LEHRBUCH

Bieg · Waschbusch

# Buchführung

Systematische Anleitung mit zahlreichen Übungsaufgaben und einer ausführlichen Erläuterung der GoB

- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
- Jahresabschluss unterschiedlicher Rechtsformen
- Zahlreiche Praxisbeispiele

10. Auflage

nwb E-BOOK

Bieg/Waschbusch

Buchführung

www.nwb.de

NWB Studium Betriebswirtschaft

# Buchführung

## Systematische Anleitung mit zahlreichen Übungsaufgaben und einer ausführlichen Erläuterung der GoB

- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
- Jahresabschluss unterschiedlicher Rechtsformen
- Zahlreiche Praxisbeispiele

Von Professor Dr. Hartmut Bieg
und Professor Dr. Gerd Waschbusch

10., aktualisierte und erweiterte Auflage

nwb STUDIUM

ISBN 978-3-482-**51630**-6
eISBN 978-3-482-**00712-**5

10., aktualisierte und erweiterte Auflage 2021

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2006
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich ge-schützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm
Druck: Druckerei Hachenburg PMS GmbH, Hachenburg

# VORWORT ZUR 10. AUFLAGE

Das hier in 10. Auflage vorgelegte Lehrbuch wurde vollständig bearbeitet und ergänzt. Hierbei erfolgte insbesondere eine Anpassung an neue rechtliche Regelungen. Darüber hinaus wurden die bisherigen Ausführungen zu den Buchführungspflichten sowie zu den Aufbewahrungspflichten aus dem 3. Kapitel herausgelöst und in das 1. Kapitel eingefügt. Ansonsten wurde die bewährte Konzeption des Lehrbuches beibehalten.

Frau **Gabriela Reinstädtler**, M. Sc. und Herrn **Hannes Schuster**, M. Sc. danken wir sehr herzlich für die Unterstützung bei der Überarbeitung dieses Lehrbuches und die damit verbundenen kritischen Hinweise. Unser besonderer Dank gilt auch den Mitarbeitern des NWB Verlags, insbesondere Herrn Diplom-Kaufmann **Dirk Kersting** und Frau **Andrea-Alexandra Krause**, M. A. für die wie immer gute redaktionelle Betreuung und die stets sehr harmonische Zusammenarbeit im Vorfeld der Publikation.

Saarbrücken, im August 2021

*Prof. Dr. Hartmut Bieg*
*Prof. Dr. Gerd Waschbusch*

# INHALTSÜBERSICHT

**Vorwort zur 10. Auflage** V
**Inhaltsübersicht** VII
**Inhaltsverzeichnis** IX
**Abbildungsverzeichnis** XIII
**Abkürzungsverzeichnis** XV

**1. DIE BUCHFÜHRUNG IM SYSTEM DES BETRIEBLICHEN RECHNUNGSWESENS** **1**

1.1 Aufgaben und Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens 1
1.2 Grundbegriffe und Zielsetzung der Buchführung 6
1.3 Die Buchführungspflichten 13
1.4 Die Aufbewahrungspflichten und Aufbewahrungsvorschriften 23

**2. DIE BILANZ ALS GRUNDLAGE UND ERGEBNIS DER DOPPELTEN BUCHFÜHRUNG** **37**

2.1 Inventar und Inventur 37
2.2 Die Aufstellung der Bilanz 41
2.3 Die Erfolgsermittlung 85
2.4 Die Buchung ausgewählter Geschäftsvorfälle 110
2.5 Die Aufstellung des Jahresabschlusses 166
2.6 Kontenrahmen und Kontenplan 214

**3. DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG** **231**

3.1 Die Abgrenzung des Begriffs der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 231
3.2 Wesen und Rechtsnatur der GoB 232
3.3 Ermittlung und Quellen der GoB 233
3.4 Zweck und Aufgaben der „laufenden Buchführung“ 235
3.5 Inhalt und Umfang der Buchführungsvorschriften und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung i. e. S. 237
3.6 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei EDV-gestützten Buchführungssystemen 248

**4. MUSTERLÖSUNGEN 251**

**Literaturverzeichnis 289**
**Stichwortverzeichnis 295**

# INHALTSVERZEICHNIS

**Vorwort zur 10. Auflage** V
**Inhaltsübersicht** VII
**Inhaltsverzeichnis** IX
**Abbildungsverzeichnis** XIII
**Abkürzungsverzeichnis** XV

**1. DIE BUCHFÜHRUNG IM SYSTEM DES BETRIEBLICHEN RECHNUNGSWESENS 1**

1.1 Aufgaben und Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens 1
1.2 Grundbegriffe und Zielsetzung der Buchführung 6
1.2.1 Der Begriff „Buchführung“ 6
1.2.2 Die buchungsrelevanten Sachverhalte 7
1.2.3 Buchführungsinteressenten und Jahresabschlussadressaten 11
1.3 Die Buchführungspflichten 13
1.3.1 Eindeutige handels- und steuerrechtliche Regelungen 13
1.3.2 Die handelsrechtliche Buchführungspflicht 13
1.3.3 Befreiungsmöglichkeit von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht 16
1.3.4 Die steuerrechtliche Buchführungspflicht 18
1.3.5 Befreiungsmöglichkeit von der steuerrechtlichen Buchführungspflicht 19
1.3.6 Abgrenzung der Anwendungsbereiche der §§ 241a HGB und 141 AO 20
1.3.7 Die Folgen der Verletzung der Buchführungspflichten 22
1.4 Die Aufbewahrungspflichten und Aufbewahrungsvorschriften 23
1.4.1 Allgemeines zur Aufbewahrungspflicht 23
1.4.2 Der Umfang der Aufbewahrungspflicht 25
1.4.2.1 Allgemeiner Überblick 25
1.4.2.2 Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen 25
1.4.3 Die Form der Aufbewahrung 29
1.4.3.1 Allgemeiner Überblick 29
1.4.3.2 Die Besonderheiten der elektronischen Aufbewahrung 31
1.4.4 Die Aufbewahrungsfristen 34
1.4.5 Die Vorlegung von aufzubewahrenden Unterlagen 35

**2. DIE BILANZ ALS GRUNDLAGE UND ERGEBNIS DER DOPPELTEN BUCHFÜHRUNG 37**

2.1 Inventar und Inventur 37
2.2 Die Aufstellung der Bilanz 41

2.2.1 Der Bilanzaufbau 41
2.2.2 Die bilanzverändernden Geschäftsvorfälle 48
2.2.2.1 Vorbemerkungen 48
2.2.2.2 Aktivtausch (Vermögensumschichtung) 48
2.2.2.3 Passivtausch (Kapitalumschichtung) 49
2.2.2.4 Bilanzsummenerhöhung („Bilanzverlängerung“; Aktiv-Passiv-Mehrung) 50
2.2.2.5 Bilanzsummenverminderung („Bilanzverkürzung“, Aktiv-Passiv-Minderung) 51
2.2.3 Kontenaufbau und Kontentypen 57
2.2.4 Buchungssätze und ihre Buchung auf Konten 63
2.2.5 Buchungsabläufe zwischen Eröffnungs- und Schlussbilanz 74
2.3 Die Erfolgsermittlung 85
2.3.1 Begriffliche Abgrenzungen 85
2.3.2 Die Methoden der Erfolgsermittlung 98
2.3.2.1 Der Reinvermögensvergleich 98
2.3.2.2 Die Gewinn- und Verlustrechnung 100
2.4 Die Buchung ausgewählter Geschäftsvorfälle 110
2.4.1 Die betrieblichen Umsatzprozesse 110
2.4.1.1 Der Warenverkehr ohne Umsatzsteuer 110
2.4.1.1.1 Die Warenkonten 110
2.4.1.1.2 Bezugsaufwendungen 117
2.4.1.1.3 Preisnachlässe und Preisabzüge 118
2.4.1.1.4 Warenretouren 123
2.4.1.1.5 Privatentnahmen durch Eigentümer 124
2.4.1.1.6 Zusammenfassung 126
2.4.1.2 Die buchhalterische Behandlung der Umsatzsteuer 133
2.4.1.2.1 Das Umsatzsteuersystem 133
2.4.1.2.2 Die Buchung auf Umsatzsteuerkonten 134
2.4.1.2.3 Einzelprobleme der Umsatzsteuerbuchungen 137
2.4.2 Die Industriebuchführung 141
2.4.2.1 Die Besonderheiten bei der Buchführung in Industrieunternehmen 141
2.4.2.2 Der Materialverbrauch zur Herstellung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen 141
2.4.2.2.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 141
2.4.2.2.2 Die Ermittlung des Materialverbrauchs 142
2.4.2.3 Die Bestandsveränderungen bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen 146
2.4.2.3.1 Die Diskrepanz zwischen Produktion und Absatz 146
2.4.2.3.2 Das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren 147
2.4.3 Die Anschaffung oder Herstellung von Sachvermögen 159
2.4.3.1 Die Anschaffung von Sachvermögen 159

