

# 1 Das betriebliche Rechnungswesen und seine Aufgaben

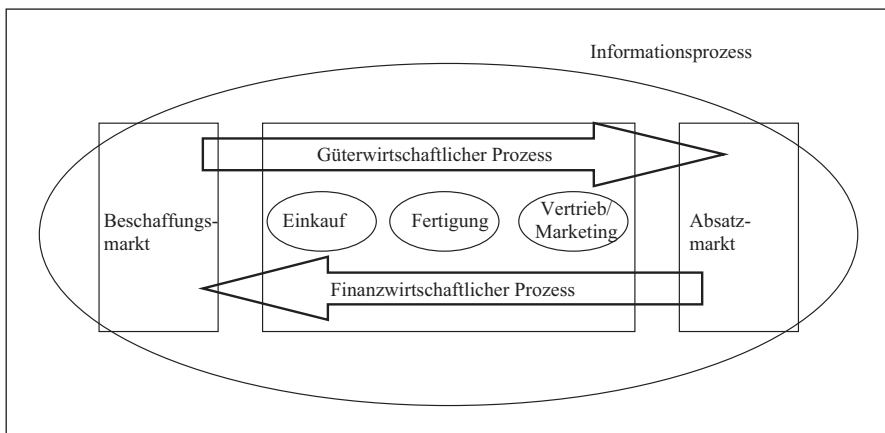
## 1.1 Grundbegriffe des Rechnungswesens

Grundsätzliche Aufgabe von Unternehmen ist die Herstellung und der Vertrieb von Produkten und/oder Dienstleistungen. Hierzu werden Produktionsfaktoren im Rahmen eines güterwirtschaftlichen Prozesses miteinander kombiniert. Diese Produktionsfaktoren lassen sich nach verschiedenen Gesichtspunkten unterteilen. Die am häufigsten in der Betriebswirtschaftslehre verwendete Einteilung geht auf *Gutenberg* zurück. Hierbei werden die Produktionsfaktoren in Elementarfaktoren (objektbezogene Arbeit, Betriebsmittel und Werkstoffe) einerseits und den sog. dispositiven Faktor (Leitung, Planung, Organisation und Kontrolle) andererseits unterteilt.

Im Rahmen des güterwirtschaftlichen Prozesses werden die elementaren Produktionsfaktoren in betriebliche Leistungen (Absatzleistungen, unfertige und fertige Erzeugnisse und aktivierte Eigenleistungen) umgewandelt. Der dispositive Faktor, die Geschäftsleitung, hat die Aufgabe das gesamte Betriebsgeschehen zu planen, zu leiten und zu kontrollieren.

Neben dem güterwirtschaftlichen Prozess ist die Steuerung der Einnahmen und Ausgaben sowie die Beschaffung und Verwendung von Kapital erforderlich. Dieser finanzwirtschaftliche Prozess ist Aufgabe der Finanzwirtschaft.

**Abb. 1** Zusammenhang zwischen güter- und finanzwirtschaftlichem Prozess



Um den güter- und finanzwirtschaftlichen Prozess steuern zu können, bedarf es eines informationellen Prozesses, der die erforderlichen Informationen zielgerichtet erfasst, speichert, aufbereitet und bereitstellt. Diese Aufgabe wird vom **betrieblichen Rechnungswesen** eines Unternehmens wahrgenommen.

Das betriebliche Rechnungswesen übernimmt die systematische, regelmäßig und/oder fallweise durchgeführte Erfassung, Aufbereitung, Auswertung und Übermittlung der das Betriebsgeschehen betreffenden Informationen.

Die rechnerische Erfassung des Unternehmensprozesses durch das betriebliche Rechnungswesen wird durch eine Vielzahl von internen und externen Anlässen erzwungen. Neben rechtlichen Bestimmungen haben vor allem betriebswirtschaftliche Anforderungen einen großen Einfluss auf das betriebliche Rechnungswesen. Die Aufgaben des Rechnungswesens haben sich im Laufe der Jahre stark verändert (vgl. Abbildung 2). Während anfangs das Ziel der Selbstinformation der Unternehmenseigner/-leitung im Vordergrund stand, sind im Laufe der Jahre immer mehr Aufgaben, wie z.B. die Ausschüttungsbemessungs- oder die fiskalische Zahlungsbemessungsfunktion hinzugekommen.

