

Zum Untertitel

Vom Geschäftsvorfall bis zum Jahresabschluss

Mit der Wahl des Untertitels „Vom Geschäftsvorfall bis zum Jahresabschluss“ sollen für das vorliegende Lehrbuch Ausgangspunkt und Vorgehensweise zum Ausdruck kommen. Die dem betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen zugehörige Rechensparte „Finanzbuchhaltung“ beinhaltet die Erfassung und Weiterverarbeitung der betrieblichen *Geschäftsvorfälle* zwecks Ermittlung des Erfolges des abgelaufenen Rechnungsabschnittes in dem zweigeteilten *Jahresabschluss* mit der Gewinn- und Verlust-Rechnung und der Bilanz.

Die Betriebswirtschaftslehre unterscheidet mit *Bestand* und *Vorgang* zwei ganz unterschiedliche abstrakte Kategorien,¹ die jede für sich Grundlage für ein rechnerisches Vorgehen sein können. Verstehen wir die Bilanz als Vermögensrechnung, besteht das rechnerische Vorgehen in der Ermittlung von vermögenswerten *Beständen* zum Stichtag. Ausgangspunkt sind Inventur und Inventar. Fasst man hingegen den *Vorgang* und damit das wirtschaftende Handeln ins Auge, muss sich die rechnerische Vorgehensweise auf die Geschehenselemente Entscheidung, Handlung, Leistung und Ergebnis beziehen. Diese Vorgänge werden zwecks Ermittlung des Erfolges erfasst und weiterverarbeitet.

Ausgangspunkt der hier gewählten Vorgehensweise sind die betrieblichen *Vorgänge*, aus denen die zu buchenden Geschäftsvorfälle hervorgehen. Wie die Sachverhalte in der Rechtswissenschaft sind die Geschäftsvorfälle nicht schon vorhanden, sondern müssen aus den Geschehenselementen der Lebenswirklichkeit gebildet werden. Sie münden stets in einem doppelten Buchungssatz, der die erfolgswirksame oder erfolgsneutral. Wenn ein Unternehmen Waren gegen Entgelt verkauft hat, resultieren aus diesem einen Vorgang zwei Aspekte: ein (Buch-) Vermögensaspekt und ein Erfolgsaspekt. Der doppelte Buchungssatz alimentiert anschließend zwei Abrechnungskreise: den Bestandskonten-Rechnungskreis und den eigenständigen Erfolgskonten-Rechnungskreis. Zwei getrennte Abrechnungskreise erfassen folglich den erfolgswirksamen Vorgang in seinen beiden Aspekten. Diese Vorgehensweise bezeichnen wir mit der *echten Doppik*.²

Traditionell hingegen beginnen die Lehrbücher zur Finanzbuchhaltung mit dem Erfassen von *Zuständen* zu einem bestimmten Stichtag: mit der Inventur und dem Inventar. Die Vermögensgegenstände und Schulden werden mengenmäßig festgehalten (= Inventur) und bewertet (= Inventar). Aus dem Inventar leitet man an-

¹ Vgl. dazu Stützel (ZfB 1966) S. 769-789.

² Vgl. dazu ausführlich Lehmann/Müller (2002) S. 133-148.

