LEHRBUCH

nwb E-BOOK

Bieg · Waschbusch

Buchführung

Systematische Anleitung mit zahlreichen Übungsaufgaben und Online-Training

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

9. Auflage

nwb STUDIUM

Bieg/Waschbusch

Buchführung

NWB Studium Betriebswirtschaft

Buchführung

Systematische Anleitung mit zahlreichen Übungsaufgaben und Online-Training

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

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

9., vollständig überarbeitete Auflage

nwb STUDIUM

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 verwenden Sie für Ihr Feedback einfach unser Online-Formular auf:

www.nwb.de/go/feedback_bwl.

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Quartal ein Buchgeschenk.

ISBN 978-3-482-**51639**-9
eISBN 978-3-482-**00711**-8

9., vollständig überarbeitete Auflage 2017

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2000
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

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

Satz: Griebsch & Rochol Druck GmbH, Hamm
Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

VORWORT ZUR 9. AUFLAGE

Das hier in 9. Auflage vorgelegte Lehrbuch wurde vollständig überarbeitet und an neue rechtliche Regelungen angepasst. Insbesondere wurden die durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17. Juli 2015 hervorgerufenen Veränderungen des Handelsgesetzbuchs berücksichtigt. Dabei wurde die bewährte Konzeption des Lehrbuchs beibehalten. Auch in der 9. Auflage wird das Lehrbuch durch ein Online-Training ergänzt. Mithilfe dieses Online-Trainings wird der Nutzer in die Lage versetzt, die Übungsaufgaben des Buchs in elektronischer Form zu lösen, um auf diese Weise kontinuierlich den erarbeiteten Wissensstand zu prüfen und zu vertiefen.

Frau **Gabriela Reinstädtler**, M. Sc., danken wir sehr herzlich für die Unterstützung bei der Überarbeitung des Buchs 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 Juli 2017

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

INHALTSÜBERSICHT

Vorwort zur 9. 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

2. DIE BILANZ ALS GRUNDLAGE UND ERGEBNIS DER DOPPELTEN BUCHFÜHRUNG 15

2.1 Inventar und Inventur 15
2.2 Die Aufstellung der Bilanz 19
2.3 Die Erfolgsermittlung 63
2.4 Die Buchung ausgewählter Geschäftsvorfälle 87
2.5 Die Aufstellung des Jahresabschlusses 141
2.6 Kontenrahmen und Kontenplan 188

3. DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG 203

3.1 Die Buchführungspflichten 203
3.2 Die Buchführungsvorschriften 213
3.3 Die Aufbewahrungspflichten und Aufbewahrungsvorschriften 229

4. MUSTERLÖSUNGEN 237

Literaturverzeichnis 275
Stichwortverzeichnis 279

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort zur 9. 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 Buchführungspflichten 7
1.2.3 Die buchungsrelevanten Sachverhalte 8
1.2.4 Buchführungsinteressenten und Jahresabschlussadressaten 11

2. DIE BILANZ ALS GRUNDLAGE UND ERGEBNIS DER DOPPELTEN BUCHFÜHRUNG 15

2.1 Inventar und Inventur 15
2.2 Die Aufstellung der Bilanz 19
2.2.1 Der Bilanzaufbau 19
2.2.2 Die bilanzverändernden Geschäftsvorfälle 26
2.2.2.1 Vorbemerkungen 26
2.2.2.2 Aktivtausch (Vermögensumschichtung) 26
2.2.2.3 Passivtausch (Kapitalumschichtung) 27
2.2.2.4 Bilanzsummenerhöhung („Bilanzverlängerung“; Aktiv-Passiv-Mehrung) 28
2.2.2.5 Bilanzsummenverminderung („Bilanzverkürzung“, Aktiv-Passiv-Minderung) 29
2.2.3 Kontenaufbau und Kontentypen 35
2.2.4 Buchungssätze und ihre Buchung auf Konten 41
2.2.5 Buchungsabläufe zwischen Eröffnungs- und Schlussbilanz 52
2.3 Die Erfolgsermittlung 63
2.3.1 Begriffliche Abgrenzungen 63
2.3.2 Die Methoden der Erfolgsermittlung 76
2.3.2.1 Der Reinvermögensvergleich 76
2.3.2.2 Die Gewinn- und Verlustrechnung 78