Die wachsende Zweckpluralität der Rechnungslegung über die Jahre hinweg hat dazu geführt, dass das betriebliche Rechnungswesen hinsichtlich der Verwendung der Ergebnisse in ein internes und ein externes Rechnungswesen unterteilt wurde. Neben der Verwendung der Ergebnisse kann das betriebliche Rechnungswesen auch nach der Entstehung der Ergebnisse unterteilt werden. Hier werden grundsätzlich vier Teilgebiete des Rechnungswesens unterschieden:

- **Jahresabschluss**

Hierzu gehört die Finanzbuchführung, das Inventar, die Bilanz, die GuV, der Anhang sowie der Lagebericht.

- **Kosten- und Erlösrechnung** (sog. Betriebsbuchhaltung)

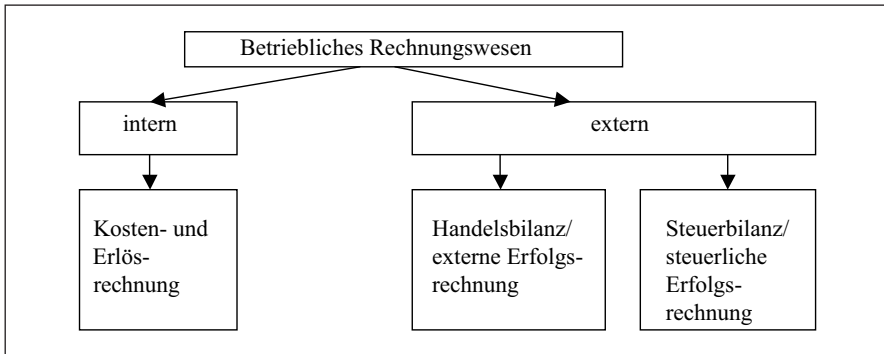
- **Planungsrechnung**

Hierzu gehören die Investitionsplanung, die Finanzplanung, die Produktions- und Produktionsprogrammplanung sowie die Absatzplanung.

- **Betriebsstatistik**

Ziel ist die Gewinnung von Kennzahlen zur Vergleichbarkeit von Abrechnungsperioden und Unternehmen.

Das **externe Rechnungswesen** ist nach außen gerichtet. Hierbei werden die Beziehungen des Unternehmens zu seiner Umwelt auf Kapital-, Vermögens-, Aufwands- und Ertragskonten erfasst und jährlich zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) verdichtet. Bilanz und GuV bilden den Jahresabschluss. Bei Kapitalgesellschaften zählt darüber hinaus noch ein Anhang zum Jahresabschluss. Das externe Rechnungswesen basiert auf einer starken gesetzlichen Reglementierung. Relevant ist hier das Handelsgesetzbuch (HGB) für den handelsrechtlichen Jahresabschluss sowie ggf. internationale Rechnungslegungsnormen wie IFRS oder US-GAAP und zusätzlich die Steuergesetzgebung für den steuerrechtlichen Abschluss.

**Abb. 2** Unterteilung des betrieblichen Rechnungswesens

Grundsätzlich hat das externe Rechnungswesen die folgenden Hauptaufgaben zu erfüllen:

- **Dokumentation und Rechenschaftslegung** (Handelsbilanz)  
Alle Geschäftsvorfälle werden aufgrund von Belegen zeitlich und sachlich geordnet, um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darstellen zu können:
  - den Eigentümern,
  - den Gläubigern,
  - den Mitarbeitern,
  - der Öffentlichkeit etc.
- **Ausschüttungsbemessung** (Handelsbilanz)  
Darüber hinaus wird die Ausschüttung an die Anteilseigner auf Grundlage des handelsbilanziellen Gewinns festgelegt.
- **Steuerbemessung** (Steuerbilanz)  
Das Rechnungswesen bildet die Grundlage für die Bemessung zahlreicher Steuern und befriedigt damit ebenfalls die Informationsbedürfnisse des Fiskus.

Das **interne Rechnungswesen** ist demgemäß nach innen gerichtet und kommt im Gegensatz zum externen Rechnungswesen weitgehend ohne gesetzliche Regelungen aus und kann nach betriebsindividuellen, zweckorientierten Gesichtspunkten ausgestaltet werden. Zum internen Rechnungswesen werden vor allem die Kosten- und Erlösrechnung, die Planungsrechnung sowie die Betriebsstatistik gezählt.