2.4.3.2 Die Eigenerstellung von Sachvermögen 160
2.4.4 Die Personalaufwendungen 162
2.5 Die Aufstellung des Jahresabschlusses 166
2.5.1 Die Bewertung von Forderungen 166
2.5.1.1 Allgemeine Bewertungsregelungen 166
2.5.1.2 Einzelabschreibungen auf Forderungen 167
2.5.1.3 Pauschal- oder Sammelabschreibungen (-wertberichtigungen) 171
2.5.2 Abschreibungen auf Sachanlagevermögen 172
2.5.3 Die periodenrichtige Erfolgsabgrenzung 177
2.5.3.1 Die Rechnungsabgrenzungsposten 177
2.5.3.2 Die Rückstellungen 183
2.5.4 Die rechtsformabhängigen Erfolgsbuchungen 187
2.5.4.1 Erfolgsbuchungen bei Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften 187
2.5.4.1.1 Gesetzliche Regelungen zum Ausweis des Eigenkapitals 187
2.5.4.1.2 Erfolgsbuchungen bei Einzelunternehmen 187
2.5.4.1.3 Erfolgsbuchungen bei der Offenen Handelsgesellschaft (OHG) 189
2.5.4.1.4 Erfolgsbuchungen bei der Kommanditgesellschaft (KG) 191
2.5.4.2 Erfolgsbuchungen bei Kapitalgesellschaften am Beispiel der Aktiengesellschaft 197
2.5.4.2.1 Gesetzliche Regelungen zum Eigenkapital der Aktiengesellschaft 197
2.5.4.2.2 Buchung der Einstellungen in und der Entnahmen aus offenen Rücklagen sowie der Verwendung des Jahresergebnisses 202
2.5.5 Die Abschlussübersicht (vorläufiger Jahresabschluss) 206
2.6 Kontenrahmen und Kontenplan 214
2.6.1 Bedeutung und Begriffsabgrenzung 214
2.6.2 Die Gliederungsprinzipien 215
2.6.2.1 Die formalen Gliederungsprinzipien 215
2.6.2.2 Die funktionalen Gliederungsprinzipien 216
2.6.3 Der Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie (GKR) 218
2.6.4 Der DATEV-Kontenrahmen SKR 03 (2021) 224
2.6.5 Der Industrie-Kontenrahmen (IKR) 226

**3. DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG 231**

3.1 Die Abgrenzung des Begriffs der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 231
3.2 Wesen und Rechtsnatur der GoB 232

3.3 Ermittlung und Quellen der GoB 233
3.4 Zweck und Aufgaben der „laufenden Buchführung“ 235
3.5 Inhalt und Umfang der Buchführungsvorschriften und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung i. e. S. 237
3.5.1 Grundsätzliches 237
3.5.2 Der Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit 239
3.5.3 Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit 240
3.5.4 Der Grundsatz der Vollständigkeit 241
3.5.5 Der Grundsatz der Stetigkeit 242
3.5.6 Der Grundsatz der Sicherung von Richtigkeit, Klarheit, Vollständigkeit und Stetigkeit (Sicherungsgrundsatz) 243
3.5.6.1 Der Grundsatz der zeitgerechten Buchung 243
3.5.6.2 Der Grundsatz der Feststellbarkeit des Inhalts und des Zeitpunkts nachträglicher Änderungen 244
3.5.6.3 Der Grundsatz der Verwendung einer „lebenden Sprache“ 245
3.5.7 Der Grundsatz der Belegbarkeit (Belegprinzip) 245
3.5.8 Die „Generalklausel“ der Prüfbarkeit 247
3.5.9 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit 248
3.6 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei EDV-gestützten Buchführungssystemen 248

**4. MUSTERLÖSUNGEN 251**

**Literaturverzeichnis 289**
**Stichwortverzeichnis 295**

# ABBILDUNGSVERZEICHNIS


| | | |
|---|---|---|
| ABB. 1: | Güter- und Finanzbewegungen eines Fertigungsbetriebes | 2 |
| ABB. 2: | Aufgabenbereiche des betrieblichen Rechnungswesens | 4 |
| ABB. 3: | Aufgaben und Teilgebiete der Kostenrechnung | 5 |
| ABB. 4: | Buchführungsformen | 7 |
| ABB. 5: | Befreiung von der Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung, zur Erstellung eines Inventars, einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung | 17 |
| ABB. 6: | Originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht nach § 141 AO | 19 |
| ABB. 7: | Vergleich der Bestimmungen der §§ 241a HGB und 141 AO | 21 |
| ABB. 8: | Beispiel eines Inventars | 38 |
| ABB. 9: | Grobschema der Bilanz bei positivem Reinvermögen | 42 |
| ABB. 10: | Grobschema der Bilanz bei negativem Reinvermögen | 43 |
| ABB. 11: | Beispiel einer Bilanz | 45 |
| ABB. 12: | Aktivtausch (Schema) | 49 |
| ABB. 13: | Aktivtausch (Beispiel) | 49 |
| ABB. 14: | Passivtausch (Schema) | 50 |
| ABB. 15: | Passivtausch (Beispiel) | 50 |
| ABB. 16: | Bilanzverlängerung (Schema) | 51 |
| ABB. 17: | Bilanzverlängerung (Beispiel) | 51 |
| ABB. 18: | Bilanzverkürzung (Schema) | 52 |
| ABB. 19: | Bilanzverkürzung (Beispiel) | 52 |
| ABB. 20: | Lösungsversuch für Aufgabe 2 | 55 |
| ABB. 21: | Skontro | 58 |
| ABB. 22: | Aktivkonto | 59 |
| ABB. 23: | T-Konto | 59 |
| ABB. 24: | Auseinanderziehen der Bilanz | 60 |
| ABB. 25: | Passivkonto | 61 |
| ABB. 26: | Buchungssätze für die verschiedenen bilanzverändernden Geschäftsvorfälle | 66 |
| ABB. 27: | Eröffnungsbilanz | 75 |
| ABB. 28: | Eröffnungsbilanzkonto | 77 |
| ABB. 29: | Schlussbilanz (Beispiel) | 82 |
| ABB. 30: | Buchungsabläufe zwischen Eröffnungs- und Schlussbilanz | 83 |
| ABB. 31: | Zusammenhang zwischen Bestands- und Strömungsgrößen | 86 |
| ABB. 32: | Einzahlungen versus Einnahmen | 87 |
| ABB. 33: | Auszahlungen versus Ausgaben | 88 |
| ABB. 34: | Einnahmen versus Erträge | 88 |

ABB. 35: Ausgaben versus Aufwendungen 90
ABB. 36: Erträge versus Erlöse (Betriebsleistung) 92
ABB. 37: Aufwendungen versus Kosten 94
ABB. 38: Grundschema der Buchung erfolgswirksamer Geschäftsvorfälle 104
ABB. 39: Privatkonto 126
ABB. 40: Warenverkehr ohne Mehrwertsteuer 127
ABB. 41: Abschluss von Materialkonten bei der inventurabhängigen Methode am Beispiel eines Rohstoffkontos 142
ABB. 42: Indirekte Methode der Ermittlung des Materialverbrauchs 143
ABB. 43: Direkte Methode der Ermittlung des Materialverbrauchs 143
ABB. 44: Erträge und Aufwendungen beim Gesamtkostenverfahren 148
ABB. 45: Erträge und Aufwendungen beim Umsatzkostenverfahren 153
ABB. 46: Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB 158
ABB. 47: Ermittlung der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht 161
ABB. 48: Rechnungsabgrenzungen 179
ABB. 49: Schema einer Abschlussübersicht 207
ABB. 50: Kontensystematik nach dem Prozessgliederungsprinzip 217
ABB. 51: Kontensystematik nach dem Abschlussgliederungsprinzip 218
ABB. 52: Kontenabrechnung nach dem Prozessgliederungsprinzip im GKR 220
ABB. 53: Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie (GKR) (verkürzt auf die Kontengruppen) 221
ABB. 54: DATEV-Kontenrahmen SKR 03 (2021) 224
ABB. 55: Gliederung der Kontenklassen für die Finanzbuchführung 227
ABB. 56: Industrie-Kontenrahmen (IKR) (verkürzt auf die Kontengruppen) 228

# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

| | |
|---|---|
| Σ | Summe |

**A**

| | |
|---|---|
| A | Aktiva |
| AB | Anfangsbestand |
| Abb. | Abbildung |
| Abs. | Absatz |
| AG | Aktiengesellschaft |
| AktG | Aktiengesetz |
| Amtsbl. | Amtsblatt |
| AO | Abgabenordnung |
| Art. | Artikel |
| Aufl. | Auflage |

**B**

| | |
|---|---|
| betr. | betreffend |
| BetrVG | Betriebsverfassungsgesetz |
| BewG | Bewertungsgesetz |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| B.G.A. | Betriebs- und Geschäftsausstattung |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBl. | Bundesgesetzblatt |
| BilMoG | Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz |
| BR | Bundesrat |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| BT | Bundestag |
| BWA | Betriebswirtschaftliche Auswertung |
| bzw. | beziehungsweise |

**D**

| | |
|---|---|
| Darl. Sch. | Darlehensschulden |
| DATEV | Datenverarbeitung und Dienstleistung für den steuerberatenden Beruf eG |
| dgl. | dergleichen |
| d. h. | das heißt |
| DIN | Deutsches Institut für Normung |
| DM | Deutsche Mark |
| DV | Datenverarbeitung |

**E**

| | |
|---|---|
| ebd. | ebenda |
| EDV | elektronische Datenverarbeitung |
| eG | eingetragene Genossenschaft |
| EG | Europäische Gemeinschaften |
| EGHGB | Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch |
| EK | Eigenkapital |
| EStDV | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStH | Einkommensteuer-Handbuch |
| et al. | et alii |
| etc. | et cetera |
| EU | Europäische Union |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| EUR | Euro |
| EÜR | Einnahmen-Überschussrechnung |
| e.V. | eingetragener Verein |
| exkl. | exklusive |

**F**

| | |
|---|---|
| f. | folgende |
| FA | Finanzamt |
| F.E. | Fertigerzeugnisse |
| ff. | fortfolgende |
| FK | Fremdkapital |

**G**

| | |
|---|---|
| GuV | Gewinn und Verlust |
| gem. | gemäß |
| GenG | Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften |
| ggf. | gegebenenfalls |
| GKR | Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie |
| GKV | Gesamtkostenverfahren |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GmbHG | Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung |
| GoB | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung |
| GoBD | Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff |
| GoBS | Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme |
| GoS | Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung |
| Grpfr | Grundpfandrecht |
| G.u.G. | Grundstücke und Gebäude |

**H**

| | |
|---|---|
| H | Haben |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| HRefG | Handelsrechtsreformgesetz |
| hrsg. | herausgegeben |
| Hrsg. | Herausgeber |

**I**

| | |
|---|---|
| i. d. R. | in der Regel |
| i. e. S. | im engeren Sinn |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IKR | Industrie-Kontenrahmen |
| IKS | internes Kontrollsystem |
| inkl. | inklusive |
| i. S. d. | im Sinne der/des |
| i. S. v. | im Sinne von |
| ital. | italienisch |
| i. V. m. | in Verbindung mit |
| i. w. S. | im weiteren Sinn |

**J**

| | |
|---|---|
| jun. | Junior |

**K**

| | |
|---|---|
| KapCoRiLiG | Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz |
| KER | kurzfristige Erfolgsrechnung |
| KG | Kommanditgesellschaft |
| KGaA | Kommanditgesellschaft auf Aktien |
| KKK | Kontokorrentkonto |
| KLR | Kosten- und Leistungsrechnung |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |

**L**

| | |
|---|---|
| lt. | laut |
| L.V. | Lieferantenverbindlichkeiten |

**M**

| | |
|---|---|
| ME | Mengeneinheit |
| Mio. | Millionen |
| M.u.W. | Maschinen und Werkzeuge |
| m. w. N. | mit weiteren Nachweisen |

**N**

| | |
|---|---|
| Nr. | Nummer |

**O**

| | |
|---|---|
| OHG | Offene Handelsgesellschaft |

**P**

| | |
|---|---|
| P | Passiva |
| PersHG | Personenhandelsgesellschaften |
| PublG | Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen |

**R**

| | |
|---|---|
| RAP | Rechnungsabgrenzungsposten |
| RFH | Reichsfinanzhof |
| Rn. | Randnummer |
| R.u.u. E. | Rohstoffe und unfertige Erzeugnisse |
| Rz. | Randziffer |

**S**

| | |
|---|---|
| S | Soll |
| S. | Seite |
| SB | Schlussbestand |
| SBK | Schlussbilanzkonto |
| sen. | Senior |
| Skontoaufw. | Skontoaufwendungen |
| SKR | Standardkontenrahmen |
| s. o. | siehe oben |
| sog. | sogenannt/e/n/r/s |
| StGB | Strafgesetzbuch |

**T**

| | |
|---|---|
| TÜV | Technischer Überwachungs-Verein |
| Tz. | Textziffer |

**U**

| | |
|---|---|
| u. | und |
| u. a. | unter anderem |
| u. Ä. | und Ähnliches |
| UKV | Umsatzkostenverfahren |
| USt | Umsatzsteuer |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |

| | |
|---|---|
| UStR | Umsatzsteuer-Richtlinien |
| u.U. | unter Umständen |

**V**

| | |
|---|---|
| vgl. | vergleiche |

**W**

| | |
|---|---|
| WEK | Wareneinkaufskonto |
| WP | Wirtschaftsprüfer |
| WVK | Warenverkaufskonto |

**Z**

| | |
|---|---|
| z. B. | zum Beispiel |
| Zw. | Zwischensumme |
| zw. | zwischen |
| zzgl. | zuzüglich |

# 1. Die Buchführung im System des betrieblichen Rechnungswesens

## 1.1 Aufgaben und Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens

Unter dem betrieblichen Rechnungswesen versteht man alle Verfahren, mit denen die im Betrieb auftretenden **Geld- und Leistungsströme** mengen- und wertmäßig erfasst und das so ermittelte Zahlenmaterial aufbereitet und weiterverarbeitet werden sollen. Die **Buchführung** ist ein **Bestandteil des Rechnungswesens von Unternehmen**.

Die Geld- und Leistungsströme eines Fertigungsbetriebes werden in *Abb. 1*[1] schematisch dargestellt.

Für die Produktion der Fertigerzeugnisse benötigt man **Arbeitskräfte, Betriebsmittel** (wie Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Fuhrpark, Betriebs- und Geschäftsausstattung), **Werkstoffe** (Rohstoffe, Hilfsstoffe und Betriebsstoffe) sowie die – in *Abb. 1* nicht genannten – **Vorleistungen anderer Betriebe**.