2.4 Die Buchung ausgewählter Geschäftsvorfälle 87
2.4.1 Die betrieblichen Umsatzprozesse 87
2.4.1.1 Der Warenverkehr ohne Umsatzsteuer 87
2.4.1.1.1 Die Warenkonten 87
2.4.1.1.2 Bezugsaufwendungen 93
2.4.1.1.3 Preisnachlässe und Preisabzüge 94
2.4.1.1.4 Warenretouren 99
2.4.1.1.5 Privatentnahmen durch Eigentümer 101
2.4.1.1.6 Zusammenfassung 103
2.4.1.2 Die buchhalterische Behandlung der Umsatzsteuer 109
2.4.1.2.1 Das Umsatzsteuersystem 109
2.4.1.2.2 Die Buchung auf Umsatzsteuerkonten 110
2.4.1.2.3 Einzelprobleme der Umsatzsteuerbuchungen 113
2.4.2 Die Industriebuchführung 116
2.4.2.1 Die Besonderheiten bei der Buchführung in Industrieunternehmungen 116
2.4.2.2 Der Materialverbrauch zur Herstellung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen 117
2.4.2.2.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 117
2.4.2.2.2 Die Ermittlung des Materialverbrauchs 117
2.4.2.3 Die Bestandsveränderungen bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen 121
2.4.2.3.1 Die Diskrepanz zwischen Produktion und Absatz 121
2.4.2.3.2 Das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren 122
2.4.3 Die Anschaffung oder Herstellung von Sachvermögen 134
2.4.3.1 Die Anschaffung von Sachvermögen 134
2.4.3.2 Die Eigenerstellung von Sachvermögen 135
2.4.4 Die Personalaufwendungen 137
2.5 Die Aufstellung des Jahresabschlusses 141
2.5.1 Die Bewertung von Forderungen 141
2.5.1.1 Allgemeine Bewertungsregelungen 141
2.5.1.2 Einzelabschreibungen auf Forderungen 142
2.5.1.3 Pauschal- oder Sammelabschreibungen (-wertberichtigungen) 146
2.5.2 Abschreibungen auf Sachanlagevermögen 147
2.5.3 Die periodenrichtige Erfolgsabgrenzung 151
2.5.3.1 Die Rechnungsabgrenzungsposten 151
2.5.3.2 Die Rückstellungen 157

2.5.4 Die rechtsformabhängigen Erfolgsbuchungen 161
2.5.4.1 Erfolgsbuchungen bei Einzelunternehmungen und Personenhandelsgesellschaften 161
2.5.4.1.1 Gesetzliche Regelungen zum Ausweis des Eigenkapitals 161
2.5.4.1.2 Erfolgsbuchungen bei Einzelunternehmungen 162
2.5.4.1.3 Erfolgsbuchungen bei der Offenen Handelsgesellschaft (OHG) und der Kommanditgesellschaft (KG) 163
2.5.4.2 Erfolgsbuchungen bei Kapitalgesellschaften am Beispiel der Aktiengesellschaft 171
2.5.4.2.1 Gesetzliche Regelungen zum Eigenkapital der Aktiengesellschaft 171
2.5.4.2.2 Buchung der Einstellungen in und der Entnahmen aus offenen Rücklagen sowie der Verwendung des Jahresergebnisses 176
2.5.5 Die Abschlussübersicht (vorläufiger Jahresabschluss) 180
2.6 Kontenrahmen und Kontenplan 188
2.6.1 Bedeutung und Begriffsabgrenzung 188
2.6.2 Die Gliederungsprinzipien 189
2.6.2.1 Die formalen Gliederungsprinzipien 189
2.6.2.2 Die funktionalen Gliederungsprinzipien 190
2.6.3 Der Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie (GKR) 192
2.6.4 Der DATEV-Kontenrahmen SKR 03 (2017) 197
2.6.5 Der Industrie-Kontenrahmen (IKR) 198

