

1. Betriebliches Rechnungswesen

Nach diesem Kapitel ...

... wissen Sie, welche Aufgaben das betriebliche Rechnungswesen hat.

... kennen Sie die Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens.

... können Sie die Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens unterscheiden.

1.1. Aufgaben

Das betriebliche Rechnungswesen ist ein Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre. Es beschäftigt sich mit der Dokumentation und Aufbereitung unternehmensrelevanter Daten. Dadurch werden **quantitative Informationen** für externe Interessenten und für innerbetriebliche Zwecke zur Verfügung gestellt.

Das betriebliche Rechnungswesen soll im Wesentlichen drei Funktionen erfüllen:

- **Dokumentationsfunktion:** zahlenmäßige, lückenlose, zeitlich und sachlich geordnete Erfassung der Geschäftstätigkeit.
- **Planungsfunktion:** Verarbeitung von Daten zur Planung und Steuerung von Prozessen.
- **Kontrollfunktion:** Kontrolle der Unternehmensentwicklung anhand von Soll-Ist-Vergleichen.

1.2. Externes und internes Rechnungswesen

Eine Vielzahl an Personengruppen interessiert sich für die betrieblichen Vorgänge und hat einen Anspruch auf Rechenschaftslegung. Nach dem jeweiligen Adressatenkreis werden das extern und das intern orientierte Rechnungswesen unterschieden.

Betriebliches Rechnungswesen		
Finanzrechnung	Betriebsrechnung	Sonderrechnungen
Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Buchführung Bestandsrechnung (Bilanz) Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlust-Rechnung)	Kosten- und Leistungsrechnung	Planungsrechnung Produktions-, Absatz-, Investitions-, Finanz-, Steuerplanung Betriebliche Statistik
EXTERN ORIENTIERT	INTERN ORIENTIERT	

Das **externe Rechnungswesen** wird auch als Finanzrechnung oder Rechnungslegung bezeichnet. Dazu gehört vor allem die doppelte Buchführung,¹ die eine Bestands- und Erfolgsrechnung umfasst. In der Bestandsrechnung (Bilanz) werden das Vermögen und das Kapital des Unternehmens abgebildet. In der Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlust-Rechnung) werden die Erträge und Aufwendungen² des Unternehmens dargestellt (siehe ausführlich Abschnitt 2.2.1). Die Informationen richten sich insbesondere an Unternehmenseigentümer (z.B. Gesellschafter, Aktionäre), Gläubiger (z.B. Banken) und Finanzbehörden. Neben der doppelten Buchführung gibt es die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als vereinfachte Form ohne Bestandsrechnung.

Zwischen dem Unternehmen und den externen Adressaten besteht eine **Informationsasymmetrie**, d.h. die im Unternehmen tätigen Personen sind besser informiert als die externen Personen. Das externe Rechnungswesen ist deshalb **gesetzlich reglementiert**. Die gesetzlichen Regelungen sollen sicherstellen, dass sich die externen Adressaten auf die ihnen zur Verfügung gestellten Informationen verlassen können. Welche Informationen ein Unternehmen nach außen geben muss, und wie diese Informationen darzustellen sind, ist insbesondere im **Unternehmensgesetzbuch** (UGB) geregelt. Weil das externe Rechnungswesen auch die Grundlage für die Unternehmensbesteuerung bildet, enthalten auch die Steuer-gesetze zahlreiche Bestimmungen über das Rechnungswesen.

Im Unterschied zum externen Rechnungswesen ist das **interne Rechnungswesen** nicht gesetzlich reglementiert. Allerdings verpflichtet das Aktiengesetz den Vorstand einer Aktiengesellschaft zur Einrichtung eines **Rechnungswesens und eines internen Kontrollsystems**, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht (§ 82 AktG). Das Gleiche gilt für die Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 22 GmbHG).

