

1. Begriff, Aufgaben und Gliederung des Rechnungswesens

1.1 Begriff des Rechnungswesens

Trotz seiner zentralen Stellung in der Betriebswirtschaftslehre und in der betrieblichen Praxis gibt es keine völlig einheitliche Auffassung zum Begriff „Rechnungswesen“. Daher wollen wir mit einer Vorstellung wichtiger Grundbegriffe und der Erläuterung der Aufgaben und Teilbereiche des betrieblichen Rechnungswesens eine relativ sichere Einordnung und Abgrenzung des Begriffsinhaltes vornehmen.

Grundsätzlich bestehen die Aufgaben des Rechnungswesens darin, über die Erfüllung der Betriebsziele zu berichten. Die Betriebsziele lassen sich in Sachziele und Formalziele unterteilen.

- **Sachziele** beziehen sich auf das WAS des Wirtschaftens. Sie legen Art und Struktur des Leistungsprogramms fest, das heißt sie konkretisieren die leistungswirtschaftlichen Ziele des Betriebes.
- **Formalziele** präzisieren das Wie des Wirtschaftens.¹ Sie legen die rechnerischen Ziele des Betriebes fest, das heißt sie konkretisieren die erfolgs- und finanzwirtschaftlichen Zielsetzungen des Betriebes.

Die wesentlichen **Sachziele** sind (unabhängig von der Rechts- und Organisationsform des Betriebes)²:

- Welche Produkte oder Dienstleistungen nach Art, Menge und Qualität sollen bereitgestellt werden? (*Outputziel*)
- Auf welchem Markt, zu welcher Zeit und für welche Zielgruppe sollen die Güter bereitgestellt werden? (*Marktpositionierung*)
- Welche Bedarfe sollen gedeckt werden bzw. welche Wirkungen soll die Bereitstellung der Güter entfalten? (*Outcomeziel*)

Nach *Eichhorn* können auch weitere Ziele, wie zum Beispiel die Mitarbeiterzufriedenheit, die Kundenzufriedenheit sowie die gesellschaftliche Verantwortung als Konkretisierungen des Sachziels interpretiert werden³.

Im Unterschied zu den Sachzielen hängen die Formalziele von der Rechts- und Organisationsform des Betriebes ab.

Die wesentlichen **Formalziele** in privatwirtschaftlichen Unternehmen sind:

- Erfolgsziel (Gewinn, Rendite),

1 Vgl. dazu Lück, Wolfgang (2004), Stichwort Formalziele.

2 Vgl. Krems, Burkhardt (2012).

3 Vgl. Eichhorn, Peter/Merk, Joachim (2016), S. 207 ff.

- Liquiditätsziel (Sicherung der Zahlungsfähigkeit),
- Eigenkapitalerhalt (Vermeidung einer Überschuldung) und
- Wirtschaftlichkeit.

6 Demgegenüber sind die wesentlichen **Formalziele** in öffentlichen Verwaltungen:

- Haushaltshausgleich,
- Kostendeckung,
- Eigenkapitalerhalt (Intergenerative Gerechtigkeit) und
- Wirtschaftlichkeit

7 Für privatwirtschaftliche Unternehmen ist eine **Dominanz der Formalziele** charakteristisch, denn eine dauerhafte Verfehlung der Formalziele (Illiquidität, Überschuldung) bedroht die Existenz der Unternehmen. Zudem werden die Sachziele regelmäßig aus den Formalzielen abgeleitet, das heißt, die Festlegung der zu produzierenden Güter erfolgt vor allem unter dem Aspekt der Gewinnmaximierung. Dagegen sind Verwaltungsbetriebe durch eine **Dominanz der Sachzielebene** gekennzeichnet, das heißt die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben hat Vorrang vor den rechnerischen Formalzielen. Öffentliche Dienstleistungen können und müssen auch dann erstellt und am Markt abgesetzt werden, wenn kein Haushaltshausgleich erzielt, das Ziel der Kostendeckung verfehlt wird oder sogar eine Überschuldungssituation eingetreten ist. Im Unterschied zu privatwirtschaftlichen Unternehmen sind Verwaltungsbetriebe bei Verfehlung der Formalziele nicht in ihrer Existenz bedroht. Allerdings entbindet die Verfehlung der Formalziele den Verwaltungsbetrieb nicht davon, dass Wirtschaftlichkeitsziel (sozusagen als strenge Nebenbedingung) zu beachten. Gleichwohl resultiert aus den unterschiedlichen Zielhierarchien ein unterschiedlicher Informationsbedarf, so dass (abseits von vielen Gemeinsamkeiten) auch unterschiedliche Anforderungen an das Rechnungswesen von Unternehmen und Verwaltungen zu stellen sind.

