

Vahlers Handbücher

Wolfgang Eisele
Alois Paul Knobloch

Technik des betrieblichen Rechnungswesens

- Buchführung und Bilanzierung
- Kosten- und Leistungsrechnung
- Sonderbilanzen

Vahlen

9. Auflage

Prof. Dr. Wolfgang Eisele war bis zu seiner Emeritierung Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Finanzierung an der Universität Hohenheim. Prof. Dr. Alois Paul Knobloch ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Finanzwirtschaft an der Universität des Saarlandes.

Die „Technik“ war und ist ein Gesamtwerk: Es umfasst das betriebliche Rechnungswesen in der Breite ausgehend vom handels- und steuerrechtlichen Einzelabschluss und den dafür einschlägigen internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (IFRS), über die Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung bis hin zu den Sonderfällen der Bilanzierung und in der Tiefe von der Auslegung der abstrakten Bilanzierungsnormen durch Rechtsprechung, Verwaltung und Schrifttum bis hin zum grundlegenden Buchungssatz.

Aufgrund der abgedeckten Stofffülle haben die gravierenden Gesetzesänderungen (inkl. neuer IFRS-Standards) seit der Voraufgabe eine durchgängige und nahezu völlige Neu- und Überarbeitung der einschlägigen Rechnungslegungsteile erzwungen. Dabei wird der Charakter der „Technik“ sowohl als Lehr- und Studienmaterial als auch für die Praxisanwendung gewahrt.

Beibehalten wurde die bewährte Trilogie:

- Teil A: Buchführung und Bilanzierung,
- Teil B: Kosten- und Leistungsrechnung,
- Teil C: Sonderbilanzen.

Auch das Lernziel der „Technik“ gilt unverändert: Durch anwendungsbezogenes Grundlagenwissen die Fähigkeit zur selbständigen Problemlösung zu fördern, bleibt das besondere Anliegen dieses Lehr- und Handbuchs. Es wendet sich deshalb nach wie vor sowohl an die Studierenden der Wirtschaftswissenschaften an den Hochschulen als auch an die Praktiker aus Wirtschaft, Beratung und Verwaltung, die Kenntnisse auf dem Gebiet des externen und des internen betrieblichen Rechnungswesens erwerben, vertiefen und auf den neuesten Stand bringen möchten.

Technik des betrieblichen Rechnungswesens

Buchführung und Bilanzierung
Kosten- und Leistungsrechnung
Sonderbilanzen

von

Prof. em. Dr. Wolfgang Eisele

Universität Hohenheim, Stuttgart

und

Prof. Dr. Alois Paul Knobloch

Universität des Saarlandes, Saarbrücken

unter Mitarbeit von Dipl.-Kffr. Martina Funk, Felix Krauß, M.Sc.,
Dipl.-Kffr. Sarah Osinski, Dr. Katrin Stankau

9., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Vorwort zur 9. Auflage

Die bewährte **Trilogie** aus Buchführung und Bilanzierung (Teil A), Kosten- und Leistungsrechnung (Teil B) sowie Sonderbilanzen (Teil C) macht „die Technik“ zu einem **Gesamtwerk** und verleiht ihr ihren Alleinstellungscharakter. Die Technik bietet eine umfassende Darstellung aller wesentlichen Aspekte des betrieblichen Rechnungswesens der Unternehmung als rechtlicher Einheit. Dabei wendet sie sich als Lehr- und Handbuch sowohl an **Studierende** und **Dozenten** des Hochschulbereichs als auch an **Praktiker** in den verschiedensten Funktionen des Wirtschaftslebens, ob als Bilanzierende, Berater oder Prüfer. Sie bietet Handreichungen sowohl für **grundlegende** als auch für **fortgeschrittene Bilanzierungssachverhalte** und unterstützt deren Umsetzung durch **zahlreiche Buchungsbeispiele**. Der Leser wird insbesondere auch hinsichtlich der relevanten Rechtsprechung, der einschlägigen Anweisungen der (Finanz-)Verwaltung sowie der Verlautbarungen von berufsständischen Organisationen auf den neuesten Stand gebracht. Dabei bleibt das Werk seinem bisherigen **Ziel** treu, durch **anwendungsbezogenes Grundlagenwissen** die Fähigkeit zur **selbständigen Problemlösung** zu fördern.

Da die Belange des **Mittelstandes** seit jeher ein besonderes Anliegen für die Technik sind, wird den handelsbilanziellen und steuerlichen Aspekten des Rechnungswesens ein breiter Raum zugewiesen. Gleichwohl wird die handelsrechtliche Bilanzierung durch die Bilanzierung nach den IFRS ergänzt. Gerade diesbezüglich wurde in der Neuauflage der Bezug zur konkreten Verbuchung deutlich verstärkt. Seit der Voraufgabe haben sich im deutschen Handels- und Steuerrecht sowie in den IFRS zahlreiche Änderungen ergeben, die eine **durchgängige Überarbeitung** nahezu aller Buchteile erforderten. Nur einige der Neuerungen sollen nachfolgend angeführt werden.

In **Teil A** betrifft dies:

- Für Wertpapiere werden bspw. Fragen der Dauerhaftigkeit einer Wertminderung, der Anschaffungskostenbestimmung bei Erwerbsvorgängen über Derivate oder Bezugsrechte sowie der Regulierung von OTC-Derivaten vertieft; hinzu kommt die Bilanzierung von **Wertpapierpensionsgeschäften**. Wesentliche Änderungen gegenüber der Voraufgabe haben sich bei der IFRS-Bilanzierung von Finanzinstrumenten mit dem seit dem 1. 1. 2018 verpflichtend anzuwendenden IFRS 9 ergeben; diesen war insbesondere durch die Einbindung des **Expected-Credit-Loss-Model** Rechnung zu tragen.
- Bei der Leasingbilanzierung wird die grundlegend geänderte Bilanzierung für den **Leasingnehmer** nach **IFRS 16** dargestellt, dessen Anwendung ab dem 1. 1. 2019 obligatorisch ist.
- Die handelsrechtliche Bilanzierung von **Pensionsrückstellungen** wurde um deren Bilanzierung nach IAS 19 ergänzt; in diesem Kontext ist für die Bundes-

republik Deutschland die Möglichkeit der Vermeidung der Subsidiärhaftung im Zuge des Betriebsrentenstärkungsgesetzes vom 17. 8. 2017 bedeutsam.

- Hinsichtlich der Organisation der Buchhaltung waren neue, **IT-bezogene Entwicklungen** einzubeziehen.
- In zahlreichen Übungsbeispielen wurde auf die Kontierung nach den **DATEV-Kontenrahmen** umgestellt, um deren Bedeutung in der Praxis Rechnung zu tragen. Die Abbildung der Kontenrahmen erfolgt mit freundlicher Genehmigung der DATEV eG.