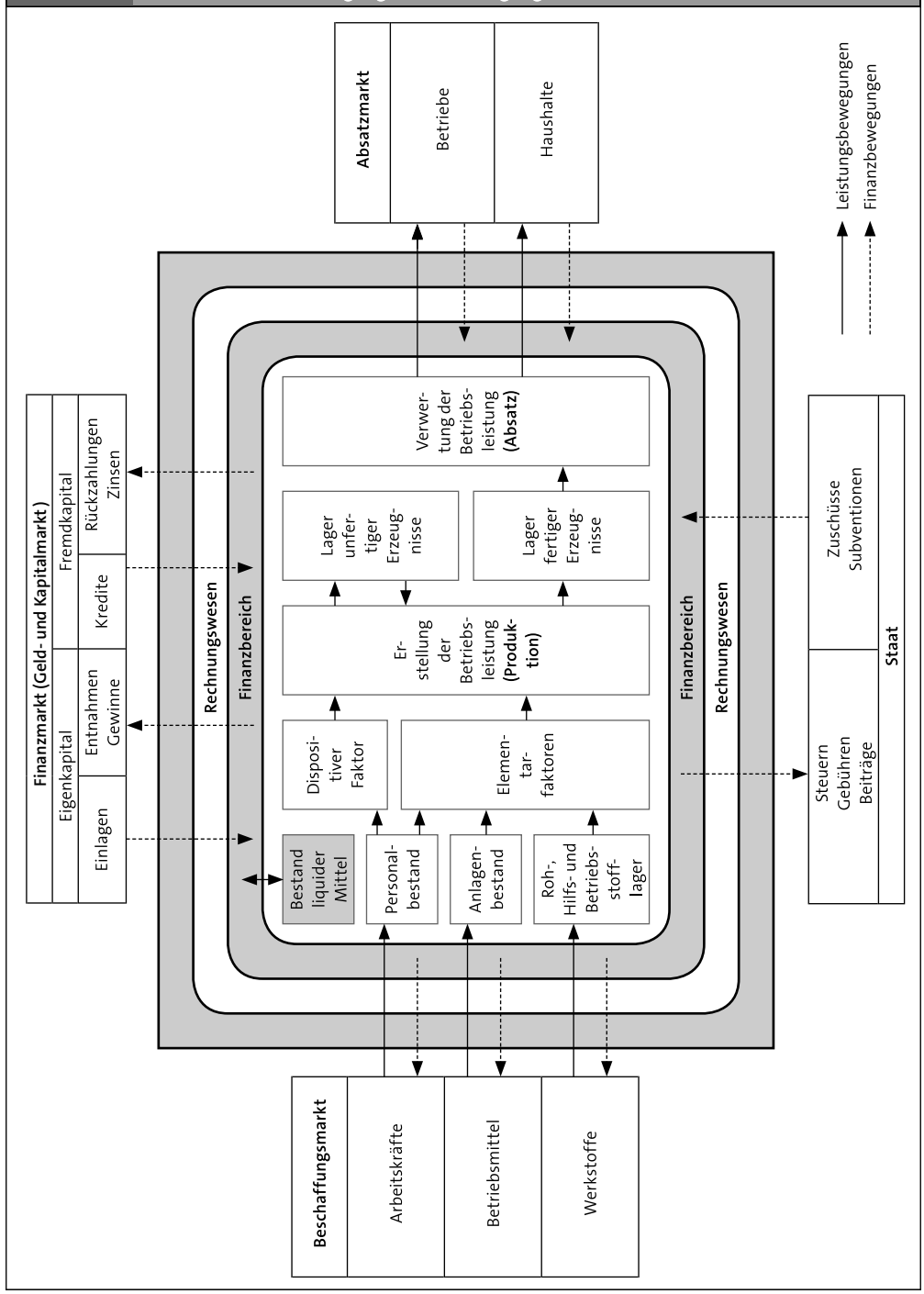
Diese sog. **Produktionsfaktoren** werden durch den Abschluss von gegenseitigen Verträgen (Kaufverträge, Arbeitsverträge, Werkverträge, Miet-, Pacht- und Leasingverträge) beschafft und im **Leistungserstellungsprozess (Produktionsprozess)** zur Herstellung von Fertigerzeugnissen eingesetzt. Der Betrieb erhält also auf der Grundlage der entsprechenden Verträge vom **Beschaffungsmarkt** einen Strom von Leistungen (Güter- und Dienstleistungen), dem zur Vertragserfüllung im gleichen Moment, eventuell aber auch nachher (Lieferung auf Ziel) oder vorher (Vorauszahlung), ein Strom von Geld entgegenfließt.

Die **erstellten Fertigerzeugnisse** werden am **Absatzmarkt** an andere Betriebe, an private oder an öffentliche Haushalte verkauft. Dem sich daraus ergebenden Leistungsstrom soll der vertraglich vereinbarte Geldstrom (gleichzeitig, nachher oder vorher) entgegenfließen.

Wegen der Produktions- und Lagerdauer, aber auch wegen unterschiedlicher Zahlungsmodalitäten beim Ein- und Verkauf, muss der Abfluss des Geldes an den Beschaffungsmarkt in den meisten Fällen vor dem Zufluss des Geldes vom Absatzmarkt erfolgen. Das ist nur möglich, wenn sich der Betrieb zur Überbrückung dieser zeitlichen Diskrepanz am **Finanzmarkt** für kurze Zeit (Geldmarkt) oder für längere Zeit (Kapitalmarkt) finanzielle Mittel beschafft.

1 Vgl. *Wöhe, Günter*: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 21. Aufl., München 2002, S. 11.

**ABB. 1: Güter- und Finanzbewegungen eines Fertigungsbetriebes**



Wenn die Geldgeber dem Betrieb finanzielle Mittel auf der Basis gesellschaftsrechtlicher Verträge als Einlagen zur Verfügung stellen, nennt man die Geldgeber (es handelt sich um Einzelunternehmer, Gesellschafter von Personenhandelsgesellschaften oder Kapitalgesellschaften, aber auch Mitglieder von Genossenschaften) **Eigenkapitalgeber**. Sie erwarten für die Dauer des Eigentümerverhältnisses eine Gewinnbeteiligung.

Erfolgt dagegen die Bereitstellung der finanziellen Mittel auf der Grundlage schuldrechtlicher Verträge, so nennt man die Geldgeber **Gläubiger** bzw. **Fremdkapitalgeber**. Sie erwarten eine laufende Verzinsung des dem Betrieb überlassenen Kapitals und dessen spätere Rückzahlung.

Da vom **Staat** Steuern, Abgaben, Gebühren und Beiträge erhoben werden, kommt es zum Abfluss liquider Mittel. Aber auch ein Geldzufluss seitens des Staates über Zuschüsse und Subventionen ist möglich.

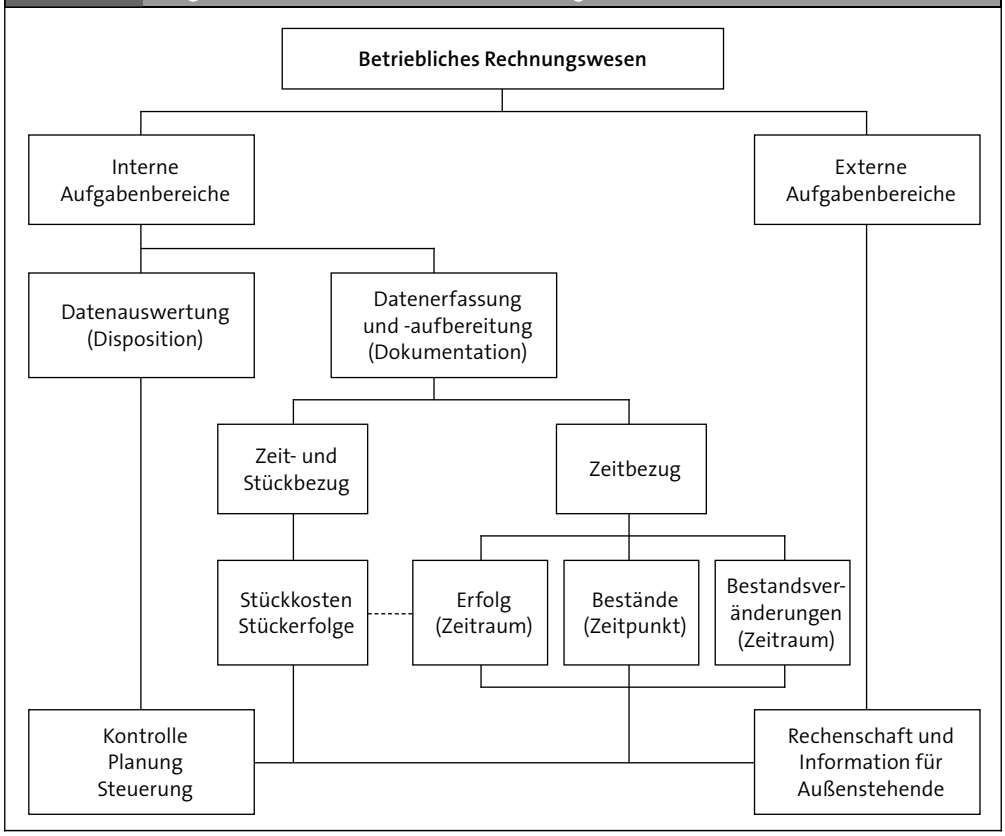
Ausgangspunkt jeder Form des Rechnungswesens ist stets die Erfassung und Niederlegung der relevanten Daten. Diese **Dokumentation** kann **zeitbezogen** sein. Ihre Aufgabe ist die Ermittlung von **Beständen** des Betriebes zu einem bestimmten Zeitpunkt (z. B. Vermögen und Schulden am Abschlussstichtag) und/oder von **Bestandsveränderungen** (z. B. Zu- und Abnahme von Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) innerhalb eines fest umrissenen Zeitraumes. Die Dokumentation kann aber auch als Ausgangsbasis für die Feststellung des **Erfolgs einer Abrechnungsperiode** dienen.