8 Unter dem **Oberbegriff „Rechnungswesen“** sind daher alle Verfahren zusammenzufassen, welche die innerbetrieblichen Wirtschaftsprozesse und die Beziehungen eines Betriebes zu seiner Umwelt mengen- und wertmäßig erfassen, dokumentieren, aufbereiten und auswerten und die Informationsinteressenten zielgerichtet informieren. Das **Rechnungswesen** kann als **Informationssystem** charakterisiert werden, welches betriebswirtschaftlich relevante Informationen über realisierte oder geplante Geschäftsvorgänge und -ergebnisse in der Vergangenheit, der Gegenwart oder der Zukunft bereitstellt.⁴ Es dient als **Instrument**, mit dem der Grad der Erreichung finanz- und leistungswirtschaftlicher Ziele sowohl für betriebsinterne als auch betriebsexterne Zwecke und Adressaten geplant, dokumentiert, kontrolliert und gesteuert werden kann.

Das Rechnungswesen gewährleistet eine **Informationsversorgung des Managements**, so dass rationale Entscheidungen im Sinne des ökonomischen Prinzips getroffen werden können (**instrumentelle Nutzung** des Rechnungswesens).⁵ Gleichzeitig soll das abstrakte Geschehen im Betrieb für unterschiedliche Adressatengruppen verständlich abgebildet werden, so dass eine **Kommunikation über die Lage und die Perspektive des Betriebes** überhaupt erst möglich gemacht wird (**konzeptionelle Nutzung** des Rechnungswesens).⁶

4 Vgl. Coeneberg, Adolf Gerhard/Haller, Axel/Mattner Gerhardt/Schultze, Wolfgang (2016), S. 3.

5 Vgl. Weber, Jürgen/Weissenberger, Barbara E. (2015), Vorwort, S. V.

6 Vgl. ebenda.

Da sich nicht alle betrieblichen Ziele auf mengen- und wertmäßige Dimensionen zurückführen lassen (z. B. ökologische Ziele und soziale Ziele) und um die Veränderung aller entscheidungsrelevanten Potentiale eines Betriebes (z. B. das „Humanvermögen“) transparent zu machen, wird ein Rechnungswesen unter Einbezug sachziel- und potentialzielbezogener Rechnungen benötigt.⁷ Derartige erweiterte Informations- und Steuerungsmodelle werden unter dem Terminus „Balanced Scorecard“ angewandt.⁸

Das Rechnungswesen ist nicht Selbstzweck, sondern es erhält seine Existenzberechtigung daraus, dass es Aufgaben (Funktionen) zu erfüllen hat. Diese Aufgaben werden ihm durch betriebsinterne und betriebsexterne Interessensträger zugeschrieben und sollen im nachfolgenden Kapitel näher beleuchtet werden.

1.2 Aufgaben des Rechnungswesens

Zu den Aufgaben bzw. Hauptfunktionen des Rechnungswesens zählen mithin:

1. **Dokumentation:** Geordnete und ordnungsgemäße Dokumentation aller Geschäftsvorfälle eines Betriebes.
2. **Kontrolle:** Bei gut nachvollziehbarer Dokumentation ist eine Kontrolle der Geschäftsvorfälle möglich. Dabei geht es nicht nur um die Überwachung der Betriebsprozesse, sondern primär um die Kontrolle der Zielerreichung, vor allem im Controlling.
3. **Disposition:** Den Führungskräften des Betriebes wird vom Rechnungswesen das notwendige Zahlenmaterial zur Verfügung gestellt, um rationale und zielgerichtete Entscheidungen treffen zu können (Entscheidungsunterstützung). Hierzu gehören vor allem Daten der Erlös-, Kosten- und Gewinnplanung, Investitions-, Beschaffungs-, Logistik- und Lagerplanung etc. im internen Rechnungswesen.
4. **Rechenschaftslegungs-, Mitteilungs- und Schutzfunktion:** Rechenschaftslegung gegenüber den Adressaten des externen Rechnungswesens, wie z. B. Gläubigern, Banken, dem Rat einer Kommune als Bürgervertretung, Investoren, Steuerzahldern, Aufsichts- und Finanzbehörden. Schutzfunktion zur Sicherung der dauerhaften Aufgabenwahrnehmung (Kapitalerhaltung) und zur Sicherung der intergenerativen Gerechtigkeit (Ziel öffentlicher Verwaltungen). Die Mitteilungsfunktion schließt die Ermittlung des Periodenergebnisses als Basis für die Bemessung der Besteuerung und der Ausschüttungen an Anteilseigner mit ein.