schließlich die Bilanz ab.³ Die Lücke zwischen Vermögen und Schulden schließt das Bilanz-Eigenkapital. Im laufenden Geschäftsgang ändert jeder Geschäftsvorfall zwei Positionen der Bilanz. Dementsprechend zirkular wird der Geschäftsvorfall als wirtschaftlich bedeutsamer Vorgang erklärt, der zu einer Veränderung der Höhe und/oder der Zusammensetzung des Vermögens sowie des Kapitals einer Unternehmung führt.⁴ Die Buchführung steht bei dieser Sichtweise zwecks Übersichtlichkeit eher im Hintergrund. Weil die Jahreskonten später aus der Eröffnungsbilanz abgeleitet werden, benötigt man nur Bestandskonten: aktivische und passivische für das Bruttobilanzvermögen einerseits und das Bestandskonto des Netto-Bilanzvermögens/des Bilanz-Eigenkapitals andererseits. Die Aufwand- und Ertragkonten sind bloße *Unterkonten* des Eigenkapitalkontos.⁵ Wir bezeichnen diese Vorgehensweise als bloß *formale Doppik*.⁶ Eine eigenständige Erfolgsrechnung gibt es nicht. Erfolgswirksame Vorgänge werden hier als Eigenkapitaländerungen interpretiert; Aufwand stellt eine Eigenkapitalminderung und Ertrag eine Eigenkapitalmehrung dar. Diese Sichtweise ist nicht zutreffend. Die Saldogröße per Bilanzstichtag ist etwas grundsätzlich anderes als die den Saldo bestimmenden Rechenelemente der laufenden Buchungen.

In der echten Doppik stehen die Erfolgskonten für Aufwand und Ertrag, auf denen die erfolgswirksamen Vorgänge gebucht werden, gleichberechtigt neben den *Bestandskonten*. Die echte Doppik hat *zwei selbständige Abrechnungsbereiche*, den Erfolgs- und den (Bilanz-) Vermögensbereich. In der Folge wird der Jahresgewinn zweimal und selbständig nebeneinander ermittelt: im Bestandskonten-Abrechnungsbereich, indem der Gewinn aus den Buchwerten der Aktiv- und Passivseite summarisch errechnet wird sowie zum zweiten im Erfolgskonten-Abrechnungsbereich als Saldo zwischen Ertrag und Aufwand.⁷ Die gleichberechtigte Stellung der Erfolgskonten ist nicht bloß formal-technischer Natur,⁸ sondern der materiell-inhaltliche Kern der Erfolgsermittlung. Denn die erfolgswirksamen Rechenelemente Aufwand und Ertrag erklären wir vom Wirtschaften her. Es sind die rechnerischen Wirkungen der Leistungsvorgänge „Leistungs-Einsatz“, „Leistungs-Erstellung“ und „Leistungs-Absatz“.⁹ Damit können wir das Erwirtschaften mit dem Einsatz und Erstellen sowie den Absatz von Leistungen über „Aufwand“ und „Ertrag“ eigenständig erklären. Die zentrale Aufgabe der Finanzbuchhaltung besteht darin, den Erfolg aus dem wirtschaftenden Handeln für den abgelaufenen Rechnungsabschnitt über den Ausweis von Aufwand und Ertrag zu

³ So z.B. Heinhold (2006), Buchner (2005), Bornhofen (2005), Döring/Buchholz (2011) und Blödtner/Bilke/Heining (2009).

⁴ Vgl. z.B. Falterbaum/Bolk/Reiß/Kirchner (2010, S. 45, Wöhe/Kußmaul (2012) S. 7; weitere Nachweise bei U. Müller (1992) S. 9 FN 4.

⁵ Vgl. Eisele (2011) S. 85 und Döring/Buchholz (2011) S. 29f.

⁶ Vgl. dazu ausführlich Lehmann/Müller (2002) S. 133-148.

⁷ Vgl. Lehmann/Müller (2002) S. 133-148. Dort finden Sie eine gestufte Erklärung: von der systematischen einfachen Buchhaltung über die formale zur echten Doppik. Grundlage dazu sind die Arbeiten von Erich Kosiol.

⁸ Vgl. ebenda S. 133-136 als Beispiel für die Relevanz die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre übliche Deutung als Minderung des Bilanz-Eigenkapitals.

⁹ Vgl. ebenda (2002) S. 142.

quantifizieren. Die Bestandskonten sind nur intertemporale Verrechnungskonten der Erfolgsrechnung. Daraus folgt, dass die Beträge der Aktiva und Passiva in der Bilanz resultierende Größen darstellen. Nach dieser Sichtweise erfüllt die jährliche Inventur (Bestandsaufnahme) zu einem bestimmten Stichtag lediglich die Aufgabe, mit Hilfe der festgestellten Ist-Bestände die Soll-Bestände/Konten-Bestände zu *kontrollieren*.