Den **Teil B** charakterisiert Folgendes:

- Eingefügt ist ein zusätzlicher Abschnitt, der die im internen Rechnungswesen generell gültigen **Orientierungsprinzipien** zusammenfasst und den nachfolgenden Inhaltsschritten voranstellt. Damit soll deutlich werden, dass die Kosten- und Leistungsrechnung für den Ansatz der ihr eigenen Rechengrößen wohl rechnungszweckbezogene **Gestaltungsspielräume** anbietet, zu deren Wahrnehmung grundsätzlich keine gesetzlichen Vorschriften zu beachten sind, dass diese Spielräume gleichwohl aber bezüglich ihrer Nutzung keineswegs als beliebig anzusehen sind. Vielmehr liefert die Kosten- und Leistungsrechnung als eine **an Prinzipien orientierte Informationsbereitstellung** das methodische und inhaltliche Fundament für alle verfahrens-, system- und operativ relevanten Entscheidungen.
- Der in Teilen der neueren Literatur zum internen Rechnungswesen festzustellenden Intergration **IT-gestützter Anwendungen** wird aufgrund der Vielfalt der heute verfügbaren Systemangebote und Systemanwendungen wegen durch Verweise auf die einschlägige Spezialliteratur Rechnung getragen. Dem Leser wird damit die Freiheit der Systemauswahl, dem potentiellen Anwender die Entscheidung hinsichtlich individueller Konfiguration und Anpassung an branchen- sowie firmenspezifische Besonderheiten (Customizing) überlassen.

Von den zahlreichen Aktualisierungen im **Teil C** seien nur die folgenden ausdrücklich erwähnt:

- Der aktuelle Stand der steuerlichen Behandlung von **Sanierungserträgen** wird vor dem historischen Hintergrund, der durch den Sanierungserlass von 2003 geprägt ist, aufbereitet. Analoges gilt bezüglich des Schicksals von **Verlustvorträgen** bei Umwandlungen seitens des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers.
- Die Stufen der **Insolvenzrechtsreform**, ausgehend vom Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) bis hin zum Gesetz zur Erleichterung der Bewältigung von Konzerninsolvenzen, werden berücksichtigt.
- Die handels- und steuerrechtliche Umwandlungsbilanzierung wird durch ein **Praxisbeispiel** ergänzt, das die Abspaltung der Uniper Gruppe vom E.ON-Konzern zum Gegenstand hat.
- Ferner wird die **Alternativsanierung** als Alternative zum Kapitalschnitt hervorgehoben.

Wir danken allen, die durch kritische Rückmeldungen zur Verbesserung des Buches beigetragen haben. Besonderer Dank gilt Herrn Dr. Frank Moszka, Partner KPMG, der die Sonderbilanzen kritisch durchgesehen hat. Großer Dank richtet sich auch an die studentischen Hilfskräfte an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Finanzwirtschaft der Universität des Saarlandes, Frau Demet Arslantepe, Frau Cara Lindenau, Frau Lea Noé, Herrn Cedric Bonner, Herrn Benedikt Flierl, Herrn Fabian Fries, Herrn Lars Klein, Herrn Michael Maillinger und Herrn Philipp Strauß. Herrn Dipl.-Kfm. Thomas Ammon sowie Frau Dr. Barbara Schlösser danken wir für die reibungslose Zusammenarbeit und die gute Betreuung seitens des Vahlen-Verlages.

Hohenheim und Saarbrücken im Juli 2018

Wolfgang Eisele

Alois Paul Knobloch

Inhaltsübersicht

Einleitung Grundsachverhalte des betrieblichen Rechnungswesens

1	Der Unternehmensprozess als Abrechnungsgegenstand des betrieblichen Rechnungswesens	3
2	Aufbau, Gliederung und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens	8

Teil A Finanz-(Geschäfts-)Buchführung und Abschluss

1	Grundlagen der Buchführung	15
2	Inventur und Inventar	46
3	System und Technik der doppelten Buchführung	78
4	Warenverkehr	124
5	Sonderfälle des Warenverkehrs	171
6	Wechselgeschäfte	197
7	Wertpapiere und Finanzinnovationen	216
8	Personalaufwand	347
9	Steuern und Zuwendungen	386
10	Leasing	397
11	Materialwirtschaft	429
12	Anlagenwirtschaft	462
13	Vorbereitender Abschluss und Abschlussübersicht	493
14	Erfolgsverbuchung und Rechtsform	628
15	Organisation der Buchführung	685
16	Organisatorische Verbindung von Geschäfts- und Betriebsbuchführung	780

Teil B
Kosten- und Leistungsrechnung

1	Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	839
2	Grundlagen, Prinzipien, Abgrenzungen, Strukturen	842
3	Kostenrechnung auf Vollkostenbasis	854
4	Kostenrechnung auf Teilkostenbasis: Deckungsbeitragsrechnung . . .	948
5	Normalkostenrechnung	978
6	Plankostenrechnung	986
7	Strategische Erweiterung der Kostenrechnung: Kostenmanagement.	995
8	Leistungs- und Erlösrechnung	1041
9	Betriebsergebnisrechnungen	1048

Teil C
Sonderbilanzen

1	Systematik der Sonderbilanzen	1073
2	Sonderbilanzen zur Unternehmensfortführung	1076
3	Sonderbilanzen zur Unternehmensauflösung	1331
	Anhang: Kontenrahmen	1413
	Abkürzungsverzeichnis	1615
	Literaturverzeichnis	1627
	Urteile und Erlasse	1675
	Stichwortverzeichnis	1683

Inhaltsverzeichnis

Einleitung Grundsachverhalte des betrieblichen Rechnungswesens

1	Der Unternehmensprozess als Abrechnungsgegenstand des betrieblichen Rechnungswesens	3
2	Aufbau, Gliederung und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens	8
	Ergänzende Literatur	12

Teil A Finanz-(Geschäfts-)Buchführung und Abschluss

1	Grundlagen der Buchführung	15
1.1	Wesen und Zweck der Buchführung	15
1.2	Die gesetzlichen Bestimmungen zur Buchführung	16
1.2.1	Handels- und steuerrechtliche Vorschriften	16
1.2.2	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	29
1.2.2.1	Dokumentation	32
1.2.2.2	Rechenschaftslegung	35
1.3	Fehlerhafte Buchführung und deren Rechtsfolgen	40
1.4	Mindesterfordernisse der Buchführung	44
	Ergänzende Literatur	45
2	Inventur und Inventar	46
2.1	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)	47
2.2	Inventurformen	49
2.3	Organisation und Technik der Inventur	56
2.3.1	Inventurplanung	56
2.3.2	Inventurvorbereitung	61
2.3.3	Inventurdurchführung (Bestandserfassung)	67
2.3.4	Inventurauswertung und Inventarerstellung	73
	Ergänzende Literatur	77
3	System und Technik der doppelten Buchführung	78
3.1	Bilanz	78
3.2	Bestandskonten	83
	Übungsbeispiel	86
3.3	Eröffnungs- und Abschlusskonten	88
3.4	Eigenkapitalunterkonten	88
3.4.1	Erfolgskonten	89
	Übungsbeispiel	93
3.4.2	Privatkonten	94