9

1.3 Adressaten und Teilbereiche des Rechnungswesens

Der Adressatenkreis, der sich für die Ergebnisse des Rechnungswesens interessiert oder interessieren könnte, ist sehr weit und quantitativ wie qualitativ kaum eindeutig und klar zu begrenzen. Er reicht von der „interessierten Öffentlichkeit“ und Massenmedien, über Gläubiger, Lieferanten und Kunden, Inhaber bzw. Ge-

10

7 Vgl. Coenenberg, Adolf Gerhard/Haller, Axel/Mattner Gerhardt/Schultze, Wolfgang (2016), S. 4.

8 Zur ausführlichen allgemeinen Darstellung der Balanced Scorecard siehe Kaplan, Robert Samuel/Norton, David P. (1997) und Kaplan, Robert Samuel /Norton, David P. (2004), zur praktischen Anwendung im Rechnungswesen und Controlling vgl. Jossé, Germann (2005), Lis, Bettina/Nefslér, Christian/Weiss, Maria-Teresa (2014) und auch – zu „Trainingszwecken“ – Ehrmann (2007).

sellschafter, Anteilseigner, stille Gesellschafter und Fremdkapitalgeber, die (eigene) Unternehmensleitung, verbundene Unternehmen und Mutter- oder *Holding*-Gesellschaften, Konkurrenzunternehmen, Arbeitnehmer sowie Vertreter von Arbeitnehmerinteressen (Gewerkschaften und Vertrauensleute,) staatliche Stellen wie Finanzämter, Aufsichtsbehörden und Überwachungsorgane (z. B. die *Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht* (*BaFin*), welche die Aufsicht über Banken und Finanzdienstleister, Versicherer und den Wertpapierhandel durchführt⁹, oder auch solche für den Umweltschutz und Banken sowie der nationale und internationale Kapitalmarkt.

- 11** Im Hinblick auf die Informationsempfänger und die ihnen zu vermittelnden Informationsinhalte unterscheidet man zwischen dem internen und dem externen Rechnungswesen¹⁰. Beide Teilbereiche des Rechnungswesens sind miteinander verknüpft und verwenden teilweise das gleiche Zahlenmaterial, wenngleich unterschiedliche Zielsetzungen verfolgt werden.

Das externe Rechnungswesen bildet die Leistungs- und Finanzströme zwischen dem Betrieb und seiner Umwelt ab. In der Praxis wird das externe Rechnungswesen zumeist „*Finanzbuchhaltung*“ oder „*Geschäftsbuchhaltung*“ genannt.

- 12** Der Hauptzweck besteht in der **Rechenschaftslegung** gegenüber externen Adressaten, die außerhalb der betrieblichen Organisation stehen. Zu den **externen Adressaten** des Rechnungswesens gehören die Banken, die Lieferanten, die Kunden, das Finanzamt, die Aufsichtsbehörden, die Öffentlichkeit und auch die Eigentümer, die vielfach als reine Kapitalgeber (Aktionäre, Gesellschafter) keine Managementfunktion ausüben und somit als „betriebsextern“ bezeichnet werden müssen. Aufgrund der teilweise gegensätzlichen Interessen seiner Adressaten soll das externe Rechnungswesen eine ausgewogene Gewichtung der verschiedenen Jahresabschlusszwecke vornehmen, die in Anlehnung an *BAETGE* als **Interessenausgleich** oder **Interessenregelung** bezeichnet werden kann und einen **relativierten Schutz aller Jahresabschlussadressaten** intendiert¹¹. Im Sinne der intergenerativen Gerechtigkeit bedeutet dies, dass sowohl die heutigen Bürger (als Steuerzahler) vor einer überzogenen Abgabenbelastung durch den Staat als auch zukünftige Generationen vor einer überzogenen Belastung durch Schulden der gegenwärtigen und früheren Generation zu schützen sind.