Nach der Bestimmung unseres Ausgangspunktes „das wirtschaftende Handeln/die Vorgänge im Geschäftsjahr“ und unserer Vorgehensweise „die echte Doppik“ beschreiben wir dementsprechend die inhaltliche Abfolge des Lehrbuches zur Finanzbuchhaltung:

Sie erfahren im *ersten Teil*, (1) welche betrieblichen Vorgänge (2) wie in der doppelten Buchführung erfasst und (3) zu dem zweigeteilten Jahresabschluss verarbeitet werden. Damit sind wir gerüstet, um im *zweiten Teil* die fünf betrieblichen Kernvorgänge des Wirtschaftens in der zeitlichen Reihenfolge des realen Handelns in der doppelten Buchführung zu erfassen. Diese Kernvorgänge des Wirtschaftens sind die Finanzierung, die Investition, die Beschaffung, die Leistungserstellung und der Absatz. Sie stellen auch für den *dritten Teil* die Orientierung dar. Wir behandeln dort jeweils Besonderheiten dieser fünf Vorgänge.

Von den laufenden Verbuchungen sind die fallweise anfallenden Buchungen im Zusammenhang mit dem Erstellen des Jahresabschlusses zu unterscheiden. Wir unterteilen diese in „planmäßige“ (*vierter Teil*) und „außerplanmäßige“ (*fünfter Teil*) Jahresabschlussbuchungen.

Daran schließt sich im *sechsten Teil* die Hauptabschlussübersicht an. Aus ihr wird über zahlenmäßige Zusammenfassung und Umgliederung entsprechend den gesetzlichen Vorschriften der Jahresabschluss abgeleitet. Die Gewinnverteilung einer OHG schließt sich dem anhand eines Beispiels an.

Bewusst an den Schluss gesetzt, werden im *siebten Teil* die rechtlichen Grundlagen zum Jahresabschluss behandelt. Dem schließen sich die Übungsaufgaben im *achten Teil* sowie die entsprechenden Lösungen dazu im *neunten Teil* an.

Erster Teil

10. Grundlagen der Finanzbuchhaltung und Einordnung in das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen

Im ersten Teil sollen sie die Grundlagen der Finanzbuchhaltung kennen lernen. Die laufende doppelte Buchführung wird periodisch zum Ende des Geschäftsjahres abgeschlossen. Dieser „Jahres-Abschluss“ ist zweigeteilt: die „Gewinn- und Verlustrechnung“ weist den erwirtschafteten Erfolg aus, während mit der „Bilanz“ das Vermögen der Unternehmung rechnerisch dargestellt wird. Diese beiden Rechenwerke fassen einerseits das Wirtschaften und andererseits die Vermögensbestände auf den so genannten Bilanzstichtag zusammen. Sie schließen das rechnerisch erfasste, verarbeitete und ausgewertete Erwerbswirtschaften eines Geschäftsjahres ab.

Wir beginnen vorab in Abschnitt 11. mit der Einordnung der Finanzbuchhaltung in das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen. Anschließend beschäftigen wir uns in Abschnitt 12. mit dem Geschäftsvorfall, dem Aufzeichnungsgegenstand der doppelten Buchführung. Die Geschäftsvorfälle verbinden das wirtschaftliche Geschehen im Unternehmen mit der Finanzbuchhaltung: der einzelne Geschäftsvorfall setzt ein Element des Geschehens in einen doppelten Buchungssatz um und ermöglicht so die rechnerische Erfassung. Da das Aufzeichnen der Geschäftsvorfälle nach einem speziellen Ordnungssystem erfolgt, gehen wir im nachfolgenden Abschnitt 13. auf dieses Thema ein.