3. DIE GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG 203

3.1 Die Buchführungspflichten 203
3.1.1 Eindeutige handels- und steuerrechtliche Regelungen 203
3.1.2 Die handelsrechtliche Buchführungspflicht 203
3.1.3 Befreiungsmöglichkeit von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht 205
3.1.4 Die steuerrechtliche Buchführungspflicht 208
3.1.5 Befreiungsmöglichkeit von der steuerrechtlichen Buchführungspflicht 209
3.1.6 Abgrenzung der Anwendungsbereiche der §§ 241a HGB und 141 AO 210
3.1.7 Die Folgen der Verletzung der Buchführungspflichten 211
3.2 Die Buchführungsvorschriften 213
3.2.1 Die Abgrenzung des Begriffs der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 213
3.2.2 Wesen und Rechtsnatur der GoB 214

3.2.3 Ermittlung und Quellen der GoB 216
3.2.4 Zweck und Aufgaben der „laufenden Buchführung“ 217
3.2.5 Inhalt und Umfang der Buchführungsvorschriften und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung i. e. S. 219
3.2.5.1 Grundsätzliches 219
3.2.5.2 Der Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit 221
3.2.5.3 Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit 222
3.2.5.4 Der Grundsatz der Vollständigkeit 224
3.2.5.5 Der Grundsatz der Stetigkeit 225
3.2.5.6 Der Grundsatz der Sicherung von Richtigkeit, Klarheit, Vollständigkeit und Stetigkeit (Sicherungsgrundsatz) 225
3.2.5.6.1 Der Grundsatz der zeitgerechten Buchung 225
3.2.5.6.2 Der Grundsatz der Feststellbarkeit des Inhalts und des Zeitpunkts nachträglicher Änderungen 226
3.2.5.6.3 Der Grundsatz der Verwendung einer „lebenden Sprache“ 227
3.2.5.7 Der Grundsatz der Belegbarkeit (Belegprinzip) 228
3.2.5.8 Die „Generalklausel“ der Prüfbarkeit 229
3.2.5.9 Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit 229
3.3 Die Aufbewahrungspflichten und Aufbewahrungsvorschriften 229
3.3.1 Allgemeines zur Aufbewahrungspflicht 229
3.3.2 Der Umfang der Aufbewahrungspflicht 230
3.3.3 Die Form der Aufbewahrung 232
3.3.4 Die Aufbewahrungsfristen 234
3.3.5 Die Vorlegung von aufzubewahrenden Unterlagen 234

4. MUSTERLÖSUNGEN 237

Literaturverzeichnis 275
Stichwortverzeichnis 279

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

ABB. 1:	Güter- und Finanzbewegungen des Betriebes	2
ABB. 2:	Aufgabenbereiche des betrieblichen Rechnungswesens	4
ABB. 3:	Aufgaben und Teilgebiete der Kostenrechnung	5
ABB. 4:	Buchführungsformen	7
ABB. 5:	Beispiel eines Inventars	16
ABB. 6:	Grobschema der Bilanz bei positivem Reinvermögen	20
ABB. 7:	Grobschema der Bilanz bei negativem Reinvermögen	21
ABB. 8:	Beispiel einer Bilanz	23
ABB. 9:	Aktivtausch (Schema)	27
ABB. 10:	Aktivtausch (Beispiel)	27
ABB. 11:	Passivtausch (Schema)	28
ABB. 12:	Passivtausch (Beispiel)	28
ABB. 13:	Bilanzverlängerung (Schema)	29
ABB. 14:	Bilanzverlängerung (Beispiel)	29
ABB. 15:	Bilanzverkürzung (Schema)	30
ABB. 16:	Bilanzverkürzung (Beispiel)	30
ABB. 17:	Lösungsversuch für Aufgabe 2	33
ABB. 18:	Skontro	36
ABB. 19:	Aktivkonto	37
ABB. 20:	T-Konto	37
ABB. 21:	Auseinanderziehen der Bilanz	38
ABB. 22:	Passivkonto	39
ABB. 23:	Buchungssätze für die verschiedenen bilanzverändernden Geschäftsvorfälle	44
ABB. 24:	Eröffnungsbilanz	53
ABB. 25:	Eröffnungsbilanzkonto	55
ABB. 26:	Schlussbilanz (Beispiel)	60
ABB. 27:	Buchungsabläufe zwischen Eröffnungs- und Schlussbilanz	61
ABB. 28:	Zusammenhang zwischen Bestands- und Strömungsgrößen	64
ABB. 29:	Einzahlungen versus Einnahmen	65
ABB. 30:	Auszahlungen versus Ausgaben	66
ABB. 31:	Einnahmen versus Erträge	66
ABB. 32:	Ausgaben versus Aufwendungen	68
ABB. 33:	Erträge versus Erlöse (Betriebsleistung)	70
ABB. 34:	Aufwendungen versus Kosten	72
ABB. 35:	Grundschema der Buchung erfolgswirksamer Geschäftsvorfälle	81