Die Hauptaufgaben des internen Rechnungswesens sind:

- **Planungs- und Entscheidungsaufgabe**  
Das interne Rechnungswesen hat die Aufgabe, entscheidungsrelevante Informationen für die zielgerichtete Steuerung der unternehmerischen Prozesse bereitzustellen. Traditionell sind vor allem Informationen für kurzfristige Planungs- und Entscheidungsprobleme Gegenstand der Kosten- und Erlösrechnung. Zunehmend entwickelt sich daneben auch die Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Daten für strategische Entscheidungen als Aufgabe des internen Rechnungswesens.

- **Lenkungs- und Steuerungsaufgabe**

Neben der Planung müssen auch die laufenden unternehmerischen Entscheidungen kontrolliert werden. Hierfür sind aktuelle Informationen über die verschiedenen betrieblichen Teilbereiche notwendig, anhand derer die Kostenentstehung, die Kostenhöhe und die betriebliche Wertschöpfung abgeleitet werden können.

- **Unterstützungsaufgabe**

Neben der Planung und Kontrolle hat das interne Rechnungswesen auch eine unterstützende Funktion für andere Zweige des Rechnungswesens zu erfüllen. Die im Rahmen der Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen gem. § 255 II HGB zu Herstellungskosten üblichen Gemeinkostenzuschläge für Material- und Fertigungsgemeinkosten werden z. B. aus dem internen Rechnungswesen abgeleitet. Darüber hinaus sind Informationen des internen Rechnungswesens durch die zunehmende Internationalisierung der Rechnungslegung und die damit verbundenen Informationsanforderungen, z. B. hinsichtlich der Segmentberichterstattung oder der Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge notwendig (vgl. Barth, Barth, 2008, S. 155 ff.).

Internes und externes Rechnungswesen haben grundsätzlich unterschiedliche Ziele. Das interne Rechnungswesen hat das Ziel, die **tatsächliche wirtschaftliche Lage** darzustellen, damit das Management richtige Entscheidungen treffen kann. Das externe Rechnungswesen versucht hingegen, die Unternehmenslage nach außen auf Basis gesetzlicher Vorgaben darzustellen. Hierbei besteht die Gefahr, dass das Management aufgrund seiner besseren Informationsposition die Lage des Unternehmens entweder schlechter darstellt, um Steuerzahlungen und Gewinnausschüttungen zu vermeiden oder aber besser darstellt, um z. B. die Kapitalaufnahme zu erleichtern oder Eigentümer und Gläubiger zu beruhigen. Insbesondere das im HGB verankerte Vorsichtsprinzip, Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sowie Bewertungsspielräume führen dazu, dass die nach außen kommunizierten Informationen häufig nicht die tatsächliche wirtschaftliche Lage wiedergeben. Oft kommt es zur Bildung von stillen Reserven, sodass die Informationen des externen Rechnungswesens auf Basis des HGB dem Außenstehenden keinen ausreichenden Einblick in die wirtschaftliche Lage des Unternehmens gewährleisten. Diese Informationsasymmetrie wird in der Literatur häufig als Principal-Agent-Problem beschrieben.

Mit dem in 2009 verabschiedeten **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)**, welches verbindlich für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden ist, werden im Wesentlichen zwei Zielsetzungen verfolgt: Zum einen sollen durch Deregulierung und Kostensenkung vor allem kleine und mittlere Unternehmen entlastet werden. Zum anderen soll die Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses verbessert werden. Der Fokus hierbei liegt vor allem auf einer Verbesserung der Informationsfunktion des Jahresabschlusses.

Das BilMoG soll eine kostengünstigere und einfachere Alternative zu den IFRS (und damit eine Verbesserung der Informationsfunktion) darstellen, aber gleichzeitig auch weiterhin die Grundlage für die Ausschüttung und Steuerbemessung bilden.