11. Die Finanzbuchhaltung als Teil des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens: Übersicht und Einordnung

Wirtschaften ist planmäßiges Streben nach Vorteilen hinausgehend über die dafür in Kauf zu nehmenden Nachteile. Im einfachsten Fall ist der Nachteil der Einsatz der eigenen Arbeitskraft, wenn man an den Ferienjob in den Semesterferien denkt. Entstehen weitere Nachteile wie z.B. Fahrtkosten, sind sie ebenfalls dem angestrebten Vorteil – dem vereinbarten Entgelt – gegenüberzustellen. Wir beschäftigen uns hier mit einem wichtigen Ausschnitt aus dem Bereich des Wirtschaftens: es geht um das Beschaffen von Einsatz-Leistungen zur Erstellung (= Produzieren) von Leistungen und ihr Abgeben gegen Entgelt in einer wirtschaftenden Einheit. Das planmäßige *Erwirtschaften von Leistungen* kann in einer (1) öffentlichen Haushaltswirtschaft, (2) einer privaten Haushaltswirtschaft und (3) in einer Betriebswirtschaft stattfinden. Markenzeichen der Betriebswirtschaft ist die

spezifische Verwendung der erstellten und/oder beschafften Leistungen: die Betriebsleistungen werden hier planmäßig gegen Entgelt an Marktpartner abgegeben.¹⁰ Wenn wir statt Betriebswirtschaft den Ausdruck Unternehmen verwenden, ist der Betriebswirtschaft das wichtige Zusatzmerkmal „Rechtsform“ hinzugefügt. Die Betriebswirtschaft mit nur einem Inhaber bezeichnen wir als Einzelunternehmen. Schließen sich mehrere Personen zum Wirtschaften auf gemeinsame Rechnung zusammen, können sie ihre Betriebswirtschaft als Personengesellschaft oder als Kapitalgesellschaft betreiben. Die gewählte Rechtsform ist im Bild gesprochen die rechtliche Hülle um die Betriebswirtschaft, die man sich per Betrachtungszeitpunkt als Summe der ökonomischen, technischen und organisatorischen Zustände vorstellen kann.

Wirtschaften im Unternehmen führt zum *betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen*. Dessen Aufgabe ist es, die leistungswirtschaftlichen Ziele des Unternehmens rechnerisch zu planen, zu dokumentieren und zu kontrollieren. Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen bezeichnet die *rechnerische Transformation* der Vorgänge und Zustände des betrieblichen Geschehens/Betriebsprozesses.¹¹ Demnach ist es wichtig, zwischen dem realökonomischen und dem rechenökonomischen Bereich zu unterscheiden.

Für unterschiedliche Aufgaben benutzt man unterschiedliche Rechnungen. Folgen wir der Phasenabfolge erwerbswirtschaftlicher Aktivitäten – planen, durchführen und abrechnen –, so unterscheiden wir drei Hauptaufgaben und entsprechend die folgenden Arten des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens:¹²

- a) Für das Vorausrechnen in der Planungsphase zwecks besserer Entscheidung benutzen wir die Investitions- und Finanzierungsrechnung.
- b) In der nachfolgenden Phase der Durchführung der getroffenen Entscheidung hilft uns die Kosten- und Erlösrechnung, um die Verwirklichung des geplanten Betriebsprozesses zu steuern.
- c) Den Erfolg aus der erwerbswirtschaftlichen Betätigung soll die Nachrechnung im Verbund der laufenden doppelten Buchhaltung mit dem Jahresabschluss bestehend aus Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz ermitteln.

