rechnungswesen eine *kalkulatorische* Rechnung dar. Während zuerst genannte Rechnung die tatsächlich geflossenen Geldströmen zwischen dem Unternehmen und der Umwelt berücksichtigt, gehen im letzten Fall Größen ein, die von den tatsächlichen Zahlungsgrößen abweichen können (vgl. Schuhmacher 2004, S. 11 f.). Es sei in diesem Zusammenhang auf Abschn. 3.1.5 verwiesen.

Ein weiterer Unterschied besteht im Zeitbezug. Während das externe Rechnungswesen mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung eine *vergangenheitsorientierte* Rechnung darstellt, mittels derer eine abgeschlossene Abrechnungsperiode dokumentiert wird, kann das interne Rechnungswesen sowohl einen *retrospektiven* als auch *prospektiven* (zukunftsorientierten) Charakter haben (vgl. Schuhmacher 2004, S. 11 f.).

Abbildung 2.2 fasst die Unterschiede zwischen internem und externem Rechnungswesen noch einmal zusammen.

► Erfolgskontrolle

Aufgabe 1

Nennen Sie zwei Teilbereiche des betrieblichen Rechnungswesens und skizzieren Sie kurz deren jeweilige(n) Hauptaufgabe(n).

Aufgabe 2

Worin bestehen die wesentlichen Unterschiede zwischen internem und externem Rechnungswesen?

Aufgabe 3

Differenzieren Sie zwischen pagatorischer und kalkulatorischer Rechnung.

Aufgabe 4

Welches Ziel verfolgt der Unternehmer mit der Durchführung eines gesetzlich nicht vorgeschriebenen internen Rechnungswesens?

2.2 Buchführung als Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens

2.2.1 Der Begriff „Buchführung“

Die *Buchführung*, auch bekannt als Fibu (Finanzbuchführung), gehört zum externen Rechnungswesen. Zu den externen Adressaten zählen diejenigen Unternehmen und Per-