ABB. 36:	Privatkonto	102
ABB. 37:	Warenverkehr ohne Mehrwertsteuer	103
ABB. 38:	Abschluss von Werkstoffkonten bei der inventurabhängigen Methode am Beispiel eines Rohstoffkontos	118
ABB. 39:	Indirekte Methode der Ermittlung des Materialverbrauchs	118
ABB. 40:	Direkte Methode der Ermittlung des Materialverbrauchs	118
ABB. 41:	Aufwendungen und Erträge beim Gesamtkostenverfahren	123
ABB. 42:	Aufwendungen und Erträge beim Umsatzkostenverfahren	128
ABB. 43:	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB	133
ABB. 44:	Ermittlung der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht	136
ABB. 45:	Rechnungsabgrenzungen	153
ABB. 46:	Schema einer Abschlussübersicht	181
ABB. 47:	Kontensystematik nach dem Prozessgliederungsprinzip	191
ABB. 48:	Kontensystematik nach dem Abschlussgliederungsprinzip	192
ABB. 49:	Kontenabrechnung nach dem Prozessgliederungsprinzip im GKR	193
ABB. 50:	Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie (GKR) (verkürzt auf die Kontengruppen)	194
ABB. 51:	DATEV-Kontenrahmen SKR 03 (2017)	197
ABB. 52:	Gliederung der Kontenklassen für die Finanzbuchführung	200
ABB. 53:	Industrie-Kontenrahmen (IKR) (verkürzt auf die Kontengruppen)	201
ABB. 54:	Befreiung von der Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung, zur Erstellung eines Inventars, einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung	207
ABB. 55:	Originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht nach § 141 AO	209
ABB. 56:	Vergleich der Bestimmungen der §§ 241a HGB und 141 AO	210

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Σ	Summe

A

A	Aktiva
AB	Anfangsbestand
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
ADS	Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Amtsbl.	Amtsblatt
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage

B

betr.	betreffend
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
B.G.A.	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
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
einschl.	einschließlich
EK	Eigenkapital
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	et alii
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EÜR	Einnahmen-Überschuss-Rechnung
e.V.	eingetragener Verein

F

f./ff.	folgende
F.E.	Fertigerzeugnisse
FK	Fremdkapital

G

GuV	Gewinn und Verlust
gem.	gemäß
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
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
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
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinn

J

jun.	Junior

K

KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KKK	Kontokorrentkonto

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	Spezialkontenrahmen
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannt/e/n/r/s
StGB	Strafgesetzbuch

T

TÜV	Technischer Überwachungs-Verein

U

u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
UKV	Umsatzkostenverfahren
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
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 Unternehmungen**.

Die Geld- und Leistungsströme eines Fertigungsbetriebes werden in *Abb. 1* (S. 2)[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* (S. 2) nicht genannten – **Vorleistungen anderer Betriebe**.