Zu a) Investitions- und Finanzierungsrechnung

Ein Unternehmen plant die Herstellung und den Vertrieb des Artikels Z. Um den voraussichtlichen Verkauf abzuschätzen, hat sie umfangreiche Marktanalysen erstellt. Zur Herstellung des neuen Artikels wird eine Spezialmaschine benötigt. Die Planungsabteilung rechnet nun: sie schätzt die voraussichtlichen *Einzahlungen aus dem Verkauf des Artikels Z* und stellt diesem Vorteil die in Kauf zu nehmenden Nachteile gegenüber, insbesondere die *Anschaffung der Maschine* und die mit der Herstellung von Z verbundenen späteren *Auszahlungen für Rohstoffe und Löhne*. Sie errechnet den *Kapitalwert der Investition* (Summe der abgezinsten Überschüsse minus Anschaffungsauszahlung), da die Unternehmensleitung vorab

¹⁰ Vgl. auch Hax (2005) S. 7 f.

¹¹ Vgl. Lehmann/Moog (1996) S. 10.

¹² Vgl. zu dieser Einteilung Lehmann/Moog (1996) S. 22.

wissen möchte, ob sich die Investition in die Maschine lohnt. Die Investitions- und Finanzierungsrechnung ist eine *Vorausrechnung* mit den Rechenelementen Ein- und Auszahlung. Sie unterstützt die Unternehmensleitung in einer konkreten Entscheidungssituation, die den Erwerb eines Potentialfaktors betrifft, insbesondere den Kauf einer Maschine oder den Abschluss eines Arbeitsvertrages.

Zu b) Kosten- und Erlösrechnung

Da der Kapitalwert der Investition positiv war, wurde die Maschine angeschafft. Mit geringen Mühen kann man nicht nur den Artikel Z, sondern auch den Artikel Y, der zwischenzeitlich ebenfalls in Mode gekommen ist, mit der Maschine herstellen. Die *Materialkosten* für Z und Y sind nicht gleich hoch; ebenso verschieden ist die *Inanspruchnahme der Maschine* durch unterschiedliche Laufzeiten für die Herstellung von Z und Y und die *Bearbeitungszeiten* pro Stück der beiden Produkte. Weiterhin unterschiedlich sind die *Absatzpreise* und die erwarteten *Verkaufsmengen* für Z und Y und damit die *Erlöse*. Die Kosten- und Erlösrechnung ist die Sparte des Rechnungswesens, die z.B. dabei helfen kann, das Problem der optimalen Nutzung der Maschine für die Planungsperiode zu lösen. Diese Aufgabe wird im Rahmen der Produktionsplanung – d.h. hier: der Planung des Produktionsprogrammes – als *Belegungsplanung* bezeichnet. Die hierbei verwendeten Rechenelemente sind *Kosten* und *Erlöse*.

Zu c) Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss-Rechnung: Ertrag- und Aufwandrechnung

Diese Rechensparte begleitet das betriebliche Geschehen, indem sie die Vorgänge vorab zu Geschäftsvorfällen aufbereitet und diese auswertend in Buchungssätze transformiert. Aus den Konten der Buchhaltung wird nach Ablauf des Rechnungsabschnittes, der i.d.R. 12 Monate beträgt, der *Gewinn für diesen Zeitraum ermittelt*. Das Erfassen der Vorgänge und die weitere Verarbeitung erfolgt nach ganz bestimmten Regeln, die als *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* bezeichnet werden. Die dazugehörigen Vorschriften sind nur unzureichend im Handels- und Steuerrecht kodifiziert. Wenn das Unternehmen – um zu dem Beispiel zurückzukehren – die Maschine zur Herstellung des Artikels Z für 100.000 € kauft, wird bei Zugang der Maschine in der Finanzbuchhaltung *die Verpflichtung zur Zahlung des Entgelts* – die Ausgabe – mittels einer Verbuchung im Haben (auf der rechten Seite) auf einem *passivischen Bestandskonto* festgehalten. Im Soll (auf der linken Seite) wird der Betrag des Anschaffungspreises auf einem *aktivischen Bestandskonto* ein zweites Mal verbucht. Die Anweisung zu dem zweifachen Aufzeichnen bezeichnet man als *doppelten Buchungssatz: Konto Maschinen an Konto Verbindlichkeiten 100.000 €*.