3.5	Gemischte Konten	95
3.6	Das Kontensystem	96
	Übungsbeispiel	97
3.7	Bilanz- und Gewinn- und Verlust-Schemata von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten sowie von Versicherungsunternehmen	103
3.8	Bilanz und Gesamtergebnisrechnung im IFRS-Abschluss	115
	Ergänzende Literatur	122
4	Warenverkehr	124
4.1	Das ungeteilte (einheitliche, gemischte) Warenkonto	124
4.2	Das Wareneinkaufs- und das Warenverkaufskonto (getrenntes Warenkonto)	126
4.3	Der Warenkontenabschluss	127
4.4	Warenverkehr und Umsatzsteuer	129
4.4.1	Grundlagen der geltenden Umsatzbesteuerung (Mehrwertsteuer)	129
4.4.2	Wareneinkauf und Warenverkauf mit Umsatzsteuer	135
4.5	Warenbezugsaufwand, Verpackungsaufwand, Einstandspreis- und Erlöskorrekturen	141
4.5.1	Die Verbuchung des Bezugsaufwands	141
4.5.2	Die Verbuchung des Verpackungsaufwands	143
4.5.3	Die Verbuchung von Einstandspreis- und Erlöskorrekturen ...	145
4.5.3.1	Rabatte	146
4.5.3.2	Boni	147
4.5.3.3	Skonti	149
4.5.3.4	Retouren und Gutschriften	155
4.6	Warenentnahmen und Eigenverbrauch	155
4.7	Unfreiwillige Dezimierung von Warenvorräten	158
	Übungsbeispiel	159
	Ergänzende Literatur	170
5	Sonderfälle des Warenverkehrs	171
5.1	Kommissionsgeschäfte	171
5.1.1	Die Einkaufskommission	172
5.1.2	Die Verkaufskommission	174
5.2	Partizipationsgeschäfte	180
5.2.1	Das Metageschäft	180
5.2.2	Das Konsortialgeschäft	182
5.3	Das Abzahlungs-(Teilzahlungs-)Geschäft	185
5.4	Nachnahmegeschäft und Online-Handel	193
	Ergänzende Literatur	196
6	Wechselgeschäfte	197
6.1	Grundsachverhalte des Wechsels	197
6.2	Der Normallauf des Wechsels	201
6.3	Der Umkehrwechsel (Scheck-Wechsel-Verfahren)	204
6.4	Die Wechselprolongation	207

6.5	Wechselprotest und Rückgriff	209
6.6	Wechselbilanzierung und Wechselobligo	210
	Übungsbeispiel	211
	Ergänzende Literatur	215
7	Wertpapiere und Finanzinnovationen	216
7.1	Die Verbuchung von Wertpapieren	216
7.1.1	Grundsachverhalte	216
7.1.2	Kauf und Verkauf	218
7.1.3	Behandlung von Erträgen	219
7.1.3.1	Behandlung der Zinserträge bei Zinspapieren	219
7.1.3.2	Verbuchung von Dividenderträgen und Besteuerung von Erfolgen aus Aktien	222
7.1.4	Besonderheiten beim Erwerb junger Aktien	226
7.1.5	Bilanzielle Behandlung von Wertpapieren	228
7.1.6	Bilanzierung von mezzaninem Kapital	234
7.1.7	Bilanzierung von Wertpapierpensionsgeschäften	244
	Ergänzende Literatur	251
7.2	Die Verbuchung von Finanzinnovationen	251
7.2.1	Entwicklung der Finanzmärkte	251
7.2.2	Zerobonds	252
7.2.3	Floating Rate Notes	257
7.2.4	Dual Currency Bonds	257
7.2.5	Swaps	259
7.2.6	Bedingte Termingeschäfte	263
7.2.6.1	Optionen	264
7.2.6.2	Instrumente zur Zinsbegrenzung: Caps, Floors, Collars	274
7.2.7	Forwards und Futures	283
7.2.7.1	Handel in Futures	284
7.2.7.2	OTC-Derivateregulierung	285
7.2.7.3	Bilanzierung und buchtechnische Abwicklung	287
7.2.8	Strukturierte Produkte	292
7.2.9	Bewertungseinheiten	307
	Ergänzende Literatur	320
7.3	Finanzinstrumente nach den IFRS	321
7.3.1	Anzuwendende Standards	321
7.3.2	Charakterisierung von Finanzinstrumenten	322
7.3.3	Kategorisierung von Finanzinstrumenten sowie Ansatz- und Bewertungsvorschriften	323
7.3.3.1	Ansatz und Erstbewertung von Finanzinstrumenten	323
7.3.3.2	Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte nach Kategorien	323
7.3.3.2.1	Grundlegende Folgebewertung ohne Impairment	323
7.3.3.2.2	Wertminderungen (Impairment) bei finanziellen Vermögenswerten	329
7.3.3.3	Kategorisierung und Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten	338

7.3.3.4	Umwidmungen	339
7.3.3.5	Anhangangaben	340
7.3.4	Bilanzierung strukturierter Produkte	340
7.3.5	Hedge Accounting	342
7.3.6	Ausbuchung	346
	Ergänzende Literatur	346
8	Personalaufwand	347
8.1	Grundsachverhalte der Arbeitsentlohnung	347
8.2	Die Lohn- und Gehaltsverbuchung	358
8.3	Die Behandlung von Sachbezügen	361
8.4	Vorschüsse und Abschlagszahlungen	367
8.5	Bilanzierung von Stock Options	369
8.5.1	Ausgabe reiner Optionen	370
8.5.2	Optionen auf am Kapitalmarkt gekaufte Aktien	373
8.5.2.1	Rückkauf eigener Aktien bei Ausübung der Option	373
8.5.2.2	Rückkauf eigener Aktien bei Gewährung des Optionsrechts	375
8.5.2.3	Rückkauf eigener Aktien während des Aktienoptionsprogramms	376
8.5.3	Optionen mit dritter Partei als Stillhalter	377
	Übungsbeispiel	377
8.6	Anteilsbasierte Vergütungen nach den IFRS	380
	Ergänzende Literatur	385
9	Steuern und Zuwendungen	386
9.1	Steueraufwand	386
	Übungsbeispiel	390
9.2	Bestehende Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche nach den IFRS	391
9.3	Zuwendungen	393
	Ergänzende Literatur	396
10	Leasing	397
10.1	Bilanzielle Zurechnungskriterien	397
10.2	Buchungstechnik	406
	Übungsbeispiel	412
10.3	Leasing nach den IFRS	416
10.3.1	Grundlegendes zur neu geregelten Leasingbilanzierung nach IFRS 16	416
10.3.2	Bilanzierung beim Leasinggeber	417
10.3.3	Bilanzierung beim Leasingnehmer	423
10.3.4	Sale-and-lease-back-Transaktionen	426
	Ergänzende Literatur	428
11	Materialwirtschaft	429
11.1	Beschaffung, Verbrauch, Bestandsveränderungen und Verkauf. . .	429
11.2	Bestands- und Verbrauchsbewertung	433
11.2.1	Bewertungsprinzipien und Wertbegriffe	434

11.2.2	Bewertungsverfahren	442
11.2.2.1	Gruppenbewertung	442
11.2.2.2	Festbewertung	443
11.2.2.3	Sammelbewertung	444
	Übungsbeispiel	448
11.3	Behandlung von Vorräten nach den IFRS	457
11.3.1	Ansatz und Ausweis der Vorräte	457
11.3.2	Bewertung der Vorräte	457
	Ergänzende Literatur	461
12	Anlagenwirtschaft	462
12.1	Gegenstand, Bewertung, Kauf, Abgang	462
12.2	Abschreibung von Anlagen	468
12.2.1	Abschreibungsursachen	469
12.2.2	Abschreibungsarten	469
12.2.3	Abschreibungsverfahren	473
12.2.3.1	Lineare Abschreibung	474
12.2.3.2	Degressive Abschreibung	475
12.2.3.3	Progressive Abschreibung	483
12.2.3.4	Abschreibung nach Leistung und Inanspruchnahme	483
12.3	Sachanlagen und immaterielles Vermögen nach den IFRS	485
12.3.1	Anwendungsbereich der IAS 16 und IAS 38 sowie Ansatz der Vermögenswerte	485
12.3.2	Zugangsbewertung	486
12.3.3	Folgebewertung	488
	Ergänzende Literatur	492
13	Vorbereitender Abschluss und Abschlussübersicht	493
13.1	Die Behandlung von Wertdifferenzen	494
13.2	Die Verbuchung der Abschreibungen	495
13.2.1	Abschreibungen auf Anlagen	495
13.2.2	Abschreibungen auf Vorräte	499
13.2.3	Abschreibungen auf Forderungen	500
13.2.3.1	Einzelabschreibung auf Forderungen	502
13.2.3.2	Pauschalisierte Einzelwertberichtigung und Pauschalwertbe- richtigung auf Forderungen	506
	Übungsbeispiele	514
	Ergänzende Literatur	519
13.3	Die Verbuchung von Zuschreibungen (Wertaufholungen)	519
	Übungsbeispiel	526
	Ergänzende Literatur	527
13.4	Abschreibungen und Zuschreibungen nach den IFRS	527
	Ergänzende Literatur	532
13.5	Der Anlagespiegel	532
	Ergänzende Literatur	536