Neben dem Zeitbezug kann die Dokumentation zusätzlich einen **Stückbezug** aufweisen, wenn etwa bei gegebener Zeitdimension die **Selbst- oder Herstell(ungs-)kosten** von Erzeugnissen und selbst erstellten Anlagen zu ermitteln sind. Ausgehend von diesen Daten wird für bestimmte Zwecke der **Erfolg pro Erzeugniseinheit** (entweder als Stückgewinn oder als Stückdeckungsbeitrag) errechnet.

An diese überwiegend auf Zahlenerfassung gerichteten Aufgaben knüpfen weitere **datenauswertende Funktionen des betrieblichen Rechnungswesens** an. Einerseits sind dies **Dispositionsaufgaben**, primär **innerbetriebliche Verfahren** zur **Kontrolle der Wirtschaftlichkeit** sowie zur **Steuerung des gegenwärtigen und Planung des zukünftigen Betriebsgeschehens**. Andererseits handelt es sich dabei um **externe Aufgaben** des Rechnungswesens, d. h. um die freiwillige oder auf Gesetzesvorschriften beruhende Rechenschaftslegung und Informationsvermittlung an außenstehende an dem Unternehmen interessierte Personenkreise und Institutionen **(Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgaben)**.

Die dargestellten Zusammenhänge enthält *Abb. 2*; zu den dort enthaltenen „externen Aufgabenbereichen“ vgl. S. 11–13.

**ABB. 2: Aufgabenbereiche des betrieblichen Rechnungswesens**




Die Verschiedenartigkeit der Aufgabenbereiche des betrieblichen Rechnungswesens und der damit jeweils verbundenen Zielsetzungen erfordert zwingend unterschiedliche am besonderen Zweck ausgerichtete Verfahren. Das **betriebliche Rechnungswesen** wird deswegen in die folgenden **Teilbereiche** mit jeweils anderen Schwerpunkten aufgeteilt:[2]

1. Finanzbuchführung und Bilanz (Buchführung, Inventar, Jahresabschluss, Sonderbilanzen, Zwischenbilanzen),
2. Kostenrechnung,
3. Betriebswirtschaftliche Statistik und Vergleichsrechnung.

In der **Finanzbuchführung** werden nahezu alle für das Rechnungswesen bedeutsamen Daten und Entwicklungen erfasst, aufbereitet und zum Teil bereits weiterverarbeitet. Die regelmäßig zu erstellenden **Jahresabschlüsse** dienen vornehmlich der **Information und Rechenschaftslegung gegenüber Außenstehenden** (daher auch als **externe Rechnungslegung** bezeichnet), aber auch der regelmäßigen **Selbstinformation**. Um die Interessen dieser Informationsadressaten – zu denen auch der Staat u. a. in seiner Funktion als Empfänger von Steuerzahlungen gehört – zu wah-

2 Vgl. *Wöhe, Günter*: Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Aufl., München 1997, S. 3–9.

ren, sind sowohl bei der Buchführung als auch bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zahlreiche gesetzliche und nicht gesetzlich kodifizierte – aber deswegen nicht minder bedeutsame – Verfahrensregeln zu beachten.

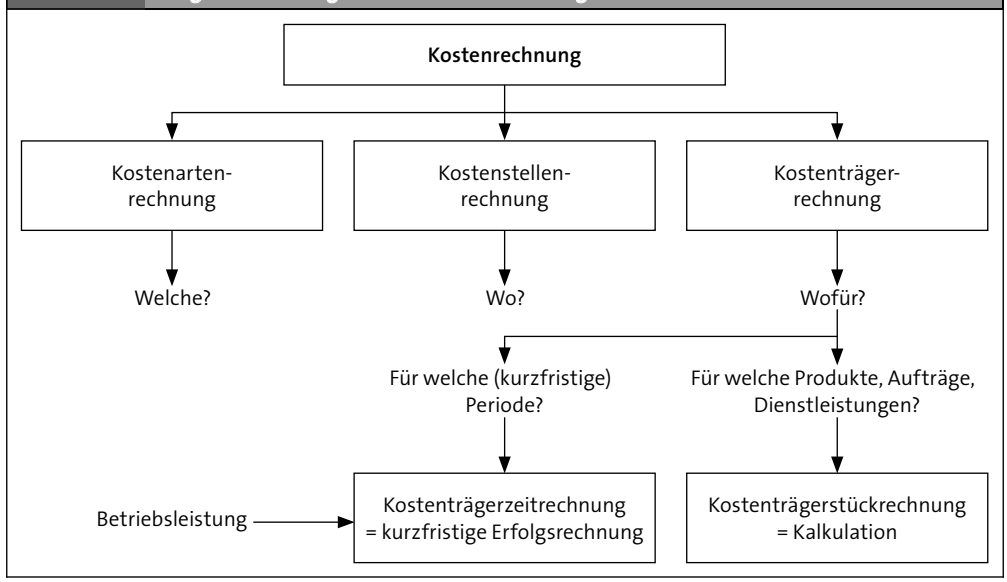
Die **Kostenrechnung** ist ein größtenteils freiwilliges, an den individuellen Erfordernissen des speziellen Unternehmens und am jeweiligen Berechnungszweck ausgerichtetes Rechenwerk ohne fest vorgeschriebene Methoden und Techniken. Sie betrachtet in erster Linie Sachverhalte und Vorgänge innerhalb des Unternehmens, speziell den Prozess der Leistungserstellung, und dient hierbei fast ausschließlich den Informationsbedürfnissen – insbesondere zur Erfüllung der **Dispositionsaufgaben** – der betrieblichen Entscheidungsträger. Man bezeichnet daher die Kostenrechnung häufig als **internes** oder **innerbetriebliches Rechnungswesen**.

Die klassischen **Teilgebiete der Kostenrechnung** sind die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Kostenträgerrechnung (Kostenträgerzeitrechnung = kurzfristige Erfolgsrechnung; Kostenträgerstückrechnung = Kalkulation).

Stark vereinfachend lässt sich die **Aufgabenstellung des internen Rechnungswesens** in der Beantwortung der folgenden Fragen zusammenfassen (vgl. auch *Abb. 3*):

- Welche Arten von Kosten sind
  - innerhalb einer kurzfristigen Abrechnungsperiode (z. B. Monat, Tag, Minute),
  - in den einzelnen betrieblichen Teilbereichen (Kostenstellen),
  - für bestimmte betriebliche Leistungseinheiten (Kostenträger),
  - in welcher Höhe angefallen? *oder*
- Welche Arten von Kosten werden anfallen, wenn ein bestimmtes Planvorhaben realisiert wird?

**ABB. 3: Aufgaben und Teilgebiete der Kostenrechnung**



Die **Betriebswirtschaftliche Statistik und Vergleichsrechnung** baut auf den Daten und Ergebnissen von Buchführung, Bilanz und Kostenrechnung auf und versucht, zusätzliche Erkenntnisse zu erhalten durch

- **Vergleiche betrieblicher Tatbestände und Entwicklungen:**
  z. B. Produktionsmengen, Umsatzwerte, Lagerdauern,
- **Ermittlung von Zusammenhängen betrieblicher Größen:**
  Kennzahlen wie z. B.
  - Gewinn : Eigenkapital;
  - Materialeinsatz : Ausbringung;
  - Lohnkosten : Gesamtkosten.

Sie wird i. d. R. nicht als ein eigenständiges Rechenwerk geführt, sondern ist eher als eine Ergänzung (und zuweilen auch als Ersatz) anderer Methoden des externen und internen Rechnungswesens zu verstehen.