Mit dem Zweck der Verbesserung der Informationsfunktion des Jahresabschlusses verfolgt das BilMoG grundsätzlich dieselben Ziele wie das interne Rechnungswesen, das

als Informationsversorgungsinstrument des Controllings angesehen werden kann. Es stellt sich also die Frage, inwieweit durch das BilMoG die historische Trennung von internem und externem Rechnungswesen nach HGB überwunden werden kann, also ob es zu einer Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen führt.

Hierzu müssen zunächst einmal die Ziele des internen und externen Rechnungswesens auf eine mögliche Zielkonvergenz hin untersucht werden. Die einzelnen Rechnungen verfolgen unterschiedliche betriebswirtschaftliche Zwecke, die nicht ohne weiteres harmonisiert werden können. Vielmehr muss zunächst ein möglicher Konvergenzbereich identifiziert werden.

Wie oben dargestellt, soll das externe Rechnungswesen nach BilMoG neben der Informationsfunktion weiterhin die Rechenschaftslegungs- und Dokumentationsfunktion wahrnehmen. Ein controllingorientiertes Informationsversorgungssystem (hier das interne Rechnungswesen) hat den Fokus primär auf der Planungs- und Entscheidungsunterstützungsfunktion. Zur Überprüfung der Planung bzw. der getroffenen Entscheidungen bedarf es anschließend allerdings einer Kontrolle.

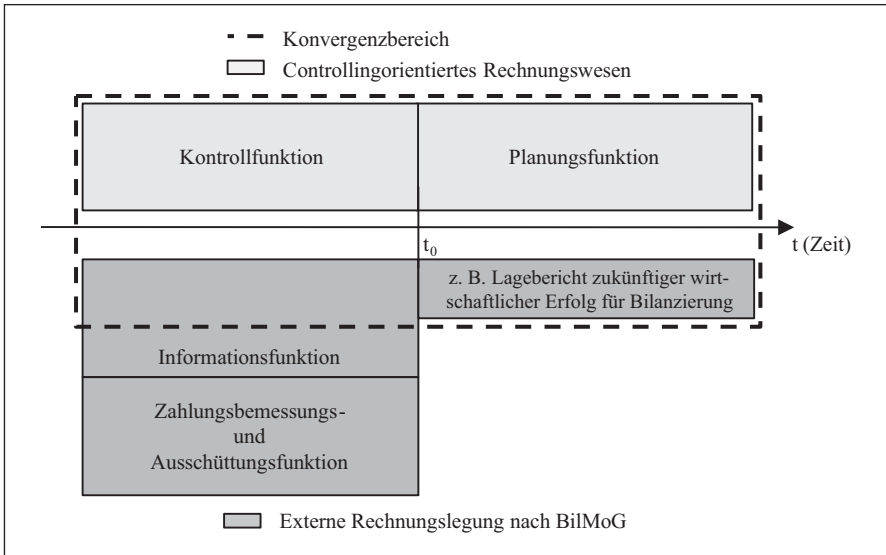
Für Zwecke der Steuer- sowie Ausschüttungsbemessung ist das externe Rechnungswesen stark von der handels- und steuerrechtlichen Gesetzgebung abhängig und eignet sich deshalb nicht für Zwecke der internen Unternehmensrechnung und scheidet somit unter den gegebenen Voraussetzungen als Konvergenzbereich aus.

Bezüglich der Informationsfunktion des externen Rechnungswesens wird neben der rein auf die Informationsfunktion beschränkten Konzernbilanz auf die Handelsbilanz II abgestellt. Diese hat die Aufgabe, die Jahresabschlüsse von Tochtergesellschaften in Bezug auf Bilanzierung und Bewertung mit den Vorgaben des Mutterunternehmens zu vereinheitlichen. Diese Rechnungen stellen die Grundlage für den konsolidierten Abschluss dar und sind als Vorstufe zum Konzernabschluss selbst ebenfalls rein auf das Informationsziel ausgerichtet. Die Informationsfunktion des externen Rechnungswesens bezieht sich somit insgesamt auf die wirtschaftliche Einheit.