- 13** Ein weiterer Zweck des externen Rechnungswesens liegt in der vollständigen, ordnungsmäßigen und intersubjektiv nachprüfbareren **Dokumentation** der Finanz- und Leistungsströme des Betriebes. Gemeinsames Interesse aller externen Adressaten, insbesondere aber des Fiskus, der Aufsichtsbehörden und der Gläubiger ist es, dass jeder Geschäftsvorfall vollständig und verständlich aufgezeichnet wird und einen Beleg zur Grundlage hat. Nur durch die vollständige Erfüllung dieser Dokumentationsfunktion ist die Basis eines aussagefähigen Rechnungswesens gegeben. Insgesamt soll durch das externe Rechnungswesen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden (Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB)¹² Zugleich werden durch die Nachprüfbarkeit der Aufzeichnungen wirtschaftskriminelle

⁹ Vgl. hierzu *BaFin* (Hrsg.; 2015).

¹⁰ Vgl. Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischermann, Barbara (2010), S 1.

¹¹ Vgl. Baetge, Jörg /Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (2014), S. 109-110.

¹² Vgl. § 264 Absatz 2 Satz 1 HGB und auch § 95 Absatz 1 Satz 2 GO NRW für kommunale Betriebe.

Handlungen verhindert oder zumindest erschwert¹³. Sehr deutlich wird die Bedeutung des Dokumentationszweckes auch im Zusammenhang mit einem **Insolvenzverfahren**, bei dem sich der Kaufmann durch Vorlage nachvollziehbarer Belege von der Strafbarkeit seines Handelns (§§ 283 ff. StGB) freisprechen und offenbar machen kann, dass er die Geschäfte der Buchführung im Sinne der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung betrieben hat. Auch in anderen Rechtsstreitigkeiten dienen die Bücher als Dokumentationsmittel. Denn gemäß § 258 HGB kann das Gericht im Laufe des Rechtsstreits auf Antrag oder von Amts wegen die Vorlegung der Handelsbücher einer Partei anordnen.

Damit das externe Rechnungswesen die ihm zugeordneten Dokumentations-, Mitteilungs-, Schutz- und Rechenschaftslegungsfunktionen erfüllen kann, ist es **weitgehend durch gesetzliche Vorschriften** sowie – teilweise – auch außergesetzliche Normen (z. B. nicht kodifizierte Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung) **reglementiert**. Infolgedessen hat der Betrieb bei Umfang, Form und Inhalt der Finanzbuchhaltung nur **sehr begrenzte** (in der Regel bilanzpolitische) **Ermessensspielräume**. Zudem beruhen die Informationen des externen Rechnungswesens im Wesentlichen auf **marktmäßig objektivierten Zahlungsvorgängen**¹⁴. Beispielsweise auf den Einzahlungen für abgesetzte Erzeugnisse und Dienstleistungen des Betriebes oder den Auszahlungen für die Tilgung eines Kredites. Deshalb bezeichnet man es auch als **pagatorisches Rechnungswesen** (ital.: *pagare* = zahlen). Zu beachten ist, dass die Zahlungsströme zwar die Bezugsgröße für die wertmäßige Abbildung von Geschäftsvorfällen sind, das externe Rechnungswesen aber nicht auf eine reine Dokumentation von Zahlungsvorgängen reduziert werden darf¹⁵. Beispielweise wird der Werteverzehr von langfristig nutzbaren Investitionsgütern (zum Beispiel Abschreibungen für ein Gebäude) durch eine Periodisierung der Anschaffungsauszahlung abgebildet, das heißt die Anschaffungsauszahlung wird (in Anlehnung an das Nutzungspotential des Gebäudes) auf die einzelnen Jahre der voraussichtlichen Nutzungsdauer verteilt. Da die Summe der über die Gesamtnutzungsdauer hinweg zu buchenden Abschreibungsbeträge mit der Anschaffungsauszahlung identisch ist, liegt gleichwohl eine Orientierung an **Zahlungen** vor¹⁶. Kernelement des externen Rechnungswesens ist der **Jahresabschluss**, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (Gesamtergebnisrechnung) sowie der Kapitalflussrechnung (Finanzrechnung) und dem Anhang¹⁷. Es beliefert die **betriebsexternen Informationsinteressenten**, deren Informationswünsche sich auf das Periodenergebnis (Gewinn, Verlust), das Vermögen, das Kapital, die Liquidität usw. beziehen. Konkrete Informationswünsche der Aktionäre können die Ausschüttungspotentiale und die Rentabilität eines Betriebes sein, die des Finanzamtes reduzieren sich auf die Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes.