Während das Konto „Verbindlichkeiten“ infolge der Bezahlung der Schulden ausgeglichen wird, verbleibt der Soll-Buchungsbetrag bis auf weiteres auf dem Konto „Maschinen“ unverändert.

Als Potentialfaktor wird unsere Maschine nicht nur ein Jahr lang, sondern i.d.R. über mehrere Jahre genutzt. Dieser Vorgang der Nutzung/Inanspruchnahme wird

in der doppelten Buchhaltung per Konvention am Periodenende durch die so genannten planmäßigen Abschreibungen erfasst. Bei Zugang der Maschine erstellt der Buchhalter einen *Abschreibungsplan*, der die Grundlage für die Verbuchung der jährlichen Abschreibungsbeträge während der planmäßigen Nutzungsdauer bildet. Der Buchhalter schätzt diese und wählt ein zulässiges rechnerisches Verfahren für die Verteilung der Anschaffungskosten. Wenn wir für unsere Maschine eine voraussichtliche Nutzungsdauer von acht Jahren annehmen und den Betrag der Anschaffungskosten *gleichmäßig* verteilen, sind planmäßig pro Jahr 12.500 € (= 100.000 €/8) als Aufwand zu berücksichtigen. Für diesen erfolgswirksam zu buchenden Vorgang benötigen wir Erfolgskonten. Der realökonomische Vorgang „Inanspruchnahme der Maschine“ wird aufbereitet zum Geschäftsvorfall, indem zum einen der Erfolgsaspekt, zum anderen der Vermögensaspekt des Vorganges herausgestellt wird. Die anschließende zweimalige Buchung des Betrages (1) im Soll auf dem Erfolgskonto „Abschreibungen auf Anlagen“ erfasst die *Erfolgsänderung* (negativ) und (2) im Haben auf dem aktivischen Bestandskonto „Maschinen“ die (*Bilanz-*) *Vermögensänderung*.

In der Finanzbuchhaltung werden positive und negative Rechenbestände auf aktivischen bzw. passivischen Bestandskonten ausgewiesen. Aus der Verbuchung der Lieferung und der Bezahlung der Maschine resultieren zwei (Bilanz-) Vermögensänderungen: aktivisches Bestandskonto „Maschine“ (Zugang) und aktivisches Bestandskonto „Bankguthaben“ (Abgang), folglich wurde der Zugang erfolgsneutral erfasst. Dagegen ist die Inanspruchnahme der Maschine über das Jahr ein Geschehen, das negativ erfolgswirksam gebucht wird. Der doppelte Buchungssatz umfasst jetzt eine Erfolgsrechengröße und eine Vermögensrechengröße. Wir verbuchen die „Abschreibung der Maschine“ zum einen im Soll auf dem Erfolgskonto „Abschreibungsaufwand“ und zum anderen auf dem aktivischen Bestandskonto „Maschine“. Hier wird der vom Anschaffungspreis herstammende Rechenbestand (= 100.000 €), der als Vermögensgröße verstanden wird, um 12.500 € verringert.

Am Ende des Rechnungsabschnittes ermittelt man die Salden/Endbestände auf den verwendeten Konten. Der Erfolgskonten-Abrechnungsbereich mündet in der Gewinn- und Verlustrechnung, wo eigenständig der Erfolg des Geschäftsjahres ermittelt wird. Der Bestandskonten-Abrechnungsbereich schließt auf die Bilanz ab. Dort wird der Gewinn summarisch als Differenz der aktivischen und passivischen Rechenbestände errechnet. Die positiven Rechenendbestände kann man als die Posten des Bilanzvermögens, die negativen als die Bilanzschulden interpretieren. Die Rechenelemente der Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss-Rechnung sind Ausgaben und Einnahmen sowie Aufwand und Ertrag.