Die wesentlichen Zwecke des internen Rechnungswesens können unterschieden werden in die Planungs- bzw. Entscheidungsfunktion und die Kontrollfunktion. Das Planungssystem ist auf zukünftige Ereignisse gerichtet. Zur Reduzierung der Komplexität ist eine Separierung in Entscheidungsobjekte (z. B. Produkte oder Prozesse) und Entscheidungswirkungen (z. B. Opportunitätskosten) notwendig. Für entscheidungsorientierte Zwecke sind entscheidungsindividuelle Informationen notwendig, die ein standardisiertes Rechnungswesen nicht leisten kann. Nur durch individuelle Informationen können Qualität und Relevanz der Entscheidungsrechnung gewährleistet werden. Der Fokus auf zukünftige Ereignisse und Wirkungen gewinnt bei der Bilanzierung nach dem BilMoG an Relevanz. So sind z. B. Planinformationen im Rahmen des Lageberichts, aber auch bei der Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände nach dem BilMoG notwendig. Hier ist insoweit ein gewisser Konvergenzbereich zu sehen.

Die Kontrollfunktion des internen Rechnungswesens kann entweder in Form einer Betriebsergebnisrechnung für das gesamte Unternehmen oder für einzelne unternehmerische Einheiten erfolgen. Hier ist ebenfalls ein gewisser Konvergenzbereich festzustellen.

**Abb. 3** Konvergenzbereich für die Anpassung von internem und externem Rechnungswesen nach dem BilMoG



In der Betriebswirtschaft wird grundsätzlich zwischen dem pagatorischen und dem wertmäßigen Kostenbegriff unterschieden. Der **pagatorische Kostenbegriff** basiert ausschließlich auf Auszahlungen, d. h. historischen Anschaffungskosten und ist damit zahlungs- bzw. beschaffungsmarktorientiert. Der **wertmäßige Kostenbegriff** basiert auf dem bewerteten Verbrauch an Gütern und Dienstleistungen zur Erstellung und zum Absatz betrieblicher Produkte und Leistungen sowie zur Aufrechterhaltung der hierfür notwendigen Betriebsbereitschaft. Der wertmäßige Kostenbegriff ist somit leistungsorientiert und umfassender konzipiert als der pagatorische Kostenbegriff. Die Wertansätze des wertmäßigen Kostenbegriffs stimmen zwar häufig mit den pagatorischen Ansätzen überein, können jedoch je nach Rechnungszweck auch andere Werte annehmen (vgl. Eisele, Knobloch, 2011, S. 789). Das externe Rechnungswesen auf Basis des HGB baut im Wesentlichen auf dem pagatorischen Kostenbegriff auf. Hier werden zur Ermittlung des Betriebsergebnisses Aufwendungen und Erträge einander gegenübergestellt. Das interne Rechnungswesen basiert auf dem wertmäßigen Kostenbegriff. Das Betriebsergebnis wird durch Gegenüberstellung von Kosten und Leistungen ermittelt. Der wesentliche Unterschied zwischen dem pagatorischen und dem wertmäßigen Kostenbegriff ist in den sog. **kalkulatorischen Kosten** zu sehen.

Das betriebliche Rechnungswesen lässt sich in verschiedene Teilsysteme mit unterschiedlichen Begrifflichkeiten zerlegen. Hierbei bildet die Finanz- und Finanzierungsrechnung das liquiditätsorientierte Teilsystem des Rechnungswesens ab. Die Bilanz und Erfolgsrechnung ermitteln hingegen den ausschüttbaren Periodengewinn, während die Aufgabe der Kosten- und Erlösrechnung in der Bereitstellung entscheidungsrelevanter

Daten für Planung und Kontrolle zu sehen ist. In den verschiedenen Teilsystemen des betrieblichen Rechnungswesens werden demgemäß unterschiedliche Begriffe verwendet. Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die verwendeten Grundbegriffe des Rechnungswesens in den verschiedenen Teilsystemen.

**Abb. 4** Grundbegriffe des Rechnungswesens

	<b>Bestände</b>	<b>Zufluss/ Abfluss</b>	<b>Bestands- veränderung</b>	<b>Einsatzgebiet</b>
Unter- nehmens- ebene	Zahlungsmittel	Einzahlung Auszahlung	Zahlungsmittel- bestandsverände- rung	Finanzrechnung
	Geldvermögen	Einnahme Ausgabe	Geldvermögens- änderung	Finanzierungs- rechnung
	Reinvermögen	Ertrag Aufwand	Gewinn/Verlust	Erfolgsrechnung
Betriebs- ebene		Leistung Kosten	Betriebserfolg/ -verlust	Kosten- und Er- lösrechnung

### 1.1.1 Einzahlung und Auszahlung

Bei der Finanzrechnung werden die Wertgrößen Ein- und Auszahlungen einander gegenüber gestellt. Hierunter sind Geschäftsvorfälle zu verstehen, die zu einer Veränderung des Fonds der liquiden Mittel führen. Ein- und Auszahlung führen zu Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes.

