

978-3-7910-3327-3 Coenberg/Haller/Mattner/Schultze, Einführung in das Rechnungswesen  
5., überarbeitete Auflage

© 2014 Schäffer-Poeschel Verlag ([www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de))

**SCHÄFFER**  
**POESCHEL**

# 1. Kapitel: Rechnungswesen als Informationsbasis der Unternehmensführung

Die Unternehmensführung benötigt zur betriebswirtschaftlichen Steuerung des Geschäfts laufende Informationen über die wirtschaftlichen Ergebnisse sowie Vermögen und Kapital. Ihren Kapitalgebern schuldet sie Rechenschaft über den wirtschaftlichen Erfolg und das ihrer Disposition anvertraute Vermögen und Kapital. Das Rechnungswesen, das diese Informationen bereitstellt, ist deshalb ein zentraler Bestandteil des Managementsystems.

## A. Begriff des Rechnungswesens

Der Begriff »**Rechnungswesen**«, der dem angelsächsischen Begriff des »*accounting*« entspricht, umfasst sämtliche Rechenwerke innerhalb einer Unternehmung, welche die betrieblichen Prozesse erfassen, auswerten, steuern und überwachen (Buchner [2005]). Eine solche Abbildung des betrieblichen Geschehens erfolgt sinnvollerweise in Zahlen und muss, damit die gewonnene Information eine verlässliche Basis für Entscheidungen darstellen kann, systematisch erfolgen. Unter dem Begriff Rechnungswesen versteht man deshalb allgemein ein System zur quantitativen, vorwiegend mengen- und wertmäßigen Ermittlung, Aufbereitung und Darstellung von wirtschaftlichen Zuständen in einem bestimmten Zeitpunkt und von wirtschaftlichen Abläufen während eines bestimmten (meist äquidistanten) Zeitraums (Busse von Colbe [2011]).

Erkenntnisobjekt des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens ist die Einzelwirtschaft, die in eine »unternehmerische« und eine »betriebliche« Sphäre untergliedert wird. Der unternehmerische Bereich umfasst dabei das rechtlich selbstständige oder wirtschaftlich einheitliche betriebswirtschaftliche Gesamtsystem, während der betriebliche Bereich nur die Funktionen der Produktionsfaktorenbereitstellung (Beschaffung), der eigentlichen Leistungserstellung (Entwicklung und Produktion) und der Leistungsverwertung (Absatz) beinhaltet. Innerhalb der betrieblichen Sphäre erfolgt die Umwandlung der von der Außenwelt bezogenen Güter zu fertigen Erzeugnissen, die in der Endphase des betrieblichen Leistungsprozesses am Markt gegen Entgelt veräußert werden. Den Abläufen in der **Realgütersphäre** der Unternehmen stehen die Vorgänge im **Nominalgüterbereich** (= Zahlungsströme) gegenüber, die entweder durch Realgütertransaktionen direkt ausgelöst werden oder aber auch rein finanzieller Art sein können und dann kein realgütermäßiges Äquivalent besitzen. Die Unternehmung ist folglich Bestandteil eines zirkulären Systems von Realgüter- und Nominalgüterströmen, wie es Abb. 1.1 darstellt.

Das betriebswirtschaftliche **Rechnungswesen** kann folglich als ein spezielles Informationssystem innerhalb einer Unternehmung charakterisiert werden, dessen Funktion in der vorwiegend mengen- und wertmäßigen Erfassung von ökonomisch relevanten Daten über vergangene, gegenwärtige und zukünftige wirtschaftliche Tatbestände und Vorgänge im Betrieb sowie über zurückliegende, bestehende und zukünftige wirtschaftliche Beziehungen des Unternehmens zu seiner Umwelt, deren Speicherung auf Datenträgern, der nachfolgenden Transformation entsprechend den zugrunde liegenden Zwecken und der Weitergabe an interne und externe Informationssysteme besteht. Das Rechnungswesen ist als Subsystem des übergeordneten Managementinformationssystems in die Gesamtorganisation »Unternehmen« integriert und dient der Unterneh-

menführung als Instrument zur Steuerung und Überwachung des jeweiligen unternehmerischen Zielerreichungsgrades.

In Erweiterung der traditionellen Betrachtungsweise des Rechnungswesens als ein Abbildungs- und Lenkungsmodell des Gütersystems (Chmielewicz [1973]) kann man ein umfassenderes Informationsinstrument, für welches der Einbezug zusätzlicher Informationen im Rahmen sog. sach-, sozial- und potenzialzielbezogener Rechnungen kennzeichnend ist, als **Unternehmensrechnung** bezeichnen (Küpper [1989]). Diese Erweiterung erscheint notwendig, da sich nicht alle unternehmerischen Ziele auf mengen- und wertmäßige Dimensionen zurückführen lassen (z. B. ökologische Ziele: *green accounting*, Sozialziele: *social accounting*) und die Veränderung aller entscheidungsrelevanten Potenziale einer Unternehmung (z. B. des Humanvermögens) nur durch solche zusätzlichen Informationen erfassbar sind. Mittlerweile werden derartige erweiterte Informations- und Steuerungsmodelle unter dem Terminus »Balanced Scorecard« diskutiert und angewandt (Kaplan/Norton [2000]).