Das interne Rechnungswesen dient dem Management als **Informationsquelle**, es bildet eine **Grundlage für unternehmerische Entscheidungen**. Auch Kernaktionäre und Mehrheitseigentümer sind interne Adressaten weil sie aufgrund ihres Einflusses Zugang zu den internen Daten haben. Zum internen Rechnungswesen zählen die Betriebsrechnung in Form der Kosten- und Leistungsrechnung sowie verschiedene Sonderrechnungen. Zu den Sonderrechnungen gehören diverse Planungsrechnungen (z.B. Investitions-, Produktions-, Absatz- und Steuerplanung) und die betriebliche Statistik (z.B. Produktions-, Absatz- und Personalstatistik). Das interne Rechnungswesen ist stark mit anderen betrieblichen Funktionsbereichen verbunden (z.B. Beschaffung, Produktion, Absatz). Als Grundlage für das interne Rechnungswesen werden häufig Informationen aus dem externen Rechnungswesen, d.h. aus der Buchführung, herangezogen (siehe die Betriebsüberleitung in Abschnitt 7.4.2).

¹ Der Begriff „Buchhaltung“ wird synonym verwendet.

² Der Begriff „Aufwände“ wird synonym verwendet.

Da die Führung des internen Rechnungswesens grundsätzlich auf Freiwilligkeit beruht, kann jedes Unternehmen selbst über den Umfang und die Ausgestaltung entscheiden. Dabei sollten folgende Aspekte berücksichtigt werden:

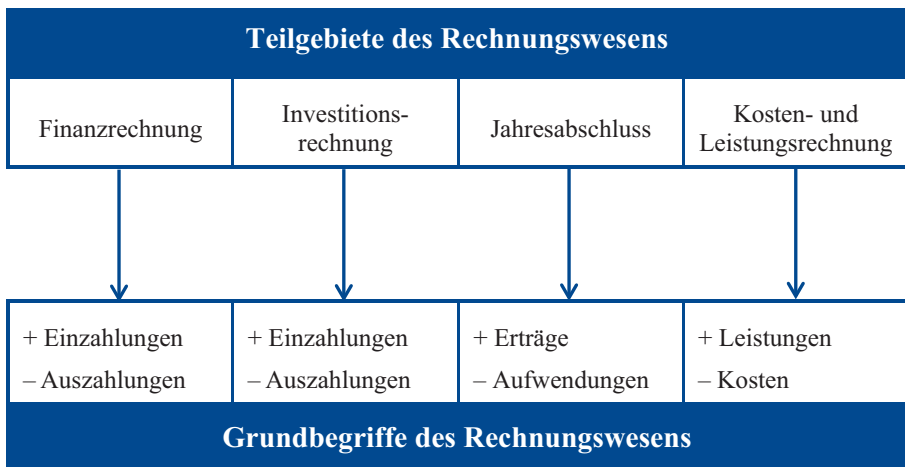
- die jeweilige Fragestellung
- die Bedeutung der Entscheidung für das Unternehmen
- die verfügbaren Informationen

Der Umfang und die Detailliertheit des internen Rechnungswesens nehmen typischerweise mit der Unternehmensgröße zu.

1.3. Grundbegriffe

1.3.1. Überblick

Die unterschiedlichen Informationsziele des betrieblichen Rechnungswesens und die dazu entwickelten Rechensysteme erfordern die Verwendung unterschiedlicher Rechengrößen. Diese Rechengrößen können aber ineinander übergeleitet werden.



1.3.2. Einzahlungen und Auszahlungen

Ein- und Auszahlungen führen zu einer Veränderung der liquiden Mittel. **Liquide Mittel** sind der **Zahlungsmittelbestand** des Unternehmens. Sie setzen sich aus der Summe an Bargeld (= Kassabestand) und jederzeit verfügbaren Bankguthaben zusammen.

- **Einzahlungen** bedeuten einen **Zufluss** liquider Mittel.
- **Auszahlungen** bedeuten einen **Abfluss** liquider Mittel.