**Auszahlung:** Abfluss von Bar- oder Buchgeld  
(z.B. Bareinkauf von Rohstoffen, Überweisung von Löhnen, Barentnahmen, Anzahlung, Bezahlung per Scheck)

**Einzahlung:** Zufluss von Bar- oder Buchgeld  
(z.B. Bareinlagen, Kunde bezahlt per Scheck, eingeräumter Kredit wird ausbezahlt, Barverkauf)

### 1.1.2 Einnahme und Ausgabe

Bei der Finanzierungsrechnung werden die Wertgrößen Einnahmen und Ausgaben einander gegenübergestellt. Im Gegensatz zu Auszahlungen und Einzahlungen entstehen Ausgaben und Einnahmen neben dem tatsächlichen Abfluss oder Zufluss von liquiden Mitteln bereits durch die wirtschaftliche Verpflichtung in Form von Forderungen bzw. Verbindlichkeiten.

In manchen Lehrbüchern wird bereits bei einer schuldrechtlichen Verpflichtung, etwa beim Abschluss eines Kaufvertrages von Ausgaben bzw. Einnahmen gesprochen. Dieser Auffassung soll hier nicht gefolgt werden und nur bei buchungsrelevanten Geschäftsvorfällen von Ausgaben und Einnahmen gesprochen werden. Ein buchungsrelevanter Geschäftsvorfall liegt in der Regel ab dem wirtschaftlichen Gefahrenübergang vor. Ausgaben und Einnahmen lassen sich demnach wie folgt ermitteln:

<b>Ausgabe:</b>	Abfluss von Bar- oder Buchgeld + Verminderung von Forderungen + Erhöhung von Schulden (z.B. Zieleinkauf von Rohstoffen)
<b>Einnahme:</b>	Zufluss von Bar- oder Buchgeld + Erhöhung von Forderungen + Verminderung von Schulden (z.B. Zielverkauf von Erzeugnissen)

### 1.1.3 Aufwand und Ertrag

Aufwand und Ertrag betreffen Veränderungen des Reinvermögens (Eigenkapital). Das Reinvermögen ergibt sich aus der Differenz zwischen der Summe der Vermögensgegenstände und der Summe der Schulden zu einem bestimmten Stichtag. Aufwand vermindert das Reinvermögen und Erträge erhöhen das Reinvermögen.

Es spielt keine Rolle, ob die Ursache für die angefallenen Aufwendungen und Erträge in der Verfolgung des eigentlichen Betriebszweckes zu sehen ist oder ob sie mit der Herstellung und dem Verkauf der Erzeugnisse überhaupt nichts zu tun haben. Der Ansatz und die Bewertung des Reinvermögens richtet sich nach den handelsrechtlichen Vorschriften. Die Differenz zwischen Aufwendungen und Erträgen ergibt das Unternehmensergebnis eines bestimmten Zeitraumes. Dieses entspricht der Reinvermögensänderung in diesem Zeitraum und ergibt sich als Differenz aus dem Eigenkapital am Ende des Zeitraums und dem Eigenkapital zu Beginn des Zeitraums, ggf. vermindert um in diesem Zeitraum getätigte Einlagen und vermehrt um getätigte Entnahmen.

<b>Aufwand:</b>	Wert von verbrauchten Gütern und Dienstleistungen einer Abrechnungsperiode (z.B. Abschreibung, Büromaterial, Lohn- und Gehaltszahlungen, Reparaturen)
<b>Ertrag:</b>	Wert der erstellten Güter und Dienstleistungen einer Abrechnungsperiode (z.B. Zinsgutschrift, Mieteingänge, Umsatzerlöse)

### 1.1.4 Abgrenzung der Begriffe

Wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich, ist eine genaue Unterscheidung zwischen den drei Grundbegriffspaaren der externen Erfolgsrechnung notwendig. Häufig treffen