Für innerbetriebliche Planungs- und Steuerungsprozesse sind die vorgenannten Informationen wenig bis ungeeignet oder nur von sekundärem Interesse. Das Management als betriebsinterner Informationsempfänger interessiert sich beispielsweise für den Betriebserfolg, die lang- und kurzfristigen Preisuntergrenzen

13 Vgl. Baetge, Jörg /Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (2014), S. 101.

14 Vgl. Eisele, Wolfgang/Knobloch, Paul Alois (2011), S. 11.

15 Vgl. Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischermann, Barbara (2010), S 1.

16 Vgl. ebenda, S 2.

17 Vgl. Coeneberg, Adolf Gerhard/Haller, Axel/Mattner Gerhardt/Schultze, Wolfgang (2016), S. 8.

und die Wirtschaftlichkeit des Leistungsprozesses. Diese Informationen liefert z. B. die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) als Hauptbestandteil des **internen Rechnungswesens**, indem sie den betrieblichen Werteverzehr und den Wertezuwachs zahlenmäßig abbildet, der durch die betriebliche Leistungsverwertung und Leistungserstellung verursacht wird. Neben der Wirtschaftlichkeitskontrolle dient die Kosten- und Leistungsrechnung in der öffentlichen Verwaltung vor allem der Kalkulation kostendeckender Gebühren und Beiträge (so z. B. Erschließungsbeiträge für den Anschluss an Versorgungs- und Entsorgungsnetze sowie an das Straßen- und Wegenetz, Gebühren für die Abwasser- oder Abfallentsorgung, Friedhofsgebühren, Straßenreinigungsgebühren). Darüber hinaus fungiert die Kosten- und Leistungsrechnung als Datengrundlage für die Investitionsplanung und in einigen öffentlichen Verwaltungen auch als Basis des Produkthaushalts, indem sie die Gesamtkosten auf die einzelnen Produkte im Rahmen der Betriebs- bzw. Haushaltsplanung verrechnet.

Weitere betriebsbezogene Informationen werden durch die betriebswirtschaftliche **Statistik** (einschließlich Vergleichsrechnung) sowie die **Planungs- und Wirtschaftlichkeitsrechnung** mittels Aufbereitung und Auswertung der Zahlen der KLR generiert. Hauptzweck des internen Rechnungswesens ist die Abbildung der wirtschaftlichen Vorgänge im Betrieb als Grundlage für die Planung, Steuerung und Kontrolle des Betriebes¹⁸. In der Praxis wird das interne Rechnungswesen daher auch als „*Betriebsbuchhaltung*“ bezeichnet. Das interne Rechnungswesen enthält sehr viel detailliertere Informationen als das externe Rechnungswesen, zum Beispiel die Kosten und Erlöse einzelner Betriebsbereiche oder einzelner Produkte, so dass die Stärken und Schwächen des Unternehmens transparent gemacht werden können. Genau deshalb haben Betriebe regelmäßig kein Interesse, diese „sensiblen“ Daten zu veröffentlichen und damit Außenstehenden (Konkurrenten, Medien) die Nutzung dieser Informationen zu erlauben. Das interne Rechnungswesen hat somit in erster Linie eine **Kontrollfunktion** und eine **Dispositionsfunktion** für betriebsinterne Adressaten, die Mitglieder der betrieblichen Organisation sind, zu erfüllen. Zum Kreis der **internen Adressaten** des Rechnungswesens zählen der Vorstand, die Geschäftsleitung, die Führungskräfte und die Mitarbeiter des Betriebes, ggf. auch die Mitarbeitervertretungen oder Mitglieder von Beiräten bzw. Aufsichtsräten. Das interne Rechnungswesen ist weitgehend ohne gesetzliche Reglementierung und kann daher nach betriebsindividuellen, zweckorientierten Erwägungen ausgestaltet werden¹⁹.

Dementsprechend heißt es in der für kommunale Verwaltungsbetriebe in NRW einschlägigen Rechtsvorschrift:

„Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde soll eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung geführt werden. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung und legt sie dem Rat zur Kenntnis vor.“²⁰

Aufbau und Organisation der Kosten- und Leistungsrechnung (als wichtigster Teilbereich des internen Rechnungswesens) sind damit weitgehend in das **Ermessen des (Verwaltungs-)Betriebes** gestellt.