1.3.3. Einnahmen und Ausgaben

Einnahmen und Ausgaben führen zu einer Veränderung des Nettogeldvermögens. Das **Geldvermögen** setzt sich aus dem Zahlungsmittelbestand zuzüglich den Forderungen (die später zu einem Geldzufluss führen) zusammen. Nach Abzug der Verbindlichkeiten (die später zu einem Geldabfluss führen) ergibt sich das Nettogeldvermögen:

Zahlungsmittelbestand
+ Forderungen
- Verbindlichkeiten
= Nettogeldvermögen

Einnahmen erhöhen das Nettogeldvermögen. Zu Einnahmen führen:

- Zahlungsmittelzufluss (entspricht den **Einzahlungen**)
- Erhöhung von Forderungen (z.B. Verkauf von Produkten auf Ziel)³
- Verminderung von Schulden (z.B. Nachlass von Schulden)

Ausgaben vermindern das Nettogeldvermögen. Zu Ausgaben führen:

- Zahlungsmittelabfluss (entspricht den **Auszahlungen**)
- Verminderung von Forderungen (z.B. Ausfall von Forderungen)
- Erhöhung von Schulden (z.B. Einkauf von Rohstoffen auf Ziel)

In der Literatur und auch im allgemeinen Sprachgebrauch werden die Begriffe „Einzahlungen“ und „Einnahmen“ sowie „Auszahlungen“ und „Ausgaben“ teilweise **synonym** verwendet. Aufgrund der unterschiedlichen Bestandsgrößen, die damit verbunden sind (Zahlungsmittelbestand versus Nettogeldvermögen), sollten die Begriffe aber voneinander unterschieden werden.

Auch im Steuerrecht werden die Begriffe „Einnahmen“ und „Ausgaben“ unpräzise verwendet, da bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) eigentlich Einzahlungen und Auszahlungen gegenübergestellt werden. Nur die Abschreibungen⁴, die weder Ausgaben noch Auszahlungen sind, werden dabei ebenfalls als Ausgaben erfasst.

1.3.4. Erträge und Aufwendungen

Erträge und Aufwendungen führen zu einer Veränderung des Reinvermögens eines Unternehmens. Das **Reinvermögen (= Eigenkapital)** ergibt sich nach Abzug der Verbindlichkeiten (= Schulden bzw. Fremdkapital) vom Gesamtvermögen (= Geld- und Sachvermögen). Die **Erfolgsermittlung** in der Gewinn- und Verlust-Rechnung der doppelten Buchführung basiert auf einer Gegenüber-

³ „Auf Ziel“ bedeutet gegen spätere Bezahlung.

⁴ Siehe dazu Abschnitt 2.9.3.

stellung von Erträgen und Aufwendungen. Übersteigen die Erträge einer Periode die Aufwendungen der Periode, dann wird ein Gewinn erzielt. Sind die Aufwendungen höher als die Erträge, dann erleidet das Unternehmen einen Verlust.

	Geldvermögen
+	Sachvermögen
-	Verbindlichkeiten
=	Reinvermögen

- Als **Ertrag** wird der Wert aller vom Unternehmen **erbrachten Leistungen** (alle erzeugten Güter und erbrachten Dienstleistungen, aber auch Wertsteigerungen von Gütern) bezeichnet. Erträge erhöhen das Reinvermögen.
- Als **Aufwand** wird der Wert aller **verbrauchten Leistungen** (alle eingesetzten Güter und Dienstleistungen, aber auch Wertminderungen von Gütern) bezeichnet. Aufwendungen vermindern das Reinvermögen.

Ein Verkauf der erzeugten Produkte bzw. ein Einkauf der eingesetzten Vorleistungen ist nicht erforderlich, damit Erträge und Aufwendungen entstehen. Der Verkauf und der Einkauf sind nur für die Frage der Generierung von Einnahmen und Einzahlungen bzw. Ausgaben und Auszahlungen relevant. Erträge entstehen aber auch dann, wenn Produkte zunächst auf Lager produziert werden. Umgekehrt entstehen Aufwendungen erst im Zeitpunkt des Verbrauches, auch wenn Güter bereits in Vorperioden eingekauft wurden.

1.3.5. Leistungen und Kosten

Leistungen und Kosten sind **Wertänderungen**, die im Rahmen der **betrieblichen Tätigkeit**, d.h. bei der Produktion von Gütern und der Bereitstellung von Dienstleistungen, anfallen. Die **Bewertung** richtet sich nach dem Informationsbedarf der Unternehmensführung (z.B. Bewertung zu Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungskosten).