Die Betriebswirtschaftliche Statistik und Vergleichsrechnung kann als **einzelbetrieblicher Vergleich** (Zeitvergleich, Verfahrensvergleich, Soll-Ist-Vergleich) oder als **zwischenbetrieblicher Vergleich** angelegt sein. Im zweiten Fall versucht man, durch den Vergleich mit der Situation in anderen vergleichbaren Betrieben derselben Branche die eigenen Betriebsabläufe zu beurteilen. Allerdings bereitet es in einer Vielzahl von Fällen erhebliche Probleme, an die entsprechenden Daten der Konkurrenz heranzukommen und – vor allem – deren Exaktheit und Zustandekommen zu bewerten. In vielen Fällen wird deswegen ein Vergleich mit den **Branchendurchschnittszahlen** durchgeführt.

Häufig wird auch die **Planungsrechnung** als Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens bezeichnet. Der Grund dafür ist, dass auch sie auf dem Zahlenmaterial von externem und internem Rechnungswesen aufbaut, wobei eine besonders enge Verbindung zwischen betrieblicher Planung und Kostenrechnung besteht. Trotzdem wird die Planungsrechnung hier als eine Managementaufgabe verstanden, die nicht nur organisatorisch der Unternehmensleitung zuzuordnen ist.

## 1.2 Grundbegriffe und Zielsetzung der Buchführung

### 1.2.1 Der Begriff „Buchführung“

Die **Aufgabe der Buchführung** besteht darin, alle in einem Unternehmen auftretenden und in Geldeinheiten quantifizierbaren Geschäftsvorfälle ihrem Inhalt und ihrem Wert nach in chronologischer Reihenfolge lückenlos und systematisch geordnet festzuhalten. Die Buchführung ist somit eine **Methode zur Datenerfassung und -sicherung**. Sie ist die Grundlage für spezielle Anwendungen im externen und teilweise auch im internen Rechnungswesen. Die Verfahrensweise und Technik der Buchführung ist dabei weitgehend festgelegt durch

- **Verhaltensnormen**, die dem Unternehmen von außerhalb vorgegeben werden (Gesetzesvorschriften, dem allgemeinen Handelsbrauch entstammende Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) (vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 3)), und

- **betriebsindividuelle Anforderungen und Anweisungen**, die den größten Teil der verbleibenden Freiräume ausfüllen.

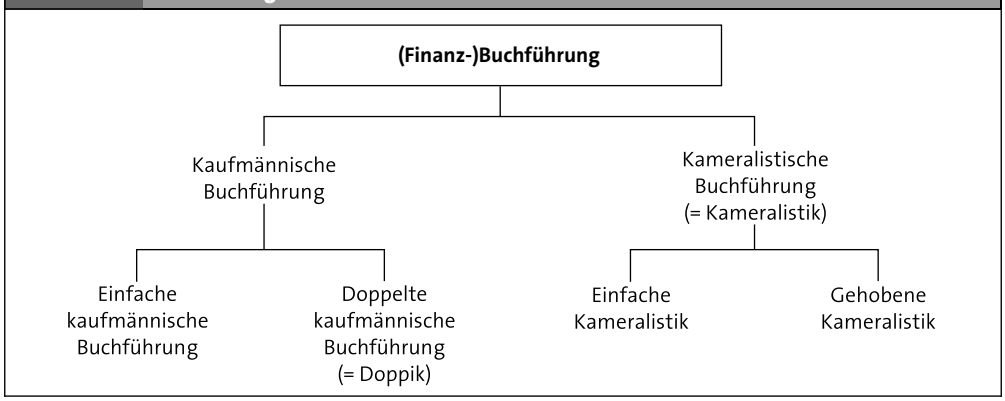
Die **Buchführung** reduziert sich damit im Prinzip auf eine **Methode zur Ermittlung und Ordnung von Zahlenmaterial**, also auf eine **reine Technik des Rechnungswesens**, der allerdings ein hoher Stellenwert zukommt. Sie stellt das Einmaleins eines Kaufmanns dar.

Die Buchführung kann grundsätzlich sowohl Aufgaben des externen als auch des internen Rechnungswesens erfüllen. Je nach dem Schwerpunkt der Aufgabenstellung ergeben sich allerdings qualitative und quantitative Unterschiede in Bezug auf die als buchungsrelevant erkannten Sachverhalte sowie deren Wertansätze. Man unterscheidet deswegen zwischen

- der **Betriebsbuchführung**, die vornehmlich auf die Erfordernisse der Kostenrechnung ausgelegt ist, und
- der **Finanzbuchführung**, die im Wesentlichen den Zwecken der externen Rechnungslegung dient.

Wenn im Folgenden pauschal von Buchführung geredet wird, so bezieht sich dies stets auf die Finanzbuchführung. Man kann in der **Finanzbuchführung** unterscheiden zwischen **kaufmännischer Buchführung** einerseits und **kameralistischer Buchführung (Kameralistik)** öffentlicher Unternehmen und Verwaltungen andererseits. Beide können in einer vereinfachten und in anspruchsvolleren Ausgestaltungsformen auftreten (vgl. *Abb. 4*). Im Folgenden wird allerdings nur die **kaufmännische doppelte Buchführung** dargestellt.

**ABB. 4: Buchführungsformen**




## 1.2.2 Die buchungsrelevanten Sachverhalte

Nach § 238 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 HGB muss die Buchführung „so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen." Somit sind grundsätzlich alle wirtschaftlich bedeutsamen Vorgänge **(Geschäftsvorfälle)**, die sich innerhalb des Unternehmens und in den Beziehungen des Unternehmens zu seiner Umwelt ereignen, für die Buchführung relevant. Die **wirtschaftliche Bedeutsamkeit eines Vorgangs (Geschäftsvorfalls)** liegt vor, wenn Veränderungen in der Höhe und/oder der Zusammensetzung des betrieblichen Ver-

mögens oder Kapitals eintreten. In der Buchführung sind derartige Geschäftsvorfälle **vollständig** und **planmäßig** aufzuzeichnen, wobei

- der **Zeitpunkt** des Geschäftsvorfalls,
- die **Bezeichnung (Inhalt)** des Geschäftsvorfalls sowie
- der **Betrag der** durch das Ereignis ausgelösten **wertmäßigen Verschiebung**

anzugeben sind.

Die Pflicht zur buchhalterischen Erfassung von Geschäftsvorfällen beginnt spätestens mit der Gründung eines Betriebes und endet frühestens bei seiner Auflösung. Sie kann sich aber auch über dieses Zeitintervall hinaus erstrecken (gründungsvorbereitende Geschäftsvorfälle im Vorfeld der Entstehung eines Unternehmens, Liquidation eines insolventen Betriebes durch den Insolvenzverwalter).

Geschäftsvorfälle betreffen stets den wertmäßigen Aspekt (Menge x Preis) von Vermögensgegenständen (bzw. Wirtschaftsgütern). Die Buchführung soll damit nicht primär die Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter als solche erfassen, sondern ihre in Geldeinheiten ausgedrückten Werte bzw. Veränderungen dieser Werte.

Hinsichtlich der Ermittlung und des Grads der Bestimmtheit der in die Buchführung eingehenden Geldbeträge unterscheidet man zwischen

- Wertansätzen, die sich durch einfaches **Abzählen** ergeben (z. B. Kassenbestände, Kassenumsätze),
- Wertansätzen, die ausschließlich durch **Rechtsgeschäfte** zustande kommen (z. B. die verschiedenen Arten von Forderungen und Verbindlichkeiten), und
- Wertansätzen, die das Ergebnis von **Bewertungsmaßnahmen** sind (z. B. die sog. Restbuchwerte von Gebäuden und Maschinen, aber auch der Wertansatz zweifelhafter Forderungen).[3]

Das Zustandekommen der Werte ist insbesondere für die Ergebnisse der Buchführung von großer Bedeutung; die Problematik der Wertermittlung tritt jedoch in erster Linie in anderen Bereichen des Rechnungswesens zutage – vornehmlich bei der Erstellung des Jahresabschlusses. Dabei hat sich die Bewertung an den Zielen des Rechnungswesens sowie an den Aufgaben der Auswertungsrechnungen zu orientieren und soll möglichst diesen beiden Zwecken gerecht werden. Für die Buchführung als Methode der Zahlenerfassung und -systematisierung ist es dagegen von untergeordneter Bedeutung, auf welche Weise die betreffenden Werte zustande kommen. Wichtiger ist, dass die Werte eindeutig, vollständig und nach objektivierten Maßstäben bestimmt werden können.