13.6	Rechnungsabgrenzung	536
13.6.1	Zeitliche (erfolgsberichtigende) Abgrenzung	536
	Übungsbeispiel	539
13.6.2	Sachinhaltliche (kalkulatorische) Abgrenzung	542
	Ergänzende Literatur	547
13.7	Rückstellungen und steuerfreie Rücklagen	547
13.7.1	Rückstellungen	547
13.7.2	Pensionsrückstellungen	558
	Ergänzende Literatur	565
13.7.3	Steuerfreie Rücklagen	565
	Übungsbeispiele	576
13.7.4	Rückstellungen nach den IFRS	580
13.7.5	Pensionsrückstellungen nach den IFRS	583
	Ergänzende Literatur	587
13.8	Verbindlichkeiten	587
	Ergänzende Literatur	591
13.9	Latente Steuern	592
13.9.1	Steuerlatenzen nach Handelsrecht	592
	Ergänzende Literatur	605
13.9.2	Steuerlatenzen nach den IFRS	605
	Ergänzende Literatur	611
13.10	Korrektur von Erfolgskonten	611
	Übungsbeispiel	613
13.11	Der Abschluss	614
13.11.1	Vorläufiger Jahresabschluss: Die Abschlussübersicht	614
	Übungsbeispiel	618
13.11.2	Abschluss der Geschäftsbuchführung	618
	Übungsbeispiel	622
	Ergänzende Literatur	627
14	Erfolgsverbuchung und Rechtsform	628
14.1	Generelle Regelung	628
14.2	Die Erfolgsverbuchung bei der Einzelunternehmung und bei Personengesellschaften	629
14.2.1	Die Erfolgsverbuchung bei der Einzelunternehmung	629
14.2.2	Die Erfolgsverbuchung bei der offenen Handelsgesellschaft (OHG)	631
14.2.3	Die Erfolgsverbuchung bei der Kommanditgesellschaft (KG)	639
14.2.4	Die Erfolgsverbuchung bei der stillen Gesellschaft	648
14.3	Die Erfolgsverbuchung bei Kapitalgesellschaften	655
14.3.1	Die Erfolgsverbuchung bei der Aktiengesellschaft (AG)	660
14.3.1.1	Das Eigenkapital der AG	661
14.3.1.2	Erfolgsfeststellung und Erfolgsverwendung bei der AG	663
14.3.1.3	Verbuchung des festgestellten und verteilten Erfolges	672
14.3.2	Die Erfolgsverbuchung bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)	679
	Ergänzende Literatur	684

15 Organisation der Buchführung	685
15.1 Historische Entwicklung der Buchführungsformen und Buchführungstechniken	685
15.2 Bestandteile der Buchführung	690
15.2.1 Die Belegorganisation	690
15.2.2 Die Grundbücher	691
15.2.3 Das Hauptbuch	692
15.2.4 Die Nebenbücher	692
15.3 Systeme der Buchführung	695
15.3.1 Die einfache Buchführung	696
15.3.2 Die doppelte Buchführung (Doppik)	696
15.4 Formen der Buchführung	697
15.4.1 Formen der Übertragungsbuchführung	698
15.4.1.1 Die italienische Methode	698
15.4.1.2 Die englische Methode	699
15.4.1.3 Die deutsche Methode	699
15.4.1.4 Die französische Methode	700
15.4.1.5 Die amerikanische Methode	700
15.4.1.6 Kombinierte Methoden	700
15.4.2 Formen der Durchschreibebuchführung und maschineller Techniken	701
15.4.2.1 Die Offene-Posten-Buchführung	701
15.4.2.2 Die kontenlose Buchführung	703
15.4.2.3 Die Lose-Blatt-Buchführung	704
15.4.3 Sonderformen	704
15.4.3.1 Die Geheimbuchführung	704
15.4.3.2 Die Filialbuchführung	705
15.5 Techniken der Buchführung	706
15.5.1 Die Übertragungsbuchführung	706
15.5.2 Die manuelle Durchschreibebuchführung	707
15.5.3 Die maschinelle Durchschreibebuchführung (Maschinenbuchführung)	708
15.5.4 Die Lochkartenbuchführung	708
15.5.5 Die EDV-Buchführung	710
15.5.5.1 Arbeitsgang computergestützter Finanzbuchführung	712
15.5.5.2 Datenfluss und Programmkonzeption bei EDV-Buchführung	719
15.5.5.3 Organisationsformen computergestützter Finanzbuchführung	729
15.5.5.3.1 Formen der EDV-Nutzung	729
15.5.5.3.2 Praktische Organisationsalternativen	732
15.5.5.4 Ordnungsmäßigkeit der EDV-Buchführung	736
15.5.5.4.1 Anwendung und Übertragung der GoB auf die EDV-gestützte Buchführung	736
15.5.5.4.2 Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) ..	742

15.5.5.4.2.1	Allgemeines	743
15.5.5.4.2.2	Verantwortlichkeit	743
15.5.5.4.2.3	Allgemeine Anforderungen	744
15.5.5.4.2.4	Belegwesen (Belegfunktion)	746
15.5.5.4.2.5	Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung (Grundbuchaufzeichnungen, Journal- und Kontenfunktion)	748
15.5.5.4.2.6	Internes Kontrollsystem	750
15.5.5.4.2.7	Datensicherheit	751
15.5.5.4.2.8	Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen	752
15.5.5.4.2.9	Aufbewahrung	752
15.5.5.4.2.10	Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit	756
15.5.5.4.2.11	Datenzugriff	759
15.5.5.4.2.12	Zertifizierung und Software-Testate	761
15.6	Kontenrahmen und Kontenpläne	762
15.6.1	Begriffsabgrenzung und historische Entwicklung	762
15.6.2	Formale Gliederungskriterien	764
15.6.3	Funktionale Gliederungskriterien	764
15.6.4	Die DATEV-Kontenrahmen	765
15.6.5	Der Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie (GKR)	773
15.6.6	Die Kontenrahmen des Groß- und Einzelhandels	774
15.6.7	Der Industrie-Kontenrahmen (IKR)	777
	Ergänzende Literatur	779
16	Organisatorische Verbindung von Geschäfts- und Betriebsbuchführung	780
16.1	Einkreissysteme	780
16.2	Zweikreissysteme	781
16.2.1	Das Zweikreissystem mit Übergangskonten	782
16.2.2	Das Zweikreissystem mit Spiegelbildkonten	783
16.2.3	Statistische Abwicklung ohne Systemverknüpfung	785
	Übungsbeispiel	786
	Ergänzende Literatur	791
	Anlage zu Teil A	
	Übungsaufgabe 1	791
	Übungsaufgabe 2	800
	Übungsaufgabe 3	802
	Übungsaufgabe 4	808
	Übungsaufgabe 5	812
	Übungsaufgabe 6	819