- **Leistungen** sind das bewertete Ergebnis, d.h. die produzierten Güter und die bereitgestellten Dienstleistungen der betrieblichen Tätigkeit. Leistungen sind die **Wertzuwächse**, die durch die betriebliche Leistungserstellung geschaffen werden.
- **Kosten** sind der Werteinsatz, d.h. der bewertete Verbrauch an Gütern und Dienstleistungen zur betrieblichen Leistungserstellung. Kosten sind die **Wertminderungen**, die durch die betriebliche Leistungserstellung verursacht werden.

Ein Unterschied zwischen Erträgen und Leistungen bzw. Aufwendungen und Kosten besteht darin, dass Leistungen und Kosten nur **betriebszweckbezogene Vorgänge** berücksichtigen, während Erträge und Aufwendungen alle unternehmensbezogenen Vorgänge erfassen. Der Begriff der Leistungen und Kosten ist

damit enger gefasst. So ist beispielsweise der Verkauf eines Grundstückes zwar unternehmensbezogen, aber nicht betriebsbezogen (es sei denn, der Verkauf erfolgt durch einen Immobilienhändler). Durch die Einschränkung auf betriebsbezogene Vorgänge werden nicht betriebsbezogene Erfolgsbeiträge ausgeblendet.

Ein weiterer Unterschied zwischen Erträgen und Leistungen bzw. Aufwendungen und Kosten besteht darin, dass Erträge und Aufwendungen nur **pagatorische Größen**⁵ berücksichtigen, während als Leistungen und Kosten auch **kalkulatorische Größen** in Betracht kommen. In der Buchführung wird ein pagatorischer Gewinn ermittelt, in der Kosten- und Leistungsrechnung wird ein kalkulatorischer Gewinn berechnet. Eine kalkulatorische Größe ist beispielsweise der Unternehmerlohn des Einzelunternehmers. Dieser führt zwar zu Kosten in der Kostenrechnung, aber nicht zu Aufwendungen in der Buchführung.

1.3.6. Überleitung von Erträgen und Aufwendungen in Leistungen und Kosten

Die Aufzeichnungen aus der Buchführung bilden in der Regel die Grundlage der Kosten- und Leistungsrechnung. Dazu müssen die Erträge und Aufwendungen in Leistungen und Kosten umgerechnet bzw. übergeleitet werden (sog. **Betriebsüberleitung**).

Soweit ein Ertrag aus der betrieblichen Leistungserstellung stammt (z.B. aus der Erzeugung von Produkten), ist dieser zugleich auch eine Leistung. Man spricht vom **Zweckertrag** bzw. von der **Grundleistung**. Ist eine Leistung kein Ertrag, dann liegt eine **Zusatzleistung** vor (z.B. selbsterstelltes immaterielles Anlagevermögen wie Software und Patente, das in der Buchführung aufgrund gesetzlicher Vorschriften nicht angesetzt werden darf). Umgekehrt spricht man von einem **neutralen Ertrag**, wenn mit einem Ertrag keine Leistung verbunden ist. Neutrale Erträge können auf verschiedene Ursachen zurückzuführen sein:

- **Betriebszweckfremd:** Der Ertrag hat nichts mit dem Betriebszweck zu tun (z.B. Gewinne aus Aktiengeschäften in einem Handwerksbetrieb).
- **Außerordentlich:** Der Ertrag ist zwar durch den Betriebszweck verursacht, er fällt aber außerhalb des normalen Betriebsablaufes an (z.B. Schuldenerlass durch Gläubiger, Versicherungsentschädigungen).
- **Periodenfremd:** Der Ertrag ist einer anderen Periode zuzurechnen (z.B. Steuergutschrift aufgrund einer zu hohen Steuervorschreibung in einer Vorperiode).

⁵ Pagatorische Erträge und Aufwendungen sind Erträge und Aufwendungen, die aus Zahlungen stammen. Der Zahlungszeitpunkt muss dabei aber nicht mit dem Zeitpunkt, in dem der Ertrag oder Aufwand entsteht, übereinstimmen (z.B. wird der Aufwand aus dem Verbrauch von Rohstoffen erst im aktuellen Jahr erfasst, auch wenn diese bereits im Vorjahr eingekauft wurden). Kalkulatorische Größen sind hingegen nicht zahlungswirksam.