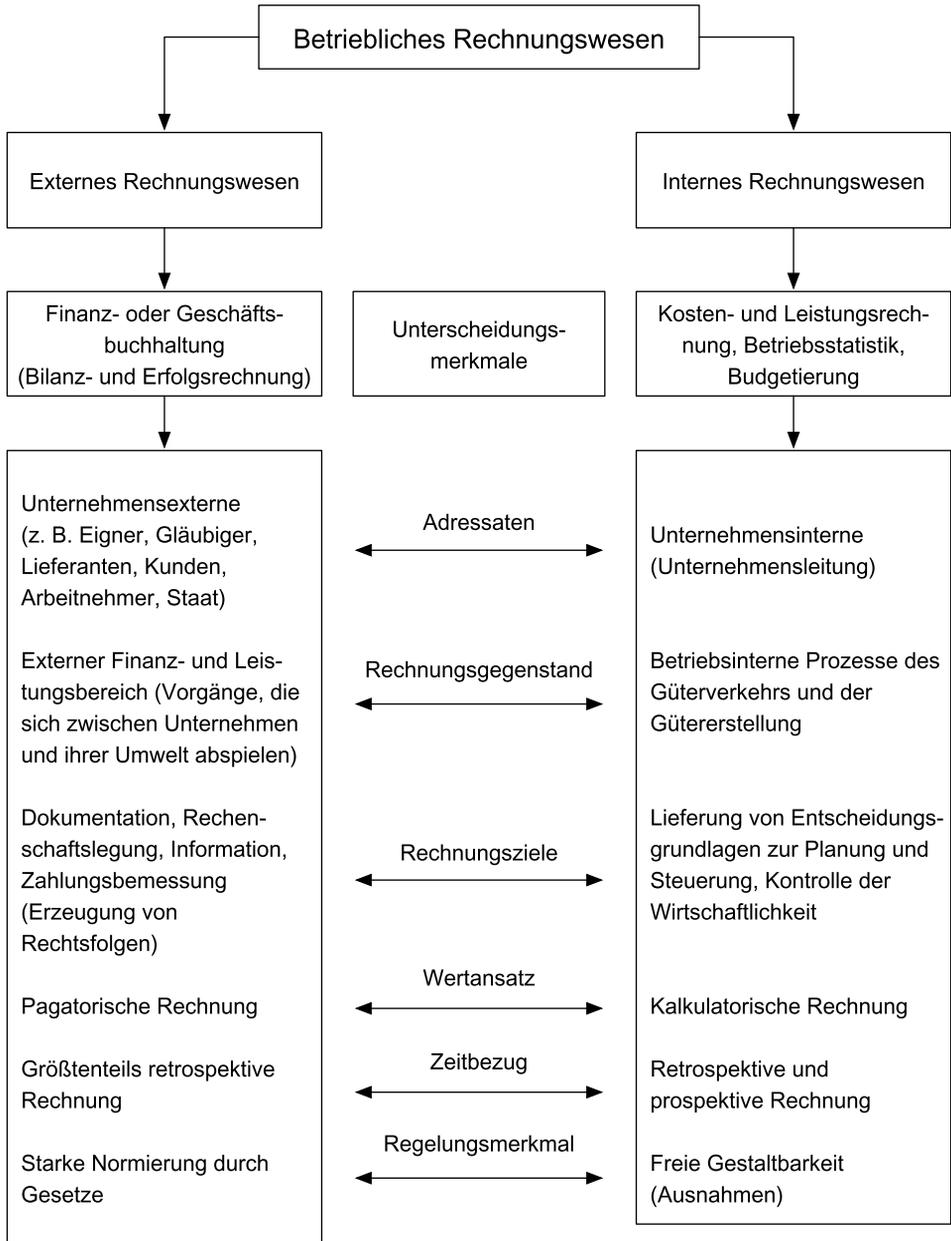


Abb. 2.2 Externes vs. internes Rechnungswesen (in Anlehnung an Schuhmacher 2004, S. 11)

sonen, welche außerhalb des buchführenden Unternehmens stehen (also externe Dritte) und die ein berechtigtes Interesse am betrieblichen Zahlenmaterial des Unternehmens haben. Hierzu zählen bspw. das Finanzamt, die Gläubiger und die Öffentlichkeit, um an dieser Stelle einige zu nennen. Es versteht sich natürlich von selbst, dass die Informationen des externen Rechnungswesens nicht nur externen Adressaten dienen, sondern auch der Selbstinformation Unternehmensinterner (vgl. Abb. 2.3).

Die Buchführung dient dazu, alle Geschäftsvorfälle mit Hilfe von Buchungssätzen (Abschn. 3.3.1.4) zu dokumentieren. *Geschäftsvorfälle* sind alle betrieblichen Vorgänge, die innerhalb des Unternehmens das Vermögen und/oder das Kapital eines Unternehmens verändern. Ein Beispiel für einen Geschäftsvorfall ist der Kauf eines Pkw zum Preis von 10.000,00 EUR auf Rechnung, welcher für zwei Jahre betrieblich genutzt werden soll. Es findet durch diesen Erwerbsvorgang eine Erhöhung des Vermögens statt. Beim Kauf des Pkw erhöhen sich jedoch nicht nur das Vermögen, sondern auch die Verbindlichkeiten (also das Fremdkapital). Denn: der Pkw wurde zwar gekauft, aber gemäß Geschäftsvorfall noch nicht bezahlt.

Der vorgenannte Geschäftsvorfall ist nur einer von vielen betrieblichen Vorgängen, die ein buchführungspflichtiger (zur Buchführungspflicht siehe Abschn. 2.2.3) Unternehmer oder diejenigen, welche freiwillig Bücher führen, zu erfassen haben. Abhängig davon, in welcher Branche das Unternehmen tätig und wie groß es ist, ergeben sich die unterschiedlichsten Geschäftsvorfälle. So werden im Industriebereich vermehrt Vorfälle zu finden sein, die z. B. mit der Beschaffung von Rohstoffen zu tun haben. Im Handelsgewerbe werden hingegen eher Handelswaren beschafft, die zur weiteren Veräußerung eingesetzt werden. Typische weitere Geschäftsvorfälle sind: Wertminderungen von Vermögensgegenständen durch Nutzung und Verschleiß, Zahlung von Energiekosten, Lohn- und Gehaltszahlungen, Einkauf von Büromaterialien, Verkauf von Dienstleistungen usw.

Ist ein Unternehmer buchführungspflichtig, so hat dieser stets alle betrieblichen Geschäftsvorfälle richtig, lückenlos und chronologisch zu erfassen. Diese komplexe und lückenlose *Dokumentation* bezeichnet man als Buchführung. Hierbei ist es wichtig, dass alle betrieblichen Vorgänge bewertet (ihnen also Euro-Beträge zugeordnet) werden müssen, um diese dann mit Hilfe von Buchungssätzen (siehe Abschn. 3.3.1.4) zumeist in einem EDV-System zu erfassen.

2.2.2 Aufgaben der Buchführung

Die Aufgaben der Buchführung sind vielfältig. An dieser Stelle können daher nur einige Beispiele genannt und kurz erläutert werden.