18 Vgl. Engelhardt, Werner H./Raffée, Hans/Wischermann, Barbara (2010), S 2.

19 Vgl. Eisele, Wolfgang/Knobloch, Paul Alois (2011), S. 11.

20 Vgl. § 15 Absatz 1 und 2 GemHVO NRW.

Die Ergebnisse und eigens hierzu ermittelte Kennzahlen²¹ des externen und des internen Rechnungswesens werden im **Controlling** weiter aufbereitet und analysiert. Während die Planung und Kontrolle der selbständigen agierenden Einheiten (Tochtergesellschaften von Konzernen, Beteiligungen) mithilfe des Jahresabschlusses bzw. der Jahresabschlussanalyse erfolgt, steht bei der Steuerung von Produkten und Prozessen des Betriebes das Instrumentarium der Kosten- und Leistungsrechnung im Vordergrund²². Weil sich das **Controlling** aller verfügbaren Instrumente des Rechnungswesens bedient, kann es weder dem externen noch dem internen Rechnungswesen eindeutig zugeordnet werden.

Die Aufgaben, die Gliederung und die Teilbereiche des Rechnungswesens werden durch die nachfolgende Abbildung zusammenfassend dargestellt. Gleichzeitig ist darauf hinzuweisen, dass es sich um eine vereinfachende Einteilung des Rechnungswesens handelt, die dem besseren Verständnis dient. Beispielsweise wird mit der **Integrierten Verbundrechnung (IVR)** ein ganzheitliches Konzept für das öffentliche Rechnungswesen verfolgt, welches aus den Komponenten Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung sowie Kosten- und Leistungsrechnung besteht.

Die Verknüpfung der genannten Komponenten bewirkt eine Reduktion der Erfassungskosten, eine erhöhte Datenkonsistenz und ermöglicht eine produktorientierte Haushaltssteuerung. Eine Integrierte Verbundrechnung wurde von der nordrhein-westfälischen Landesregierung unter der Bezeichnung **EPOS.NRW**²³ eingeführt und hebt die klassische Trennung zwischen externem und internem Rechnungswesen weitgehend auf.

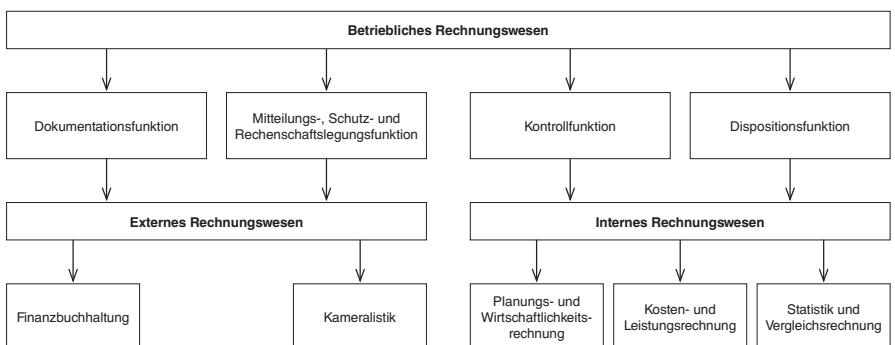


Abbildung 1: Aufgaben, Gliederung und Teilbereiche des Rechnungswesens

21 Kennzahlen sollen quantitativ erfassbare Sachverhalte in konzentrierter Form erfassen. Als hoch verdichtete Maßgrößen sollen sie in Form von Verhältniszahlen oder absolute Zahlen in einer konzentrierten Form einen quantitativ erfassbaren betriebswirtschaftlich relevanten Sachverhalt wiedergeben; Kennzahlen sowie Kennzahlensysteme sollen einen leicht fassbaren Zahlausdruck verschiedener betriebswirtschaftlicher Größen in ein sinnvolles Verhältnis zueinander zu setzen (Scheinwerferfunktion) und als Frühwarnindikatoren für die Unternehmenssteuerung fungieren (Vgl. Sprenger-Menzel, Michael Thomas P/Brockhaus, Christian Patrick (2016), S. 21-52).