- **Bewertungsbedingt:** Der Ertrag ergibt sich durch unterschiedliche Wertansätze in der Buchführung und der Kostenrechnung (z.B. weil in der Buchführung aufgrund einer gesetzlich vorgegebenen längeren Nutzungsdauer eine jährlich niedrigere Abschreibung angesetzt wird).

Die folgende Abbildung fasst die Abgrenzung von Erträgen und Leistungen zusammen:

Ertrag		
Neutraler Ertrag	Zweckertrag	
	Grundleistung	Zusatzleistung
Leistung		

Eine vergleichbare Abgrenzung lässt sich auch bei den Aufwendungen und Kosten vornehmen. Soweit ein Aufwand durch die betriebliche Leistungserstellung verursacht ist (z.B. durch die Erzeugung von Produkten), führt dieser auch zu Kosten. Man spricht vom **Zweckaufwand** bzw. den **Grundkosten**. Ist mit Kosten kein Aufwand verbunden, dann liegen **Zusatzkosten** vor:

- **Nutzungskosten (Opportunitätskosten):** Kosten für die Nutzung eingesetzter Produktionsfaktoren, die in der Buchführung mangels pagatorischen Charakters nicht erfasst werden (insbesondere kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorischer Zinsansatz für das eingesetzte Eigenkapital und kalkulatorische Miete für eigene Betriebsräume).
- **Kalkulatorische Wagniszuschläge:** Ansatz von durchschnittlichen oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechneten Kosten für unternehmerische Risiken. Der Ansatz kalkulatorischer Wagniszuschläge ist aufgrund der Bewertungsschwierigkeiten umstritten.
- **Bewertungsbedingt:** Die Zusatzkosten ergeben sich durch unterschiedliche Wertansätze in der Buchführung und der Kostenrechnung (z.B. weil Rohstoffe in der Buchführung mit den tatsächlichen, d.h. historischen, Anschaffungskosten bewertet werden müssen, während in der Kostenrechnung auch eine Bewertung mit den Wiederbeschaffungskosten möglich ist; dadurch soll festgestellt werden, ob der Betrieb auch wirtschaftlich wäre, wenn Rohstoffe zu aktuellen Preisen beschafft werden müssten).

Soweit mit einem Aufwand keine Kosten verbunden sind, liegt ein **neutraler Aufwand** vor. Dieser kann ebenfalls auf mehrere Ursachen zurückzuführen sein:

- **Betriebszweckfremd:** Der Aufwand hat nichts mit dem Betriebszweck zu tun (z.B. Verluste aus Aktiengeschäften in einem Handwerksbetrieb, Spenden für wohltätige Zwecke).
- **Außerordentlich:** Der Aufwand ist zwar durch den Betriebszweck verursacht, er fällt aber außerhalb des normalen Betriebsablaufes an (z.B. Aufwen-

dungen nach Katastrophenschäden; dass in diesem Fall keine Kosten vorliegen, wird daran deutlich, dass der Schaden üblicherweise nicht in einem höheren Verkaufspreis mündet).

- **Periodenfremd:** Der Aufwand ist einer anderen Periode zuzurechnen (z.B. eine Steuernachzahlung, die einem früheren Jahr zuzuordnen ist).
- **Bewertungsbedingt:** Der höhere Aufwand ergibt sich durch unterschiedliche Wertansätze in der Buchführung und der Kostenrechnung (z.B. weil in der Buchführung aufgrund einer gesetzlich vorgegebenen kürzeren Nutzungsdauer eine jährlich höhere Abschreibung angesetzt wird).

Die folgende Abbildung fasst die Abgrenzung von Aufwendungen und Kosten zusammen:

Aufwand	
Neutraler Aufwand	Zweckaufwand
	Zusatzkosten (kalk. Kosten)
Kosten	

Beispiele:

Ordnen Sie den folgenden Sachverhalten die entsprechende(n) Rechengröße(n) zu:

Sachverhalt 1:

Am 12.9.X0 werden für die Umwelttechnologie GmbH Filterbauteile um 12.000 € geliefert. Zunächst werden diese Bauteile auf Lager gelegt und erst im Jahr XI für die Fertigung von Filtersystemen verwendet. Die Überweisung des Rechnungsbetrages erfolgt am 8.10.X0.