Selbstinformation Der Unternehmer benötigt für die erfolgreiche Durchführung seiner Managementaufgabe (Planen, Steuern, Kontrollieren) aussagekräftiges Zahlenmaterial, welches ihn bei der Fortführung und Erhaltung des Betriebes (nebst Arbeitsplätzen) unterstützen soll. Die Buchführung stellt dieses Material zur Verfügung und dient damit der Selbstinformation des Unternehmers bzw. der Geschäftsleitung.

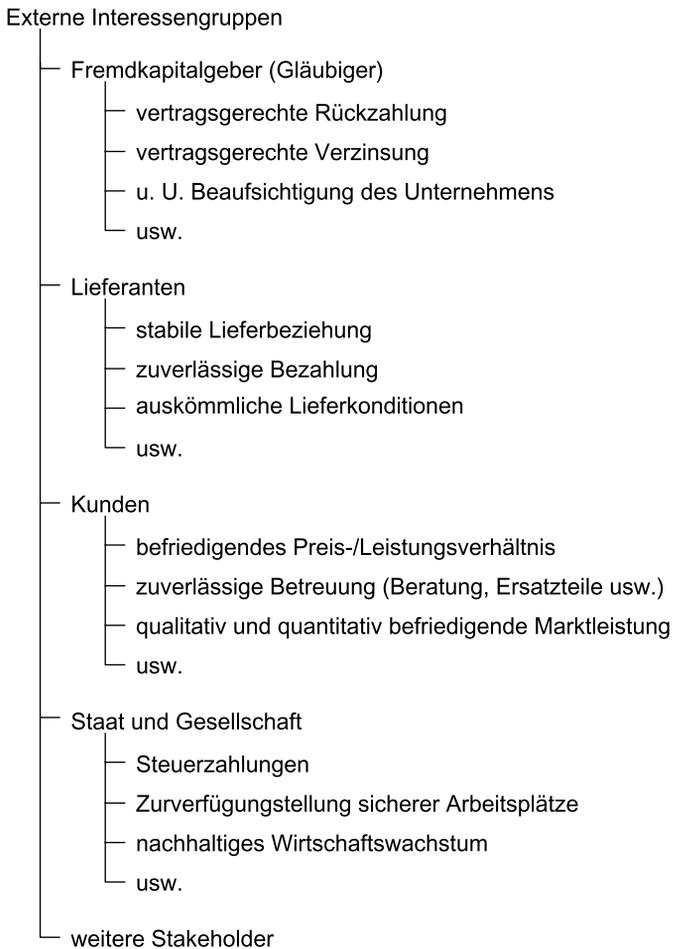
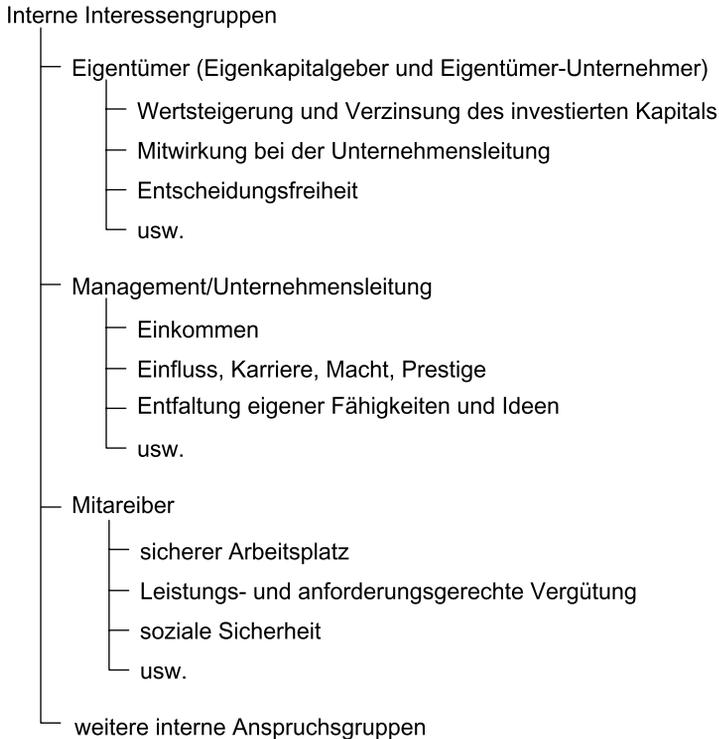


Abb. 2.3 Externe und interne Interessengruppen mit ihren Ansprüchen an das Unternehmen

Besteuerungsgrundlage Die Buchführung dient der Steuerbehörde zur Ermittlung der korrekten Besteuerungsgrundlage, d. h. anhand des vorliegenden Zahlenmaterials kann z. B. die Einkommensteuerschuld, die Umsatzsteuerzahllast oder die Gewerbesteuerschuld ermittelt werden. Kann die Buchführung wegen schwerwiegender sachlicher, also inhaltlicher, Mängel nicht zum Zwecke der Besteuerung herangezogen werden, ist eine Schätzung (Voll-/Teilschätzung) der Besteuerungsgrundlage durch die Finanzbehörde zur Sicherung des Steuereinkommens möglich.