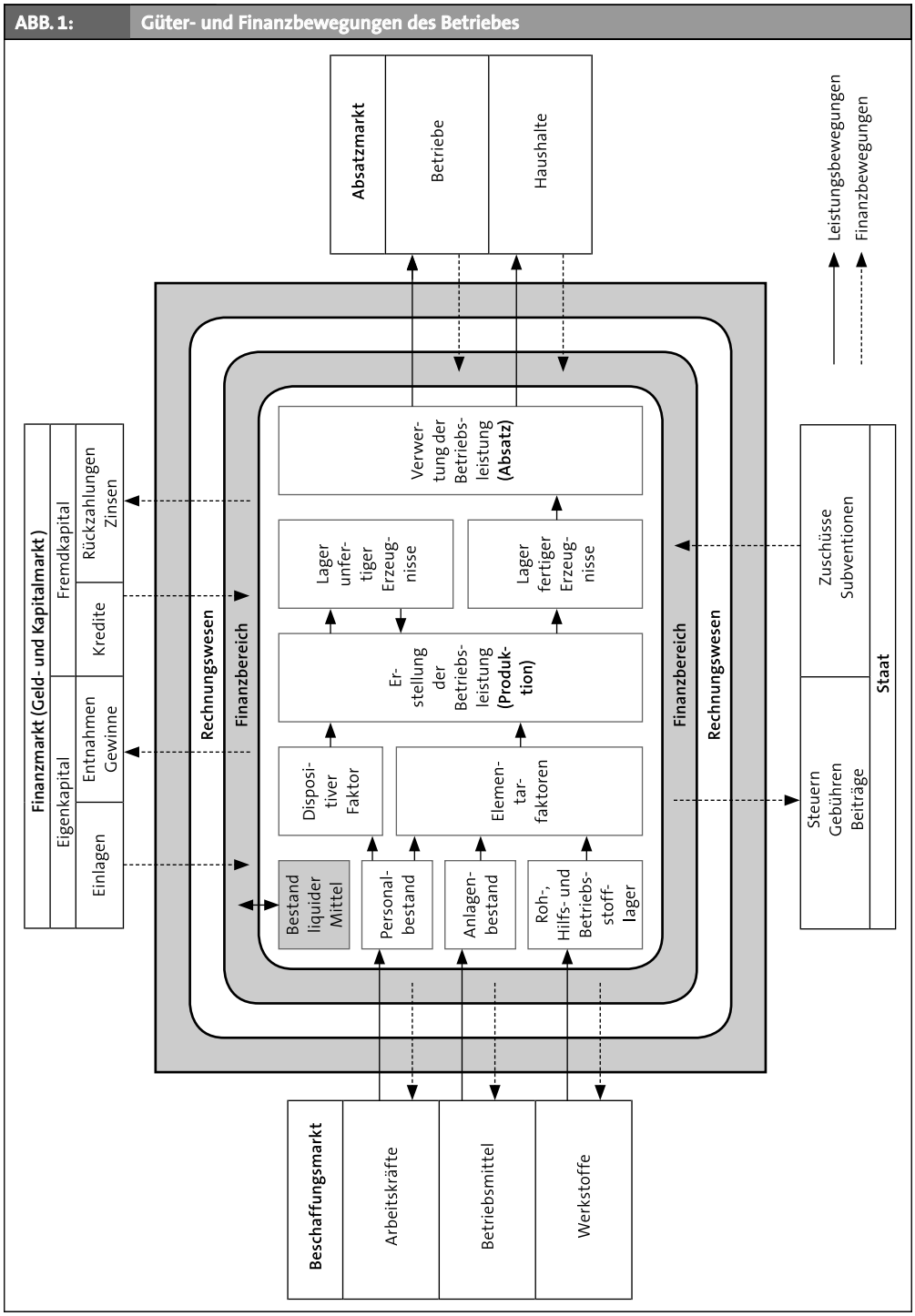
Diese sog. **Produktionsfaktoren** werden durch den Abschluss von gegenseitigen Verträgen (Kaufverträge, Arbeitsverträge, Werkverträge, Miet-, Pacht- und Leasingverträge) beschafft und im **Leistungserstellungsprozess (Produktionsprozess)** zur Herstellung von Fertigerzeugnissen eingesetzt. Der Betrieb 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 des Betriebes



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.