Die auf eine Leistungserstellung gerichtete Unternehmenstätigkeit löst Wertbewegungen externer und interner Art im Vermögen und Kapital aus. **Interne Wertbewegungen** entstehen im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung z. B. dadurch, dass Produktionsfaktoren (Betriebsmittel, Werkstoffe und Arbeitsleistungen) miteinander zu neuen Gütern und Leistungen kombiniert werden. Es werden also Vermögensgegenstände verbraucht (z. B. Rohstoffe, Energie) bzw. in ihrem Wert vermindert (z. B. Verschleiß von Maschinen), wodurch neue Vermögens-

3 Vgl. *Eisele, Wolfgang/Knobloch, Alois Paul*: Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 9. Aufl., München 2019, S. 16.

gegenstände mit einem eigenen Wert (Fertigerzeugnisse, unfertige Erzeugnisse, selbst erstellte Anlagen) entstehen können.

**Externe Wertbewegungen** resultieren aus den Beziehungen zwischen einem Unternehmen und seiner Außenwelt. Sie werden entweder durch Aktivitäten des Unternehmens ausgelöst (z. B. Bezahlung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, mit einer Kreditaufnahme verbundene Entstehung von Schulden und Ausbezahlung der Kreditsumme) oder sie kommen auf Veranlassung von Außenstehenden zustande (z. B. Anzahlungen durch Kunden, Begleichung einer ausstehenden Forderung durch Kunden) oder sie entstehen aufgrund bestimmter rechtlicher Regelungen (z. B. Entstehung einer Steuerschuld).

Die Ursachen externer Wertbewegungen liegen in der Mehrzahl aller Fälle im Abschluss von **Verpflichtungsgeschäften**, die zur Entstehung **schuldrechtlicher Verträge** (und damit von Schuldverhältnissen) zwischen den Kontrahenten führen, z. B. Kaufverträge, Miet- und Pachtverträge, Dienstverträge oder Darlehensverträge.

Zwar werden durch den Abschluss eines gegenseitigen (synallagmatischen) Vertrags, etwa eines Kaufvertrags, die Eigentumsverhältnisse am zugrunde liegenden Vermögensgegenstand noch nicht verändert; für den Verkäufer entsteht aber in diesem Augenblick die Pflicht, den Käufer in den Besitz der Sache zu bringen und ihm das Eigentum daran zu verschaffen (vgl. § 433 Abs. 1 BGB). Umgekehrt verpflichtet sich der Käufer, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und die gekaufte Sache abzunehmen (vgl. § 433 Abs. 2 BGB).

Die von den beiden Parteien im Gegenseitigkeitsverhältnis (Synallagma) abgegebenen Versprechen zur Leistung und Gegenleistung werden nach der herrschenden **„wirtschaftlichen" Betrachtungsweise** noch nicht als buchungsrelevante Geschäftsvorfälle angesehen, was bedeutet, dass in der Buchführung solche Vereinbarungen keinen Niederschlag finden. Grundsätzlich ist eine Buchung erst dann vorzunehmen, wenn eine der Vertragsparteien die versprochene Leistung erbracht hat; somit sind also grundsätzlich jeweils nur die Erfüllungsgeschäfte buchhalterisch zu erfassen.

In der Buchführung und Bilanzierung hat sich für solche beiderseits unerfüllten gegenseitigen Verträge der Begriff des **schwebenden Geschäfts** durchgesetzt. Schwebende Geschäfte sind – nach der zuvor erwähnten wirtschaftlichen Betrachtungsweise – grundsätzlich nicht buchungspflichtig und im Prinzip auch nicht bilanzierungsfähig. Diese Feststellung gilt sowohl für den Fall, dass der Bilanzierende erwartet, dass sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen werden, als auch dafür, dass er sich aus dem Vertrag einen Gewinn verspricht.

Die grundsätzliche Nichtbeachtung beiderseits noch nicht erfüllter gegenseitiger Verträge ist auf das **Realisationsprinzip** zurückzuführen. **Gewinne** sollen danach erst dann ausgewiesen werden, wenn sie durch den Umsatzprozess „realisiert" wurden. Ein Gewinnausweis im Stadium des Vertragsabschlusses ist unerwünscht, da nach heutiger Bilanzierungspraxis der in der Handelsbilanz ausgewiesene Jahresüberschuss ausschüttungsfähig und der in der Steuerbilanz errechnete Jahresgewinn besteuerungsfähig ist. Ein schwebender Vertrag könnte deshalb nur erfolgsneutral ausgewiesen werden. Damit ist es aber für die **Erfolgsermittlung** bedeutungslos, ob schwebende Geschäfte, aus denen ein Gewinn erwartet wird oder die zufällig in Ansprüchen und Verpflichtungen ausgeglichen sind, in der Bilanz ausgewiesen werden oder nicht. Überlegungen hinsichtlich des Ausweises des Bruttovermögens und der Schulden bleiben mithilfe der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" zugunsten des Nettovermögensausweises unberücksichtigt.

Anders ist es, wenn der Bilanzierende aus dem Vertrag einen **Verlust** erwartet. In diesem Fall wird die Differenz zwischen dem Wert der höheren Verpflichtung und dem Anspruch aus dem Vertrag in Form einer „Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften" erfasst.

Entsprechend den geltenden Bewertungsvorschriften finden schwebende Geschäfte also dann Eingang in die Buchführung und die Bilanz, wenn sie mit hinreichender Wahrscheinlichkeit Verluste erwarten lassen. In einem solchen Fall sorgt das **Imparitätsprinzip** für die erfolgsmindernde Berücksichtigung erwarteter Verluste. Dieses Prinzip hat hier nicht nur die qualitative Funktion der Vermögensbewertung, sondern auch die quantitative (selektive) Funktion der Auswahl der in der Bilanz zu erfassenden Geschäftsvorfälle übernommen. Letztlich beruhen die vom **Vorsichtsprinzip** geprägten Gewinnermittlungsvorschriften (Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip) auf Überlegungen hinsichtlich der Gewinnausschüttung.

Allerdings ist ein allein unter dem Gesichtspunkt der Ausschüttungsfähigkeit ermittelter Gewinnbetrag nicht dazu geeignet, unternehmensexternen Personen den **Einblick in die wirtschaftliche Lage des Unternehmens** zu gewähren, den sie zur besseren Fundierung ihrer Entscheidungen benötigen. Zum Ergebnis der Unternehmenstätigkeit tragen nämlich ebenso Vertragsabschlüsse bei, auch wenn die Verträge noch von keiner Seite erfüllt wurden.[4] Zwar sind auch Unterlagen über derzeit noch schwebende Verpflichtungsgeschäfte in dem Unternehmen zu erfassen und aufzubewahren; schon allein deswegen, weil sie aller Wahrscheinlichkeit nach irgendwann einmal buchungs- und bilanzierungspflichtige Vorgänge, nämlich die Erfüllungsgeschäfte, nach sich ziehen werden. Nur erfolgt diese Dokumentation meist nicht innerhalb der Buchführung, sondern allein durch die Sammlung der Korrespondenz und von Vertragsurkunden sowie von sonstigen beweissichernden Unterlagen.

Eine buchungspflichtige Wertbewegung im Vermögen oder Kapital der Unternehmen ergibt sich erst, wenn einer der Vertragspartner seine Verpflichtung erfüllt **(Verfügungsgeschäft)**, z. B. wenn der bisherige Eigentümer (Verkäufer) den Vermögensgegenstand an den Käufer übergibt und sich beide darüber einig sind, dass das Eigentum übergehen soll (vgl. § 929 BGB).

Der **Begriff des Eigentums** spielt demnach für die Buchung von Sachverhalten und Vorgängen eine ganz entscheidende Rolle. Es muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass die Buchführung aufgrund ihrer primär ökonomischen Aufgaben einen zum Teil nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentumsbegriff identischen Eigentumsbegriff verwendet. Das externe Rechnungswesen folgt dem **Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit** von Vermögensgegenständen (bzw. Wirtschaftsgütern) zum Vermögen des buchführenden und bilanzierenden Unternehmens. Fallen also das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinander, so ist für Zwecke der Bilanzierung das wirtschaftliche Eigentum maßgebend. In der Bilanz sollen nämlich nur solche Vermögensgegenstände ausgewiesen werden, die auch den Gläubigern als Schuldendeckungspotenzial dienen können. Bei Vermögensgegenständen, die dem Bilanzierenden nicht auch wirtschaftlich zurechenbar sind, ist dies nicht der Fall. Entscheidend für die Buchungspflicht ist somit die wirtschaftliche Zurechenbarkeit einer Sache (vgl. dazu § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB und § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), welche z. B. in den folgenden Fällen vom rechtlichen Eigentum abweichen kann:

4 Eine tiefergehende Darstellung dieses Problems findet sich bei *Bieg, Hartmut*: Wider den Ausschließlichkeitsanspruch der Bewertungsvorschriften bei der Bestimmung des Inhalts der Handelsbilanz!, in: Steuer und Wirtschaft 1976, S. 339–350.