22 Vgl. Coeneberg, Adolf Gerhard/Haller, Axel/Mattner Gerhardt/Schultze, Wolfgang (2016), S. 9.

23 Ausführliche Informationen zum Stand des Projektes sind unter „www.ebos.nrw.de“ abrufbar.

2. Grundlagen des externen Rechnungswesens

2.1 Rechtsgrundlagen der Buchführung

2.1.1 Überblick

- 20 Die Rechnungslegung in Deutschland wird in zunehmendem Maße durch internationale Entwicklungen geprägt, wobei insbesondere das auf europäischer Ebene geschaffene Gemeinschaftsrecht einen erheblichen Einfluss ausübt. Zudem beeinflussen internationale Rechnungslegungsvorschriften, wie zum Beispiel IAS, US-GAAP und vor allem IFRS aufgrund der zunehmenden Globalisierung der Beschaffungs-, Absatz- und Kapitalmärkte das Rechnungswesen privatwirtschaftlicher Unternehmen.²⁴ Mit den IPSAS²⁵ und EPSAS²⁶ liegen mittlerweile auch internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor vor, die im Rahmen der bevorstehenden Internationalisierung der öffentlichen Rechnungslegung an Bedeutung gewinnen werden.
- 21 Auf der Grundlage des Art. 50 Abs. 2 g) des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) werden EU-Richtlinien erlassen, die auf eine Harmonisierung der Rechnungslegung in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (EU) hinwirken. Die EU-Richtlinien legen generell für die einzelnen Mitgliedsstaaten konkrete Zielsetzungen verbindlich fest, die diese innerhalb einer bestimmten Frist umzusetzen haben. Die Form und die Mittel der Umsetzung sind den Mitgliedsstaaten grundsätzlich freigestellt.
- 22 Für die Entwicklung des deutschen Bilanzrechtes sind die **Bilanzrichtlinien** und hierbei vor allem die 4. EG-Richtlinie vom 25.07.2008 von wesentlicher Bedeutung, in der Inhalt und Form von Jahresabschluss und Lagebericht sowie deren Prüfung und Offenlegung kodifiziert werden. Für die Umsetzung der Richtlinien verabschiedete der deutsche Gesetzgeber das **Bilanzrichtliniengesetz** (BiRiLiG), das am 01.01.1986 in Kraft gesetzt.
- 23 Am 26.06.2013 hat das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union die neue **EU-Rechnungslegungsrichtlinie**²⁷ erlassen. Die EU-Rechnungslegungsrichtlinie musste von den Unionsmitgliedsstaaten bis zum 20.07.2015 in nationales Recht umgesetzt werden. Sie dient einer stärkeren Harmonisierung der nationalen Rechnungslegungsvorschriften, so dass grenzüberschreitende In-

24 Vgl. Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten (2014).

25 Vgl. Wirtz, H. (2010), S. 119 ff.

26 Vgl. dazu die ausführliche Darstellung von Oettinger, Michael (2015).

27 Vgl. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013.

vestitionen gefördert und die unionsweite Vergleichbarkeit und das öffentliche Vertrauen in die Jahresabschlüsse verbessert werden. Darüber hinaus sieht die EU-Rechnungslegungsrichtlinie einige Befreiungen bzw. Erleichterungen für die Rechnungslegung kleiner und mittlerer Unternehmen vor.

Zentrale Bedeutung für die Buchführung privatwirtschaftlicher Unternehmen haben die Vorschriften des Handels- und Steuerrechts. Die handelsrechtlichen Normen ergeben sich aus dem Handelsgesetzbuch (HGB), die steuerrechtlichen Normen sind durch die Abgabenordnung (AO), das Einkommensteuergesetz (EStG), das Umsatzsteuergesetz (UStG) sowie die entsprechenden Durchführungsverordnungen kodifiziert. Darüber hinaus wird die Buchführung aber auch durch spezielle Vorschriften für Betriebe bestimmter Rechtsformen, Größen und Wirtschaftszweige geprägt. Hierzu zählen vor allem das Aktiengesetz (AktG), das Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), das Genossenschaftsgesetz (GenG) und das Publizitätsgesetz (PublG).

Die **Rechnungslegung öffentlicher Gebietskörperschaften** auf staatlicher und – insbesondere – kommunaler Ebene hat in den letzten Jahren eine enorme Reformentwicklung vollzogen. Charakteristisch für den Reformprozess ist, wenngleich sowohl international als auch national sehr heterogen verlaufend, die Ablösung der Kameralistik durch das System der doppelten Buchführung. Die Regelungen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) orientieren sich zwar grundsätzlich an den handelsrechtlichen Vorschriften (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), tragen aber auch kommunalspezifischen Besonderheiten (insbesondere hinsichtlich Planung, Bewirtschaftung und Abschluss des Haushalts) Rechnung. Obwohl das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) das Handelsrecht (HGB) als Referenzmodell verwendet und die Gemeindeordnung des Landes NRW teilweise explizit auf die GoB verweist²⁸, ist es in Anbetracht der Abweichungen vom Handelsrecht und der eigenständigen Bilanzierungsvorschriften doch als branchenspezifisches Regelwerk anzusehen.