Die Finanzbuchhaltung/Jahresabschlussrechnung ist eine *vom Recht vorgeschriebene* Nachrechnung. Sie erfüllt die Aufgabe, die zu Geschäftsvorfällen aufbereiteten betrieblichen Vorgänge rechnerisch mittels Buchungssätzen zu erfassen und festzuhalten (= Dokumentation) und den Erfolg aus dem Erwerbswirtschaften eines Rechnungsabschnittes für das Unternehmen zu ermitteln (= Gewinnermitt-

lung). Weil die Erfolgsrechengrößen Ertrag und Aufwand auf die tatsächlichen Zahlungsbeträge (Ein- und Auszahlungen) zurückgreifen, spricht man auch von einer *pagatorischen Rechnung*. Denn nur der Auszahlungsbetrag von 100.000 € für die Maschine (Artikel Z) wird insgesamt und im Zeitablauf als Abschreibungsaufwand verrechnet.

12. Der Geschäftsvorfall als Baustein der Buchhaltung

Mit „Geschäftsvorfall“ bezeichnen wir einen Sachverhalt, der zu verbuchen ist. Der Begriff Sachverhalt kommt aus der Rechtswissenschaft; dort sind zur jeweiligen Anwendung von Rechtsvorschriften ebenfalls Sachverhalte zu bilden. Hier wie dort geht es darum, aus der Lebenswirklichkeit Geschehenselemente zu bestimmen und zweckgerichtet zum Sachverhalt bzw. zum Geschäftsvorfall aufzubereiten.¹³ Demnach steht der Geschäftsvorfall zwischen der betrieblichen Realität und dem Buchungssatz, der die Anordnung zur Verbuchung darstellt. Er vermittelt zwischen dem Erwirtschaften des Erfolges und dessen rechnerischer Quantifizierung, wenn es sich um einen erfolgswirksamen doppelten Buchungssatz handelt.¹⁴

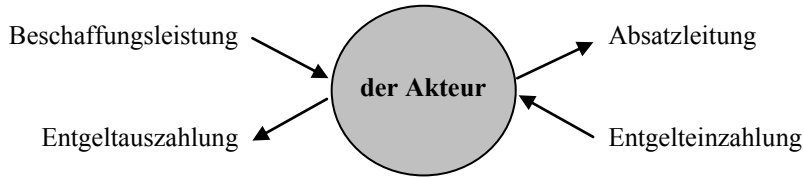
Wenden wir uns dem normalen Ablauf zu: *Wirtschaften* ist planmäßiges Streben nach Vorteilen über die in Kauf zu nehmenden Nachteile – es soll einen Überschuss bewirken. Ökonomischer Kern einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung ist die Abgabe von Leistungen an Dritte um Entgelteinnahmen zu erhalten.¹⁵ Diese Leistungen werden möglicherweise nur beschafft und weiterveräußert (beim Handel) oder aus zunächst zu beschaffenden Vorleistungen im Betrieb erstellt, um sie anschließend als Sach- oder Dienstleistungen gegen Entgelt an Marktpartner abzugeben. So finden wir im laufenden betrieblichen Geschehen zwei Arten von „Standardvorgängen“, die zu Geschäftsvorfällen aufbereitet und anschließend gebucht werden: die *Zahlungs- und die Leistungsvorgänge*, die jeweils allein, häufiger jedoch gegenläufig verknüpft vorliegen. Bei den verknüpften Vorgängen sind zwei Aspekte zu beachten: Nach dem Gegenstand/Inhalt des Vorganges unterschieden wir erstens zwischen *Leistung* und *Entgelt*.

Zweites betrachten wir die Bewegungsrichtung der Leistung und trennen zwischen *Beschaffung* und *Absatz* mit der zugehörigen gegenläufigen Entgeltzahlung. Infolgedessen gehören zusammen:

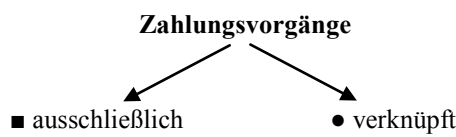
¹³ Vgl. U. Müller (1992) S. 10.