12.9.X0 Ausgabe (eine Lieferverbindlichkeit entsteht)

8.10.X0 Auszahlung (die Lieferverbindlichkeit wird beglichen)

XI Aufwand in der Buchhaltung (sofern nicht vorher eine Abwertung erfolgt), Kosten in der Kostenrechnung

Sachverhalt 2:

Am 28.9.X0 verkauft die Umwelttechnologie GmbH ein Regelungssystem, das aufgrund einer Bestellung gefertigt wurde, um 18.500 € an ein italienisches Unternehmen. Der Zahlungseingang wird mit 21.11.X0 verzeichnet.

28.9.X0 Einnahme (eine Lieferforderung entsteht)

21.11.X0 Einzahlung (die Lieferforderung wird beglichen)

X0 Ertrag (Umsatzerlös) in der Buchhaltung, Leistung in der Kostenrechnung

Sachverhalt 3:

Herr Mitter ist selbstständig und hat im Jahr X0 nach eigenen Aufzeichnungen 2.200 Arbeitsstunden in seinem Unternehmen geleistet. Wie sollen diese im betrieblichen Rechnungswesen berücksichtigt werden?

Kalkulatorische Kosten für den Anteil der tatsächlich zur Leistungserstellung benötigten Stunden. Sind alle Arbeitsstunden erforderlich, dann ergeben sich bei einem angenommenen Stundensatz von 30 € Kosten von 66.000 €.

Sachverhalt 4:

Herr Mitter handelt mit Filtereinrichtungen, im Jahr X0 hat er Anlagen um 490.000 € verkauft. Davon sind jedoch erst 265.000 € an Zahlungen eingegangen.

<i>Zweckertrag und Grundleistung:</i>	490.000 €
<i>Einnahme:</i>	490.000 €
<i>Einzahlung:</i>	265.000 €

Sachverhalt 5:

Die Umwelttechnologie GmbH nimmt bei einer Fertigungsanlage mit Anschaffungskosten von 120.000 € eine buchhalterische Abschreibung über acht Jahre vor. Unternehmensintern rechnet man jedoch mit einer Nutzungsdauer von zwölf Jahren.⁶ Wie ist dieser Unterschied zu behandeln?

<i>Buchhalterische Abschreibung:</i>	15.000 €
<i>Abschreibung in der Kostenrechnung:</i>	10.000 €
<i>Auszuscheidender Neutraler Aufwand:</i>	5.000 €

Sachverhalt 6:

Alljährlich spendet die Umwelttechnologie GmbH einen beträchtlichen Betrag an die Aktion „Licht ins Dunkel“. Wie ist die Spende im Rechnungswesen zu behandeln? Ändert sich die Erfassung, wenn die Spende werbewirksam ist? Die Spende ist ein Aufwand in der Buchhaltung. Ist die Spende wichtig für den betrieblichen Absatz, dann ist sie auch als Kosten zu berücksichtigen.

Sachverhalt 7:

Am 21.8.X0 verkauft die Umwelttechnologie GmbH eine ausrangierte Produktionsanlage. Der Käufer zahlt sofort in bar.

Einzahlung und außerordentlicher neutraler Ertrag. In der Kostenrechnung kann bei der Bemessung der Abschreibung von vornherein ein erwarteter Restwert berücksichtigt werden (siehe Abschnitt 7.4.2).

⁶ Zur Abschreibung in der Buchführung siehe Abschnitt 2.9.3 und zur Abschreibung in der Kostenrechnung Seite 188 ff.

Sachverhalt 8:

Herr Mitter möchte sein aktuelles Geldvermögen ermitteln. Dazu stellt er folgende Bestände fest: Lieferverbindlichkeiten in Höhe von 11.300 €, ausstehende Kredite von 28.000 €, Vorräte von 7.500 €, Forderungen in Höhe von 19.120 €, Kassabestand von 22.050 € und Bankguthaben von 3.517 €.

Kassabestand	22.050 €
Bankguthaben	3.517 €
Forderungen	19.120 €
Lieferverbindlichkeiten	– 11.300 €
Kredite	– 28.000 €
Geldvermögen	5.387 €

Die Vorräte sind als Teil des Sachvermögens nicht zu berücksichtigen.