1. Der Vermögensgegenstand steht im Zeitpunkt seiner Buchung beim Empfänger zivilrechtlich betrachtet noch im Eigentum eines Dritten, geht aber später in das Eigentum des buchenden Unternehmens über.

   Hierbei handelt es sich vornehmlich um Geschäfte, bei denen sich die Verkäufer die Eigentumsrechte aus den übergebenen Sachen bis zu deren vollständiger Bezahlung vorbehalten **(Eigentumsvorbehalt)**. Die Vermögensgegenstände werden bereits mit der Übergabe dem Vermögen des Käufers zugerechnet und somit bei ihm gebucht, obwohl er i. S. d. §§ 929 ff. und 873 BGB noch nicht als Eigentümer gilt und u. U. diese Rechtsstellung auch nie erlangen wird (Weiterveräußerung vor vollständiger Bezahlung der Vermögensgegenstände, Rücknahme durch den Verkäufer bei Nichtzahlung).

2. Zunächst im Eigentum des Bilanzierenden stehende Vermögensgegenstände, die in seiner Buchführung erfasst sind, werden zur Absicherung von Krediten an den Gläubiger mit der Maßgabe übereignet, dass dieser nach Erlöschen der Schuld das Eigentum zurückzuübertragen habe **(Sicherungsübereignung)**. Obwohl das rechtliche Eigentum an den betreffenden Sachen – vorübergehend – verloren geht, hat dies keine Auswirkungen auf deren buchhalterische Behandlung.

3. Vermögensgegenstände werden in der Buchführung erfasst, obwohl sie im juristischen Sinne fremdes Eigentum sind und auch bleiben werden. Hierunter fallen **Gebäude auf fremden Grundstücken** und **Einbauten in Gebäude Dritter**, die nach § 946 BGB nicht zum juristischen Eigentum des Buchführenden gehören. Hierunter fallen aber auch bestimmte Formen des **Finance-Leasing**, bei dem der Leasing-Gegenstand (aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften) in der Steuerbilanz dem Leasing-Nehmer zugerechnet wird, obwohl das zivilrechtliche Eigentum unverändert beim Leasing-Geber verbleibt.

### 1.2.3 Buchführungsinteressenten und Jahresabschlussadressaten

Für alle Personen und Institutionen, die ein Interesse an der wirtschaftlichen, insbesondere an der finanziellen Lage und Entwicklung sowie am Geschäftsgebaren eines Unternehmens haben, ist ein Einblick in die Buchführungsdokumente dieses Unternehmens von Vorteil. Je nach Art der Beziehung zum Betrieb bzw. der Stellung im Betrieb ergeben sich unterschiedliche Ursachen und unterschiedliche Arten dieser Interessen. Sie leiten sich zum Teil daraus ab, dass einzelne Gruppen „Ansprüche auf vertraglich festgelegte oder vom Periodenerfolg abhängige Zahlungen des Unternehmens haben und dass sie deshalb (…) Informationen gewinnen wollen, ob und wie ihre Ansprüche durch die Tätigkeit des Unternehmens positiv oder negativ beeinflusst worden sind und in Zukunft voraussichtlich beeinflusst werden“[5]. Zu diesem Kreis zählen im Wesentlichen die derzeitigen und potenziellen Gläubiger, Belegschaftsmitglieder, Eigentümer, die mit den Eigentümern identischen Mitglieder der Unternehmensleitung und die Finanzverwaltung. Daneben besitzen auch andere gesellschaftliche Gruppen Informationsinteressen, ohne dass sie unmittelbare Zahlungsansprüche gegenüber dem Unternehmen geltend machen können, beispielsweise Arbeitnehmer- und Arbeitgebervereinigungen, Gerichte, Ämter und Behörden, wissenschaftliche Einrichtungen, die Wirtschaftspresse und nicht zuletzt auch die Konkurrenz.

5 *Wöhe, Günter*: Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Aufl., München 1997, S. 41.

Die Aufzählung der an Informationen interessierten Kreise legt den Schluss nahe, dass das Rechnungswesen nicht den verschiedensten Informationsbedürfnissen gleichermaßen gerecht werden kann. Es kommt hinzu, dass die Informationsinteressen der einzelnen Gruppen sowohl positiv als auch negativ sein können. Einzelne Gruppen haben durchaus Interesse daran, dass andere Gruppen bestimmte Informationen nicht bekommen; z. B. kann die Unternehmensleitung versuchen, den Eigentümern das Ausmaß der Bildung stiller Rücklagen, die durch eine Unterbewertung des Vermögens bzw. eine Überbewertung der Schulden zustande kommen, zu verheimlichen.[6]

Ob und in welchem Umfang Einblick in die Buchführung genommen werden kann, hängt von der per Gesetz oder aufgrund ökonomischer Umstände vorhandenen Macht der betreffenden Person, Personengruppe oder Institution ab. Die übrigen Kreise sind dagegen im Wesentlichen auf freiwillige Angaben des Unternehmens und/oder auf die im Jahresabschluss verdichteten Daten angewiesen. Allerdings beziehen sich die Informationen des Jahresabschlusses erstens teilweise auf andere Aspekte als die Buchführung, zweitens vermittelt der Jahresabschluss komprimierte und von daher meist weniger aussagekräftige Daten, und drittens ist die Mehrzahl der Unternehmen nicht dazu verpflichtet, den Jahresabschluss zu publizieren und damit der breiten Öffentlichkeit bekannt zu machen.

Als Adressaten des Jahresabschlusses werden die Personen angesehen, die hinsichtlich ihrer Zielrealisierung durch Aktionen des Unternehmens positiv oder negativ beeinflusst werden. Hauptziel jedes Jahresabschlusses ist es – neben der Aufgabe der Gewinnermittlung, also der Ermittlung der Höhe der von dem Unternehmen an bestimmte Beteiligte zu leistenden Zahlungen, soweit diese vom Ergebnis einer bestimmten Periode abhängig sind –, seinen Adressaten mitzuteilen, in welchem Umfang sie das gesteckte Ziel in der vergangenen Periode erreicht haben und wie die Möglichkeiten der Zielrealisierung in den kommenden Perioden sein werden, um durch geeignete Maßnahmen das Ausmaß der Zielerreichung beeinflussen und gegebene Möglichkeiten der Zielerreichung planen zu können. Im Zusammenhang mit Fragen der Bilanztheorie sind nur die finanziellen Zielsetzungen der Beteiligten und damit auch nur ihre finanziellen Informationsinteressen von Bedeutung.

Die Ausgestaltung des Jahresabschlusses als Instrument der Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung gegenüber Außenstehenden und Internen muss sich in erster Linie nach den Bedürfnissen der Unternehmensexternen richten, da sich die Internen die fehlenden durch den Jahresabschluss nicht vermittelten Informationen (auch) auf anderem Wege beschaffen können. Der Grund für die durch gesetzliche Rechnungslegungs- und Publizitätsvorschriften erzwungene Information der Unternehmensexternen nach bestimmten Normen sowie für die Prüfung der Einhaltung dieser Normen durch unabhängige Dritte ist in folgendem Zusammenhang zu sehen. Jahresabschlussinformationen dienen zur besseren Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens. Damit führen sie zu fundierten Entscheidungen über das unveränderte Verbleiben in dem Unternehmen, das teilweise oder völlige Ausscheiden aus dem Unternehmen bzw. die völlig neue oder verstärkte Beteiligung an dem Unternehmen. Informationen lassen sich also in Vermögensvorteile, teilweise zu Lasten anderer, verwandeln.[7]

6 Vgl. *Egner, Henning*: Bilanzen, München 1974, S. 9 ff.

7 Vgl. hierzu *Bieg, Hartmut*: Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, Europäische Hochschulschriften, Reihe V: Volks- und Betriebswirtschaft, Band 151, Frankfurt am Main/Bern 1977, S. 75–90.