Teil B

Kosten- und Leistungsrechnung

1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	839
Ergänzende Literatur	841
2 Grundlagen, Prinzipien, Abgrenzungen, Strukturen	842
2.1 Kosten und Leistungen	842
2.2 Prinzipien	844
2.3 Rechnungstechnische Abgrenzungen	846
2.4 Formale Struktur der Kostenrechnung	850
2.4.1 Kostenrechnungssysteme	850
2.4.2 Abrechnungsweg der Kosten	851
Ergänzende Literatur	853
3 Kostenrechnung auf Vollkostenbasis	854
3.1 Kostenartenrechnung	854
3.1.1 Gliederung der Kostenarten	854
3.1.2 Erfassung der wichtigsten Kostenarten	859
3.1.2.1 Werkstoffkosten	859
3.1.2.2 Personalkosten	862
3.1.2.3 Betriebsmittelkosten	864
3.1.2.4 Öffentliche Abgaben	867
3.1.2.5 Kalkulatorische Kosten	868
3.1.2.5.1 Kalkulatorische Abschreibungen	868
3.1.2.5.2 Kalkulatorische Zinsen	872
Übungsbeispiel	874
3.1.2.5.3 Kalkulatorischer Unternehmerlohn	875
3.1.2.5.4 Kalkulatorische Miete	876
3.1.2.5.5 Kalkulatorische Wagnisse	876
3.1.2.5.6 Buchhalterische Erfassung der kalkulatorischen Kosten ..	878
Übungsbeispiel	880
Ergänzende Literatur	882
3.2 Kostenstellenrechnung	882
3.2.1 Kriterien für die Bildung von Kostenstellen	883
3.2.2 Organisatorische Durchführung der Kostenstellenrechnung mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens (BAB)	888
3.2.3 Verrechnung der primären Stellenkosten – Primärkostenrechnung	889
Übungsbeispiel	891
3.2.4 Verrechnung der sekundären Stellenkosten – Sekundärkostenrechnung	892
3.2.4.1 Hauptkostenstellenverfahren	895
Übungsbeispiel 1	897
Übungsbeispiel 2	897
3.2.4.2 Kostenstellenumlageverfahren	899
3.2.4.2.1 Anbauverfahren	899
Übungsbeispiel	899

3.2.4.2.2	Treppenverfahren	901
	Übungsbeispiel 1	901
	Übungsbeispiel 2	903
3.2.4.2.3	Sprungverfahren	910
	Übungsbeispiel	911
3.2.4.3	Simultane Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen (Gleichungsverfahren)	912
	Übungsbeispiel	913
3.2.4.4	Einführung fester Verrechnungssätze	914
3.2.5	Auswertung des Betriebsabrechnungsbogens	915
3.2.5.1	Gewinnung von Zuschlagssätzen	915
	Übungsbeispiel	917
3.2.5.2	Kostenabweichungen	918
	Übungsbeispiel 1	919
	Übungsbeispiel 2	920
	Ergänzende Literatur	925
3.3	Kostenträgerrechnung	925
3.3.1	Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	926
3.3.1.1	Divisionsverfahren	929
3.3.1.1.1	Ein- und mehrstufige Divisionskalkulation	929
	Übungsbeispiel 1	930
	Übungsbeispiel 2	930
	Übungsbeispiel 3	931
3.3.1.1.2	Ein- und mehrstufige Äquivalenzziffernkalkulation	932
	Übungsbeispiel	933
3.3.1.2	Zuschlagsverfahren	934
3.3.1.2.1	Summarische Zuschlagskalkulation	934
	Übungsbeispiel 1	935
	Übungsbeispiel 2	936
3.3.1.2.2	Differenzierende Zuschlagskalkulation	936
	Übungsbeispiel 1	937
	Übungsbeispiel 2	938
3.3.1.2.3	Bezugsgrößenkalkulation	940
	Übungsbeispiel	940
3.3.1.3	Kalkulation von Kuppelprodukten	942
3.3.1.3.1	Verteilungsrechnung	942
	Übungsbeispiel	943
3.3.1.3.2	Restwertrechnung	944
	Übungsbeispiel	944
3.3.1.4	Einfluss der Fertigungsstruktur auf das Kalkulationsverfahren	945
3.3.2	Kostenträgerzeitrechnung	947
	Ergänzende Literatur	947

4 Kostenrechnung auf Teilkostenbasis:

Deckungsbeitragsrechnung	948
4.1 Mängel der traditionellen Vollkostenrechnung	948

4.2	Das Problem der Kostenauflösung	951
4.2.1	Buchhalterische Methode	952
4.2.2	Mathematische Methode	952
	Übungsbeispiel	953
4.2.3	Streupunktdiagramm und Trendberechnung	954
4.3	Teilkostenrechnungssysteme	956
4.3.1	Einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Direct Costing)	957
	Übungsbeispiel	959
4.3.2	Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung (Fixkosten- deckungsrechnung)	961
	Übungsbeispiel	965
4.3.3	Deckungsbeitragsrechnung auf der Basis relativer Einzelkosten Übungsbeispiel	967 974
	Ergänzende Literatur	977
5	Normalkostenrechnung	978
5.1	Normalisierte Verrechnungssätze	978
5.2	Starre und flexible Normalkostenrechnung	980
	Übungsbeispiel	983
	Ergänzende Literatur	985
6	Plankostenrechnung	986
6.1	Starre Plankostenrechnung	987
6.2	Flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	989
6.3	Flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis: Grenzplankostenrechnung	991
	Übungsbeispiel	993
	Ergänzende Literatur	994
7	Strategische Erweiterung der Kostenrechnung: Kostenmanagement	995
7.1	Rahmenbedingungen	995
7.2	Neuorientierung der Kostenrechnung	996
7.3	Prozesskostenrechnung	998
7.3.1	Zielsetzung	998
7.3.2	Konzeptionelle Grundlagen der Prozesskostenrechnung	999
7.3.3	Bestimmung von Aktivitäten, Bezugsgrößen und Prozessen ...	1000
7.3.4	Planung der Prozesskosten	1004
7.3.5	Prozesskostenkontrolle	1005
7.3.6	Kalkulation in der Prozesskostenrechnung	1006
7.3.6.1	Kalkulation mit Prozesskostensätzen	1007
7.3.6.2	Behandlung der Kosten leistungsmengenneutraler Prozesse . Übungsbeispiel	1009 1011
	Ergänzende Literatur	1012
7.4	Zielkostenmanagement (Target Costing)	1013
7.4.1	Zielsetzung und Anwendungsbereiche	1013
7.4.2	Bestimmung der Zielkosten	1014
7.4.3	Festlegung von Zielkostenanteilen	1015
7.4.4	Zielkostenkontrolle	1019