Öffentlichkeitsinformationsfunktion Nicht nur das Management hat ein Interesse, etwas über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu erfahren, sondern auch Unternehmensexterne, insbesondere aktuelle und potenzielle Gläubiger und Investoren. Der Erfüllung dieses Informationsinteresses dienen insbesondere die geltenden Publizitätsvor-

Abb. 2.3 (Fortsetzung)

schriften. So sind bestimmte Unternehmen (z. B. große Kapitalgesellschaften) verpflichtet, ihren Jahresabschluss jährlich im elektronischen Bundesanzeiger zu veröffentlichen und dafür zu sorgen, dass alle außerhalb des Unternehmens in der Lage sind, das Zahlenwerk des Unternehmens zu lesen und sich über die betrieblichen und finanziellen Abläufe mit Hilfe des Geschäftsberichtes zu informieren.

Rechenschaftsfunktion Jeder Gesellschafter eines Unternehmens hat das Recht auf Information bzgl. des Einsatzes seines Kapitalanteils. Im Fokus steht also der Nachweis über den Einsatz fremden Vermögens und die daraus erzielten Ergebnisse. Die Rechenschaftsfunktion resultiert u. a. daraus, dass häufig in einem Unternehmen Geschäftsleitung und Eigentum auseinanderfallen.

Beweismittel bei Gericht Die Buchführung als vergangenheitsorientiertes Zahlenwerk dient auch z. B. in Fällen der Insolvenz (Überschuldung eines Unternehmens/Zahlungsunfähigkeit) oder bei Steuerhinterziehungsfällen als Beweismittel. Letztlich werden mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung Urkundenbeweise geschaffen, die gegen nachträgliche Änderung gesichert sind.

Ermittlung des unternehmerischen Erfolges Die Buchführung hat die Aufgabe, z. B. durch Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen (also Wertzuwächsen und Wertminderungen) den betrieblichen Erfolg (also Gewinn bzw. Verlust) innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen.

Gläubigerschutz Die Buchführung dient auch dem Gläubigerschutz. Das heißt, dass z. B. beim Prozess der Darlehensvergabe der Darlehensgeber (z. B. Bank) aktiv vor Falschinformationen aufgrund bestehender handelsrechtlicher Vorschriften (Vorsichtsprinzip) geschützt wird.

Zahlungsbemessungsfunktion Im Zusammenhang mit dem Gläubigerschutz ist auch die sogenannte Ausschüttungsbegrenzung zu sehen. So sind bspw. bei Aktiengesellschaften die Ausschüttungen an die Aktionäre auf den Bilanzgewinn beschränkt. Darüber hinaus wird der Bilanz- und Erfolgsrechnung in einigen Fällen die Aufgabe übertragen, eine Mindestausschüttung zum Schutz der Anteilseigner zu sichern. Häufig wird im Zuge der Zahlungsbemessungsfunktion auch die bereits beschriebene Steuerbemessungsfunktion genannt.

Lieferung von Zahlenmaterial als Preiskalkulationsgrundlage Im Rahmen des betrieblichen Rechnungswesens ist die Buchführung das wichtigste Modul, welches auch das Datenmaterial für das interne Rechnungswesen liefert. Auf der Basis des Zahlenmaterials können im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung Selbstkosten eines Auftrages und im Anschluss die endgültigen Verkaufspreise, die dem Unternehmer die Erzielung eines Gewinns ermöglichen sollen, kalkuliert werden.

Sicherlich gibt es noch eine Vielzahl weiterer Aufgaben des externen Rechnungswesens, die an dieser Stelle angeführt werden könnten. Dies würde jedoch schlussendlich den Rahmen sprengen. Daher sollen die vorgenannten Beispiele genügen, da sie die wesentlichen Punkte beinhalten.

► **Erfolgskontrolle**

Aufgabe 1

Erläutern Sie die Funktion des externen Rechnungswesens. Nennen Sie drei Adressaten, die ein berechtigtes Interesse am Zahlenmaterial eines Unternehmens haben.

Aufgabe 2

Was ist ein Geschäftsvorfall? Nennen Sie fünf Beispiele.



<http://www.springer.com/978-3-658-04419-0>

Angewandtes Rechnungswesen

Eine Einführung in die manuelle und EDV-gestützte
Buchführung

Nickenig, K.; Wesselmann, C.

2014, XV, 423 S. 446 Abb. Mit Online-Extras., Softcover

ISBN: 978-3-658-04419-0