¹⁴ Vgl. Lehmann (1998) S. 80.

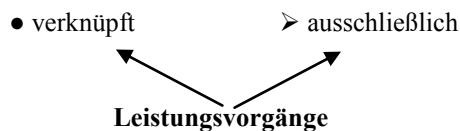
¹⁵ Vgl. Lehmann (2002) S. 21-26.



Die folgende Übersicht stellt vorab mögliche Kombinationen verknüpfter und einseitiger Vorgänge dar:



andere Zahlungen	Entgeltzahlung	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kapitalzahlungen ▪ andere Finanzierungs- zahlungen ▪ Steuerzahlungen ▪ Zuwendungszahlungen ▪ Ausgleichszahlungen 	<ul style="list-style-type: none"> ● Beschaffung einer Leistung gegen Entgeltzahlung ● Verkauf einer Leistung gegen Entgelteinzahlung 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Der Verbrauch bzw. der Gebrauch einer Einsatzleistung ➤ Das Erstellen einer Ausbringungsleistung/ Betriebsleistung
	Leistung im Gegenverhältnis	Einseitige Leistungsvorgänge



Neben den verknüpften Leistung/Entgelt-Vorgängen können wir zweiseitige Verträge bzw. Vorgänge beschreiben, bei denen Geld das Mittel ist für eine ökonomische Aufgabe. Es handelt sich um *ausschließliche Zahlungsvorgänge* ohne korrespondierende Leistung, wie z.B. Kapitalzahlungen, andere Finanzierungs-, Steuer-, Zuwendungs- (Spenden, Sponsoring) sowie Ausgleichszahlungen (Zahlungen an und von Versicherungsunternehmen).¹⁶

¹⁶ Vgl. ausführlich mit weiteren Beispielen Lehmann (2002) S. 139 f.

Und schließlich gibt es *reine Leistungsvorgänge*: im Rahmen der Erstellung der Betriebsleistungen unterscheiden wir zwei Leistungsvorgänge ohne dazugehörige Zahlungsvorgänge: (1) den Verbrauch bzw. den Gebrauch einer Einsatzleistung und (2) das Erstellen einer Ausbringungsleistung. Weil der Zahlungsvorgang hier begleitend fehlt, werden diese Leistungsvorgänge wohl in der laufenden Finanzbuchhaltung gern vernachlässigt.

Wir stellen in der folgenden Tabelle drei verschiedene *Kategorien von Geschäftsvorfällen* zusammen und erläutern sie anschließend.

Die Geschäftsvorfälle der *Kategorie I* sind dem planmäßigen Wirtschaften, dem laufenden betrieblichen Geschehen verbunden; sie sind „ereignisbezogen“ und fassen eine Mehrzahl von Realtypen aufgrund ihrer übereinstimmenden Merkmale als Leistungs- und/oder Geldvorgang zusammen.

Die *Kategorie II* mit den Geschäftsvorfällen „Antizipation“ und „Transfer“ resultiert aus der Zwecksetzung und Ausgestaltung der Erfolgsermittlungsrechnung. Positive und negative Erfolgsgrößen sollen nach ihrer Zusammengehörigkeit *in einem Rechnungsabschnitt* ausgewiesen werden. Im Zentrum steht mit dem Ertrag (E) die positive Rechengröße, sie ist die unabhängige Variable. Der Ausweis von Aufwand (A) wird ihr zugehörig erfolgswirksam geregelt. Wir bezeichnen diese Vorgehensweise als den „ertragszugehörigen Ausweis des Aufwands“ [$A = f(E)$]. Der Erfolgsermittlungsverbund „Buchhaltung und Jahresabschluss“ ist zwar überwiegend als die Abrechnung über vergangenes betriebliches Geschehen zu bezeichnen, jedoch werden in bestimmten Fällen auch negative bzw. positive