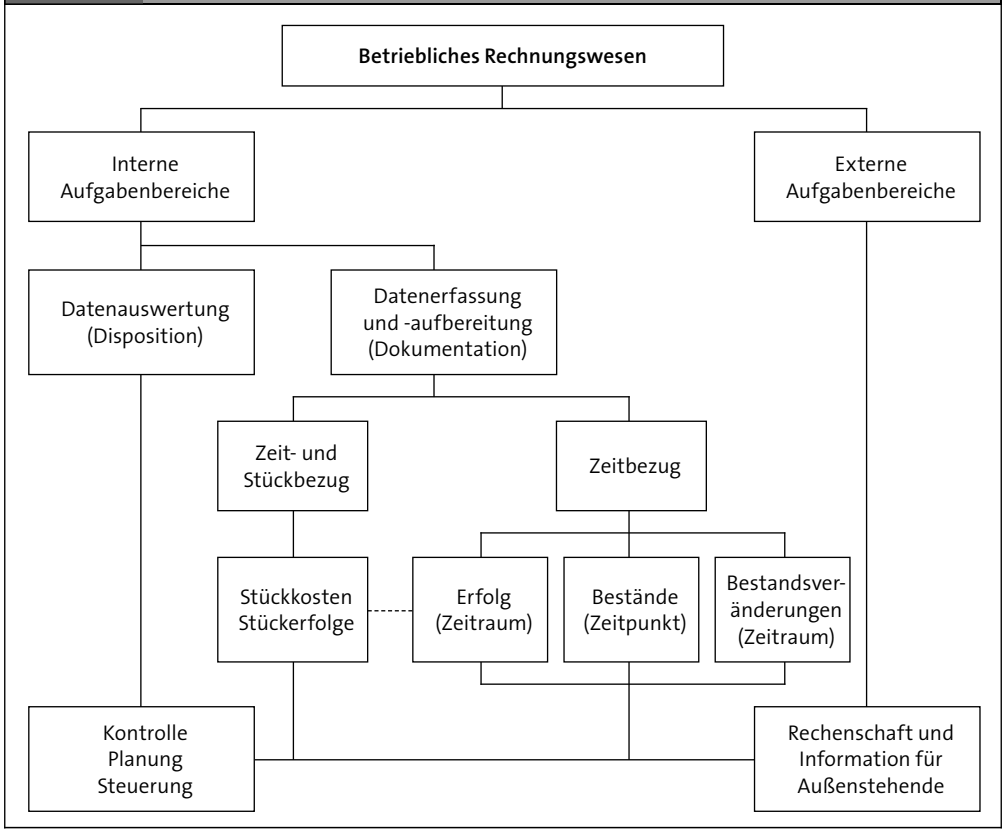
Ausgangspunkt jeder Form des Rechnungswesens ist stets die Erfassung und Niederlegung der relevanten Daten. Diese **Dokumentation** kann **zeitbezogen** sein. Ihre Aufgabe ist die Ermittlung von **Beständen** des Betriebes zu einem bestimmten Zeitpunkt (z. B. Vermögen und Schulden am Abschlussstichtag) 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 der Unternehmung interessierte Personenkreise und Institutionen **(Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgaben)**.

Die dargestellten Zusammenhänge enthält *Abb. 2* (S. 4); 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

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

wahren, 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.

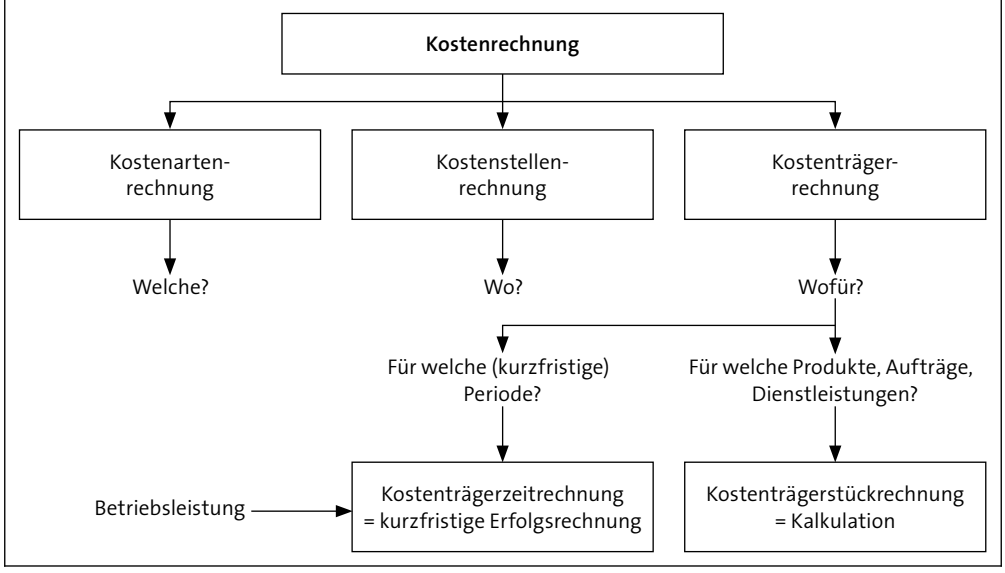
Die **Kostenrechnung** ist ein größtenteils freiwilliges, an den individuellen Erfordernissen der speziellen Unternehmung und am jeweiligen Berechnungszweck ausgerichtetes Rechenwerk ohne fest vorgeschriebene Methoden und Techniken. Sie betrachtet in erster Linie Sachverhalte und Vorgänge innerhalb der Unternehmung, 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 Unternehmungsleitung zuzuordnen ist.