7.4.5	Unterstützung des Zielkostenmanagements	1020
	Übungsbeispiel	1021
	Ergänzende Literatur	1024
7.5	Lebenszyklusrechnung	1024
7.5.1	Aufgaben und Ziele	1024
7.5.2	Kosten und Erlöse im Produktlebenszyklus	1026
7.5.3	Ausgestaltung der Lebenszyklusrechnung	1027
	Ergänzende Literatur	1030
7.6	Umweltorientierte Kostenrechnung	1031
7.6.1	Grundlagen und Kostenbegriff	1031
7.6.2	Integration von Umweltschutzkosten	1033
7.6.2.1	Differenzierung der Kostenarten	1033
7.6.2.2	Bildung von Kostenstellen und Kostenstellenrechnung	1035
7.6.2.3	Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	1039
7.6.3	Perspektive	1039
	Ergänzende Literatur	1040
8	Leistungs- und Erlösrechnung	1041
8.1	Grundlagen	1041
8.2	Innerbetriebliche Leistungsrechnung und Bestandsrechnung	1042
8.3	Erlösrechnung	1043
	Übungsbeispiel	1046
	Ergänzende Literatur	1047
9	Betriebsergebnisrechnungen	1048
9.1	Kurzfristige Erfolgsrechnung	1048
9.1.1	Gesamtkostenverfahren	1049
9.1.2	Umsatzkostenverfahren	1052
	Übungsbeispiel	1053
9.2	Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren nach Handelsrecht	1063
9.3	Harmonisierung von interner und externer Erfolgsrechnung	1065
	Ergänzende Literatur	1068
	Symbolverzeichnis Teil B	1069

Teil C

Sonderbilanzen

1	Systematik der Sonderbilanzen	1073
2	Sonderbilanzen zur Unternehmensfortführung	1076
2.1	Gründungsbilanzen	1076
2.1.1	Arten der Gründung	1076
2.1.2	Gesellschaftsrechtliche Behandlung und Durchführung der Gründung	1080
2.1.2.1	Die Gründung von Einzelunternehmungen und Personengesellschaften	1085
2.1.2.2	Die Gründung von Kapitalgesellschaften	1088
2.1.2.3	Die Gründung von Genossenschaften	1099

2.1.3	Steuerliche Behandlung der Gründung	1102
2.1.4	Chronologie der Buchungstechnik	1106
	Übungsbeispiele	1108
	Ergänzende Literatur	1119
2.2	Umwandlungsbilanzen	1120
2.2.1	Begriff und Motive der Umwandlung	1120
2.2.2	Umwandlungsrechtsreform und deren Zielsetzungen	1120
2.2.3	Arten der Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz	1122
2.2.3.1	Verschmelzung	1125
2.2.3.2	Spaltung	1126
2.2.3.3	Vermögensübertragung	1128
2.2.3.4	Formwechsel	1129
2.2.4	Handels- und gesellschaftsrechtliche Behandlung und Durchführung der Umwandlung	1131
2.2.4.1	Abwicklungsphasen der Umwandlung	1131
2.2.4.2	Handelsrechtliche Umwandlungsbilanzierung	1151
2.2.5	Steuerliche Behandlung der Umwandlung	1182
2.2.5.1	Grundprinzipien des Umwandlungssteuerrechts	1182
2.2.5.2	Steuerrechtliche Umwandlungsbilanzierung	1186
2.2.5.2.1	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	1186
2.2.5.2.2	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft	1210
2.2.5.2.3	Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	1219
2.2.5.2.4	Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft	1226
2.2.6	Praxisfall: Abspaltung der Beteiligung der E.ON SE an der Uniper Beteiligungs GmbH auf die Uniper SE	1228
2.2.7	Chronologie der Buchungstechnik	1241
	Übungsbeispiele	1242
	Ergänzende Literatur	1258
2.3	Sanierungsbilanzen	1259
2.3.1	Begriff und Ursachen der Sanierung	1259
2.3.2	Finanzielle Sanierungsmaßnahmen und Durchführung der Sanierung	1261
2.3.2.1	Überblick	1261
2.3.2.2	Finanzielle Sanierungsmaßnahmen der Unternehmensleitung und der Anteilseigner	1263
2.3.2.2.1	Grundlegende Aspekte und Kapitalherabsetzung bei Kapitalgesellschaften	1263
2.3.2.2.2	Alternativsanierung	1271
2.3.2.2.3	Doppelstufige Sanierung	1277
2.3.2.3	Freiwillige finanzielle Sanierungsmaßnahmen der Fremdkapitalgeber	1280
2.3.2.4	Fortführungsgesellschaften	1280
2.3.2.5	Praxisfälle der Sanierung	1283

2.3.2.5.1	Sanierung Metallgesellschaft	1283
2.3.2.5.2	Sanierung Philipp Holzmann AG	1287
2.3.2.5.3	Sanierung Nordex	1296
2.3.3	Steuerliche Behandlung der Sanierung	1304
2.3.4	Chronologie der Buchungstechnik	1322
	Übungsbeispiele	1323
	Ergänzende Literatur	1330
3	Sonderbilanzen zur Unternehmensauflösung	1331
3.1	Liquidationsbilanzen	1331
3.1.1	Formen der Liquidation	1331
3.1.2	Handels- und gesellschaftsrechtliche Behandlung und Durchführung der Liquidation	1332
3.1.2.1	Rechtsgrundlagen	1332
3.1.2.2	Aufstellungspflicht	1334
3.1.2.3	Externe Liquidationseröffnungsbilanz	1336
3.1.2.3.1	Bilanzansatz	1336
3.1.2.3.2	Gliederungsprinzipien	1338
3.1.2.3.3	Bewertungsgrundsätze	1341
3.1.2.4	Interne Liquidationseröffnungsbilanz	1343
3.1.2.4.1	Bilanzansatz	1343
3.1.2.4.2	Gliederungsprinzipien	1344
3.1.2.4.3	Bewertungsgrundsätze	1345
3.1.2.5	Externe und interne Liquidationsschlussbilanz	1346
3.1.2.6	Schlussrechnung	1350
3.1.3	Steuerliche Behandlung der Liquidation	1351
3.1.3.1	Liquidation von Einzelunternehmen und Personengesellschaften	1351
3.1.3.2	Liquidation von Kapitalgesellschaften	1356
3.1.3.2.1	Gesellschaftsebene	1356
3.1.3.2.2	Gesellschafterebene	1357
3.1.4	Chronologie der Buchungstechnik	1364
	Übungsbeispiele	1365
	Ergänzende Literatur	1374
3.2	Sonderbilanzen nach dem Insolvenzrecht	1374
3.2.1	Das Insolvenzrecht	1374
3.2.1.1	Die Einführung der neuen Insolvenzordnung	1374
3.2.1.2	Aufbau und Zielsetzung der Insolvenzordnung	1384
3.2.1.3	Insolvenzmasse und Einteilung der Gläubiger	1386
3.2.1.4	Ablauf eines Insolvenzverfahrens	1388
3.2.2	Rechnungslegung nach dem Insolvenzrecht	1394
3.2.2.1	Externe Rechnungslegung im Insolvenzverfahren	1394
3.2.2.2	Interne Rechnungslegung im Insolvenzverfahren	1395
3.2.2.2.1	Rechnungslegung bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens	1395
3.2.2.2.1.1	Eröffnungsgründe	1395
3.2.2.2.1.2	Masseverzeichnis, Gläubigerverzeichnis und Vermögensübersicht	1403

3.2.2.2.2	Rechnungslegung zum Insolvenzplan	1405
3.2.2.2.3	Zwischenrechnungslegung und Schlussrechnung	1411
	Ergänzende Literatur	1411
Anhang: Kontenrahmen	.....	1413
Abkürzungsverzeichnis	.....	1615
Literaturverzeichnis	.....	1627
Urteile und Erlasse	.....	1675
Stichwortverzeichnis	.....	1683

Einleitung

Grundsachverhalte des betrieblichen Rechnungswesens

gensbestand nieder. Ein Zugang von Zahlungsmitteln (insbesondere Bargeld und Sichtguthaben bei Banken) wird als **Einzahlung** bezeichnet. Durch die Spezifizierung zur **Finanzeinzahlung** wird angezeigt, dass dieser Zufluss über den Geld- bzw. Kapitalmarkt erfolgt. Die Geldmehrung beruht somit nicht auf im Unternehmen erwirtschafteten Erfolgen, sondern auf reiner **Außenfinanzierung**.