2.1.2 Handelsrechtliche Buchführungspflichten

Nach § 238 Abs. 1 HGB ist jeder **Kaufmann** verpflichtet, Bücher zu führen und hat gemäß § 242 HGB einen Jahresabschluss aufzustellen, sofern er nicht nach den §§ 241a und 242 Absatz 6 HGB davon befreit ist. Der Jahresabschluss besteht für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Absatz 3 HGB). Für **Kapitalgesellschaften** besteht der Jahresabschluss aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang (§ 264 Absatz 1 HGB). Zusätzlich ist der Geschäftsverlauf und die Lage der Kapitalgesellschaft in einem Lagebericht darzustellen (§ 289 HGB).

Nach dieser Vorschrift ist ein **Kaufmann** zur Buchführung **verpflichtet**. Wer als Kaufmann anzusehen ist, ergibt sich aus den §§ 1 bis 6 HGB. Das HGB unterscheidet unter anderem:

Nach dem HGB unterscheidet man mehrere Arten Kaufleute:

- Ein **Gewerbetreibender**, dessen Geschäftsbetrieb eine **kaufmännische Organisation** erfordert (*früher: „Musskaufmann“*, wer ein Handelsgewerbe be-

²⁸ Vgl. § 91 Absatz 1 Satz 1 GO NRW und § 95 Absatz 1 Satz 2 GO NRW.

treibt), gilt unmittelbar als („geborener“) Kaufmann (sogenannter **Istkaufmann** nach § 1 HGB),

- Ein **Kleinstdgewerbetreibender** (z. B. Einzelunternehmer oder Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) oder eine größere Tischlerei, deren Geschäftsbetrieb keine bzw. noch keine kaufmännische Organisation erfordert, kann selbst entscheiden, ob er durch Eintragung in das Handelsregister (beim zuständigen Amtsgericht) zum Kaufmann werden und damit alle Rechte und Pflichten aus dem HGB übernehmen will (**Kannkaufmann** gemäß § 2 HGB)),
- Ebenfalls können Land- und Forstwirte selbst entscheiden, ob sie durch Eintragung in das Handelsregister zu Kaufleuten werden und damit alle Rechte und Pflichten aus dem HGB übernehmen wollen (**Kannkaufleute** gemäß § 3 HGB),
- **Kapitalgesellschaften** (AG, GmbH, KGaA, *Societas Europaea* (SE), UG) erhalten aufgrund ihrer Rechtsform die Kaufmannseigenschaft mit der Eintragung in das Handelsregister (**Formkaufleute** gemäß § 6 Absatz 2 HGB in Verbindung mit § 3 AktG bzw. § 13 Absatz 3 GmbHG).
- **Genossenschaften** erhalten ebenfalls aufgrund ihrer Rechtsform die Kaufmannseigenschaft mit der Eintragung in das Handelsregister (**Formkaufleute** gemäß § 6 HGB in Verbindung mit § 17 GenG).

- 28** Zu beachten ist, dass die dargestellte **handelsrechtliche Buchführungspflicht** aufgrund Kaufmannseigenschaft durch die §§ 241a und 242 Absatz 4 HGB teilweise aufgehoben wird.²⁹ Nach § 241a HGB müssen Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 600.000 € Umsatz und jeweils 60.000 € Jahresüberschuss aufweisen, die §§ 238 bis 241 nicht anwenden. Bei Ausübung des Wahlrechts beschränkt sich die Rechnungslegungspflicht der betroffenen Kaufleute auf eine Einnahmen-Überschussrechnung für steuerliche Zwecke nach § 4 Absatz 3 EStG³⁰.
- 29** Ist ein Unternehmen Kaufmann im Sinne des HGB (und nimmt keine Befreiung gemäß § 241a HGB bzw. § 242 Absatz 4 HGB in Anspruch), so hat es die allgemeinen Vorschriften für alle Kaufleute in den §§ 238 bis 263 HGB und ggf. die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften aus den §§ 264 bis 335c HGB zu beachten.
- 30** Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und buchhalterischen Abwicklung verfolgen lassen.
- 31** Gemäß § 239 Abs. 1 HGB muss sich der Kaufmann bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen einer lebenden Sprache bedienen. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.
- 32** Nach § 239 Abs. 2 HGB müssen Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

²⁹ Vgl. Eisele, Wolfgang/Knobloch, Paul Alois (2011), S. 17.

³⁰ Vgl. ebenda.