1.2 Grundbegriffe und Zielsetzung der Buchführung

1.2.1 Der Begriff „Buchführung“

Die **Aufgabe der Buchführung** besteht darin, alle in einer Unternehmung 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 der Unternehmung 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.

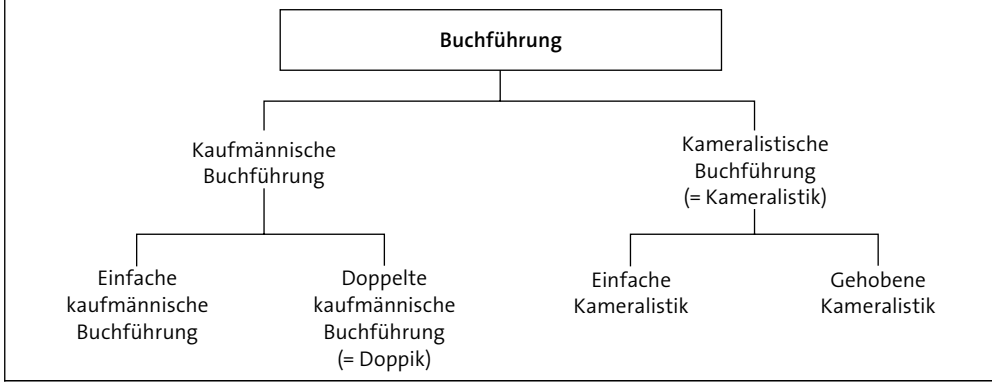
Die **Buchführung** reduziert sich damit im Prinzip auf eine **Methode zur Ermittlung und Ordnung von Zahlenmaterial**, also auf eine reine Technik des Rechnungswesens, der allerdings ein hoher Stellenwert zukommt.

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 Unternehmungen 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 Buchführungspflichten

Vgl. zum Kreis der handels- und steuerrechtlich Buchführungspflichtigen ausführlich Abschnitt 3.1.

1.2.3 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 der Unternehmung und in den Beziehungen der Unternehmung zu ihrer 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 Vermögens 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 einer Unternehmung; 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

3 Vgl. *Eisele, Wolfgang/Knobloch, Alois Paul*: Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 8. Aufl., München 2011, S. 16.

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

Externe Wertbewegungen resultieren aus den Beziehungen zwischen einer Unternehmung und ihrer Außenwelt. Sie werden entweder durch Aktivitäten der Unternehmung 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, unternehmungsexternen Personen den **Einblick in die wirtschaftliche Lage der Unternehmung** zu gewähren, den sie zur besseren Fundierung ihrer Entscheidungen benötigen. Zum Ergebnis der Unternehmungstätigkeit 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 der Unternehmung 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 Unternehmungen 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).

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.

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 der buchführenden und bilanzierenden Unternehmung. 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:

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

1.2.4 Buchführungsinteressenten und Jahresabschlussadressaten

Für alle Personen und Institutionen, die ein Interesse an der wirtschaftlichen, insbesondere an der finanziellen Lage und Entwicklung sowie am Geschäftsgebaren einer Unternehmung haben, ist ein Einblick in die Buchführungsdokumente dieser Unternehmung 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 Unternehmungsleitung und die Finanzverwaltung. Daneben besitzen auch andere gesellschaftliche Gruppen Informationsinteressen, ohne dass sie unmittelbare Zahlungsansprüche gegenüber der Unternehmung geltend machen können, beispielsweise Arbeitnehmer- und Arbeitgebervereinigungen, Gerichte, Ämter und Behörden, wissenschaftliche Einrichtungen, die Wirtschaftspresse und nicht zuletzt auch die Konkurrenz.

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 Unternehmungsleitung 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 der Unternehmung 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 Unternehmungen 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 der Unternehmung positiv oder negativ beeinflusst werden. Hauptziel jedes Jahresabschlusses ist es – neben der Aufgabe der Gewinnermittlung, also der Ermittlung der Höhe der von der Unternehmung 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.

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

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