Neben dem Niederschlag als konkreter Geldbestand wird im System der doppelten Buchführung (Doppik) der Zahlungsmittelzufluss ein zweites Mal aufgezeichnet. Die Finanzeinzahlung spiegelt sich im Kapital des Unternehmens wider. Hier übernimmt die Position die Funktion einer abstrakten Kontrollziffer. Sie dokumentiert die Herkunft der finanziellen Mittel, zeigt also die Ansprüche an das Vermögen des Unternehmens auf. Dabei werden die Ansprüche der Unternehmenseigner im Eigenkapital, die der Gläubiger im Fremdkapital erfasst.

Phase 2: Zahlungsmittelverwendung

Erwerb der zum Produktions- bzw. Transformationsprozess (Wertschöpfung) erforderlichen Einsatz-(Produktions-)Faktoren über den Beschaffungsmarkt: Die durch Außenfinanzierung aufgebrauchten Zahlungsmittel werden für Fundierungs- und Gebrauchsgüter (Anlagen), Verbrauchsgüter (Stoffe) und Dienstleistungen verwendet. Es handelt sich hierbei um eine **Vermögensumschichtung**: Dem Nominalgutabfluss steht der Zugang an Realgütern gegenüber. Dieser Vorgang wird auch als **Investition** bezeichnet. Rechentechnisch entspricht diese Umschichtung einer **Erfolgsauszahlung**. Damit wird zugleich deutlich, dass die Zahlungsmittelverwendung durch die unmittelbare Anbindung an den Transformationsprozess den Erfolg, also den Gewinn oder den Verlust der Unternehmung, beeinflusst. Umfassender als das Begriffspaar der Ein- und Auszahlung sind die Termini der **Einnahme** und der **Ausgabe**. Letztere beziehen sich auf eine Erhöhung (Einnahme) beziehungsweise Verminderung (Ausgabe) des gesamten (Netto-)Geldvermögens (vgl. Teil B, Abschn. 2.3, S. 846 ff.). Dieses umfasst neben Zahlungsmitteln auch Forderungen und als Abzugsposition Verbindlichkeiten. Im Rahmen des Beschaffungsvorganges kommt es üblicherweise zur Einräumung einer Zahlungsfrist, d. h. einer kurzfristigen Kaufpreisstundung. Dadurch entsteht zunächst eine Verbindlichkeit, welcher die Auszahlung später folgt. Mit dem Güter- oder Dienstleistungszugang findet insofern allgemein eine **Erfolgsausgabe** statt, die sowohl einen möglichen unmittelbaren Zahlungsmittelabfluss als auch eine mögliche Erhöhung der Verbindlichkeiten (aus Lieferungen und Leistungen) kennzeichnet.

Phase 3: Transformationsprozess (Wertschöpfung)

Kombinativer Einsatz der beschafften **Einsatzfaktoren** im betrieblichen Transformationsprozess (Kostengüterverbrauch) zur Erstellung von überwiegend für den Absatz bestimmten Fertigerzeugnissen. Da diese Produkte durch den kombinativen Prozess eine Wertsteigerung erfahren und sie die Grundlage für zukünftige Erfolge darstellen, werden sie als **Ertragsgüter** bezeichnet. Der Ertrag basiert dabei allerdings nicht auf zahlungswirksamen Einnahmen, sondern

nur auf kalkulatorischen Größen, so dass sich in dieser Prozessphase die durch Realgüterbewegungen gekennzeichneten Transformationsvorgänge weitgehend losgelöst von marktmäßigen Verflechtungen vollziehen. Die Prozessabbildung könnte demnach in diesem Prozessbereich prinzipiell auch über rein technisch-physikalische Größen erfolgen. Dem steht jedoch die Notwendigkeit einer verursachungsgerechten Zurechnung der wertmäßigen Einsatzfaktorverbräuche auf die Ertragsgüter entgegen: Diese erfordert eine einheitliche Recheneinheit, die über eine grundsätzlich marktorientierte Bewertung erreicht wird. Die Geldstromanalyse findet damit auch Eingang in den Innenbereich der Unternehmung: Nutzung und Verbrauch von Gütern und Diensten finden abrechnungstechnisch in **Aufwand** bzw. **Kosten** ihren wertmäßigen Niederschlag. Dabei unterscheiden sich Aufwand und Kosten dadurch, dass die Kosten nur jenen Wertverzehr beinhalten, der zur Erstellung und Vermarktung der betrieblichen Leistungen und zur Erhaltung der Leistungsbereitschaft dient. Dagegen wird im Aufwand zusätzlich der Wertverzehr erfasst, der nicht unmittelbar mit der betrieblichen Leistungserstellung zusammenhängt (z. B. Aufwendungen für soziale Einrichtungen). Die Dienstleistungs- und Gütererzeugung spiegelt sich wertmäßig im **Ertrag** bzw. in der **Leistung** wider. Analog zu den Kosten bezieht sich die Leistung unmittelbar auf den Erzeugungsvorgang; sie wird deshalb auch als Betriebsertrag bezeichnet. Der Ertrag erstreckt sich zudem auf Wertzuwächse nichtbetrieblicher Art (z. B. Beteiligungserträge). Unterschiede zwischen Aufwendungen/Erträgen auf der einen und Kosten/Leistungen auf der anderen Seite entstehen aber vor allem aufgrund verschiedener Maßstäbe, die der Bewertung des jeweiligen Sachverhaltes zugrunde gelegt werden. So basieren Aufwendungen/Erträge auf Bewertungsvorschriften der extern orientierten Rechnungslegung, während Kosten/Leistungen kalkulatorisch nach innerbetrieblichen Bewertungsregeln angesetzt werden. Der bei der Transformation erzielte Wertzuwachs ist die **Wertschöpfung**.

Phase 4: Zahlungsmittelfreisetzung

Verwertung der Ertragsgüter auf dem Absatzmarkt: Durch den realen Leistungsabgang der **Desinvestition** fließen dem Unternehmen liquide Mittel zu, die abrechnungstechnisch als **Erfolgseinzahlungen** zu spezifizieren sind. Sofern die Unternehmung korrespondierend zum Beschaffungsmarkt ihrerseits kundenseitig den Kaufpreis stundet, kommt es zu einem Forderungs- anstelle eines unmittelbaren Zahlungsmittelzugangs. In jedem Fall erhöht sich das (Netto-)Geldvermögen, so dass von einer **Erfolgseinnahme** gesprochen werden kann. Der Terminus Erfolgseinnahme bringt dabei zum Ausdruck, dass diese Einnahmen aus dem Unternehmen heraus durch den Transformationsprozess erwirtschaftet werden. Sie sind zunächst zur Deckung des Kostengütereinsatzes (Erfolgsausgaben-[Investitions-]Rückfluss) heranzuziehen; die verbleibende Differenz entspricht dem **Desinvestitionserfolg** (Erfolgsausgaben-[Investitions-]Überschuss), der, sofern positiv, dem Kapitalbereich als Verpflichtungszugang gegenüber Eignern (Rücklagen, Gewinn) und Gläubigern (Rückstellungen) zuwächst und, soweit er nicht zu einem Mittelabgang führt bzw. einen solchen verhindert, eine Innenfinanzierung der Unternehmung repräsentiert. Zugleich

wird über den Vorgang der Erfolgseinnahmenezuteilung die enge rückkoppelnde Verbindung zwischen der vierten und der zweiten Prozessphase hergestellt.

Phase 5: Ablösung der finanziellen Verpflichtungen

Erschöpft sich die Unternehmenstätigkeit in einem einmaligen Ablauf des Unternehmensprozesses, so erfolgt die geldliche Abführung der über den Umsatzprozess erlangten Zuflüsse an den Geld- bzw. Kapitalmarkt. Als rechentechische **Finanzauszahlung** hat dieser Vorgang einen kapitalmäßigen Verpflichtungsabgang zur Folge, der als Rückzahlung den Abgang außenfinanzierten, als Gewinnausschüttung den Abgang innenfinanzierten Kapitals charakterisiert.

Der Funktionsablauf des wirtschaftlichen Unternehmensprozesses ist also vornehmlich durch zwei **Nominal-Realgüter-Tauschakte** (Investition und Desinvestition) sowie einen **Transformationsprozess** gekennzeichnet. Darüber hinaus sind jedoch auch isolierte Nominalgüterbewegungen zu erfassen, so dass das Wirtschaftsgeschehen der Unternehmung mit Hilfe des Phasenschemas vollständig beschrieben und abrechnungstechnisch durch **fünf zentrale Verrechnungsbereiche** (Kontenreihen) abgebildet werden kann:

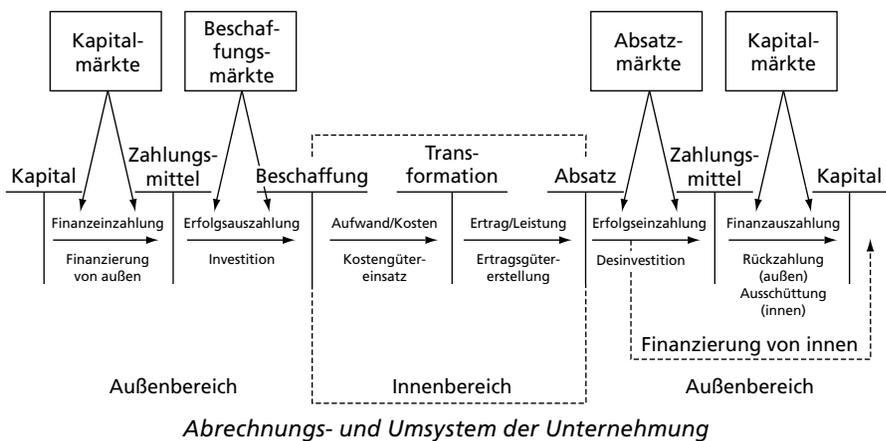
- Verrechnungsstellen für das **Kapital** zur Abwicklung der Verpflichtungstatbestände (sinnvollerweise einschließlich der aus Beschaffungsvorgängen resultierenden Verbindlichkeiten);
- Verrechnungsstellen für die **Zahlungsmittel**, die Erfolgseinzahlungen und Erfolgsauszahlungen aus dem Umsatzprozess sowie erfolgsunwirksame Finanzeinzahlungen und Finanzauszahlungen aus der Verbindung mit dem Kapitalbereich aufzeichnen (zweckmäßigerweise zuzüglich des Forderungsvermögens);
- Verrechnungsstellen zur bestandsmäßigen Registrierung der **Beschaffungsbzw. Investitionstätigkeit** (Fundierungs-, Gebrauchs- und Verbrauchsgüter);
- Verrechnungsstellen für den **Transformationsprozess** zur Erfassung des Kostengüterereinsatzes (Aufwand bzw. Kosten) und der Ertragsgütererstellung (wertmäßige Leistung bzw. Betriebsertrag);
- Verrechnungsstellen für die **Absatz- bzw. Desinvestitionstätigkeit** mit der Aufgabe der Erfolgsermittlung aus der Gegenüberstellung der Erfolgsquellen, insbesondere von Verwertungserlösen und Selbstkosten.

Da Unternehmen regelmäßig auf unbestimmte Zeit errichtet werden (**Going-Concern-Grundsatz**), ist die Realität durch eine kontinuierliche Wiederholung des Unternehmensprozesses gekennzeichnet, die die betriebliche Abrechnungstechnik erheblich kompliziert. Bei einer einmaligen Schlussrechnung am Ende der Unternehmenstätigkeit (Totalperiode) würde das Rechnungswesen seiner Funktion als aktuelles Informationsinstrument nicht gerecht werden können. Es sind daher **Zeitabschnitts-(Teilperioden-)Rechnungen** durchzuführen, die dann zwangsläufig zu Überschneidungen in der zeitlichen Struktur des betrieblichen Phasenschemas führen und damit erhebliche Abrechnungs- und Zuordnungsprobleme aufwerfen.

Da die Bewegung der Mittel ihrem Wesen nach die Bindung der Mittel in den einzelnen Prozessphasen erfordert, kommt der Umsatzprozess in einer laufenden mengen- und wertmäßigen Veränderung einzelner Vermögens- und Kapitalbestände zum Ausdruck. **Bestände** lassen sich somit, ablaufanalytisch betrachtet, als durch die Periodizität der Abrechnung bestimmte Querschnitte durch den Fluss der (Zahlungs-)Ströme charakterisieren.

2 Aufbau, Gliederung und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens

Eine Vielzahl **interner** und **externer** Anlässe erzwingt die rechnerische Erfassung des Unternehmensprozesses. Unabhängig davon, ob damit den Anforderungen an die gesetzlichen Rechnungslegungspflichten – und damit den Ansprüchen bestimmter **Rechnungslegungsadressaten** – oder aber dem **Eigeninteresse** der Unternehmensführung zur Erfüllung von Planungs-, Kontroll- und Steuerungsaufgaben entsprochen werden soll, bleibt der grundsätzliche Aufbau des Rechnungswesens mit den aufgezeigten fünf Verrechnungsbereichen des Unternehmensprozesses stets gleich. Allerdings nimmt, wie die folgende Abbildung eröffnet, das betriebliche Umsystem erheblichen Einfluss auf den Abrechnungsverlauf. Dies wird besonders deutlich, wenn zur übersichtlicheren Darstellung die Verrechnungsstellen der Zahlungsmittel und des Kapitals doppelt aufgeführt werden:



Die Abbildung zeigt, dass offenbar nur ein Teil der betrieblichen Verrechnungsstellen in unmittelbarem Kontakt mit den Märkten (betriebliches Umsystem) steht, auf denen das Unternehmen agiert. Diese Verrechnungsstellen gehören somit zum **Außenbereich** des Abrechnungssystems, das mit der Bereitstellung von Informationen für unternehmensexterne Adressaten zur Erfüllung von Aufgaben der **externen Unternehmensrechnung** beiträgt. Die keine oder keine direkte Marktverbindung aufweisenden, da die betriebsinternen Abläufe abbildenden Verrechnungsstellen bzw. Verrechnungsstellenseiten machen den **Innenbereich** des Abrechnungssystems aus; sie haben demgemäß die der **internen Unternehmensrechnung** zugewiesenen Aufgaben einer Informationsbereitstellung für unternehmensinterne Adressaten zu erfüllen.