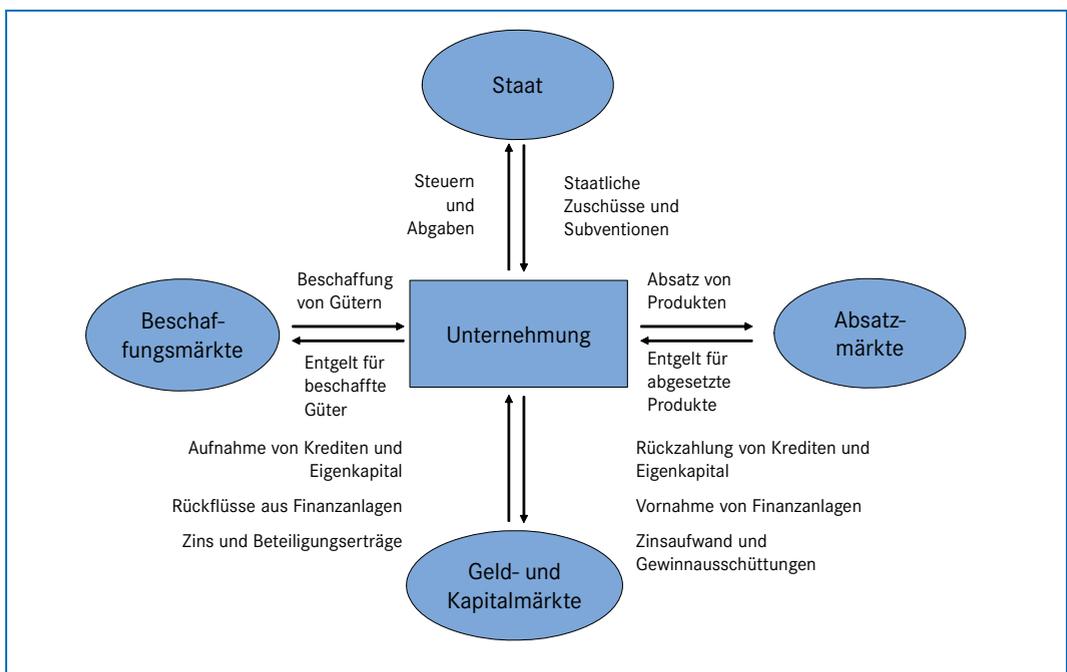


Abb. 1.1: Stellung der Unternehmung im Gütersystem

Innerhalb des Rechnungswesens erfüllt die **Buchführung** die Aufgabe der Erfassung und Aufbereitung der Zahlenwerte, um sie den unterschiedlichen Teilgebieten des Rechnungswesens für eine weitere Auswertung zur Verfügung zu stellen. Diese Erfassung erfolgt nach einer systematischen, sachlichen und chronologischen Ordnung, um eine lückenlose Aufzeichnung aller wesentlichen Sachverhalte zu gewährleisten und eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Auswertung zu ermöglichen. In regelmäßigen Abständen (meist einem Jahr) werden diese Informationen innerhalb des Jahresabschlusses zusammengefasst und so aufbereitet, dass sie auch nach außen präsentiert werden können.

Zusammenfassend besteht die **Aufgabe der Buchführung** in der systematischen, lückenlosen und chronologischen Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle, d. h. aller in Zahlenwerten festgestellten wirtschaftlich bedeutsamen Vorgänge, also solcher Tatbestände, die zu Veränderungen des Vermögens oder Kapitals eines Unternehmens führen. Die Aufzeichnungen der Buchführung erstrecken sich über die gesamte Lebensdauer des Unternehmens, sie beginnen mit der Gründung und enden mit der Liquidation des Unternehmens (Eisele/Knobloch [2011]; Wöhe/Kußmaul [2012]).

## B. Funktionen des Rechnungswesens

Aufzeichnungen und Auswertungen von Zahlen über das Betriebsgeschehen sind betriebswirtschaftlich von großer Bedeutung, verursachen andererseits aber auch hohen Aufwand. Um die Notwendigkeit des mit dem Rechnungswesen betriebenen Aufwands zu rechtfertigen, muss die Frage nach seinem Zweck gestellt werden. Um sich diese zu verdeutlichen, stelle man sich nur einmal vor, der Eigentümer eines Unternehmens habe keinerlei Informationen über den Geschäftsverlauf! Für ihn stellen sich Fragen wie: Wie viel wurde in der vergangenen Geschäftsperiode umgesetzt, wie war die Zahlungsmoral der Kunden? Wie haben sich die Preise entwickelt, geht der Absatz zurück? Er will wissen, ob er Geld verdient oder verloren hat, ob er Steuern bezahlen muss, ob er jemandem Geld schuldet und ob er diese Schulden problemlos begleichen kann oder ob bald Insolvenz angemeldet werden muss. Zusammengefasst dient das Rechnungswesen der Bereitstellung von Informationen zu folgenden Zwecken:

### 1. **Dokumentationsfunktion:**

Zum einen kommt dem Rechnungswesen die Aufgabe zu, alle im Betrieb auftretenden finanz- und leistungswirtschaftlichen Sachverhalte zu erfassen, um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens beurteilen zu können. Den am Unternehmen Beteiligten sollen Informationen bereitgestellt werden (Informationsfunktion). Außerdem dient das Rechnungswesen der Ermittlung bestimmter fälliger Zahlungen wie Gewinnausschüttungen, Erfolgsbeteiligungen (Tantiemen) oder auch Steuern (Zahlungsbemessungsfunktion).

### 2. **Planungsfunktion:**

Die Führung eines Unternehmens (bzw. eines Unternehmensteils oder eines Projekts) nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten setzt stets eine an wirtschaftlichen Zielgrößen orientierte Planung voraus. Jegliches rationale wirtschaftliche Handeln muss sich auf Informationsmaterial stützen, das geeignet ist, Entscheidungen auf ihre Wirtschaftlichkeit im Hinblick auf die Unternehmensziele hin zu überprüfen. Das dafür notwendige Zahlenmaterial wird vom Rechnungswesen bereitgestellt.

### 3. **Kontrollfunktion:**

Da eine Planung ohne spätere Kontrolle wirkungslos ist, muss in der Kontrollfunktion überprüft werden, inwieweit das, was tatsächlich eingetreten ist (Ist-Werte), mit dem ursprünglich vorgesehenen (Soll-Werte) übereinstimmt. Damit kann der Grad der Erreichung der gesteckten Ziele ermittelt und es können entsprechende Verbesserungsmaßnahmen eingeleitet werden.

Im Detail handelt es sich im Rechnungswesen beispielsweise um Aufgabenstellungen, wie die Ermittlung des kurzfristigen Betriebsergebnisses in der kurzfristigen Erfolgsrechnung, der Feststel-

lung der Vermögens- und Kapitalstruktur und damit der Dauer der Mittelbindung und Mittelfälligkeit etwa zur Ermittlung der Kreditwürdigkeit, der Wirtschaftlichkeitseinhaltung auf Kostenstellen in der Plankostenrechnung, der Preiskalkulation und der Bestimmung von Preisober- und -untergrenzen in Beschaffung und Produktionsprogrammplanung, Ermittlung der Gewinnschwelle in der Break-Even-Analyse, aber auch der Ermittlung von Stärken und Schwächen des Unternehmens, die langfristig den strategischen Erfolg determinieren.

## C. Adressaten und Teilgebiete des Rechnungswesens

Die verschiedenen Informationen, die vom Rechnungswesen gesammelt und aufbereitet werden, dienen verschiedenen Personengruppen als Entscheidungsgrundlage.

### I. Adressaten

Ein zentraler Interessent an den im Rechnungswesen gewonnenen Informationen ist der Kreis der Eigentümer bzw. die Geschäftsleitung. Daneben haben auch andere Gruppen ein Interesse an Informationen über das Unternehmen, man spricht von den **Stakeholdern des Unternehmens**. Es handelt sich dabei in erster Linie um Anteilseigner, Gläubiger, Kunden, Konkurrenzunternehmen, Arbeitnehmer und den Fiskus. Das Rechnungswesen sammelt deshalb Informationen für eine Vielzahl verschiedener Interessenten mit unterschiedlicher Interessenlage. Dabei wird nicht allen Interessenten die gleiche Art von Information gewährt werden. Deshalb ist es sinnvoll, beim Kreis der Interessenten in interne und externe zu unterscheiden (vgl. Tab. 1.1).

Externe Interessenten	Interne Interessenten
Eigentümer (Kapitalgeber)	Eigentümer (Unternehmer)
Gläubiger	Geschäftsführung
Mitarbeiter	Beirat/Aufsichtsrat
Staat/Aufsichtsbehörden	Arbeitnehmervetreter (z. B. Wirtschaftsausschuss)
Gesellschaft	
Konkurrenz	
Lieferanten	
Kunden	

Tab. 1.1: Interessenten am Rechnungswesen

Das Rechnungswesen dient zum einen der **Information des Unternehmers** selbst. In vielen Unternehmen ist die Eigentümerschaft jedoch nicht zwangsläufig mit der **Geschäftsführung** des Unternehmens verbunden, sondern diese wird an ein Management (z. B. Vorstand einer AG) delegiert, das dann im Auftrag der Eigentümer (z. B. Aktionäre) das Unternehmen leitet. Dann müssen sowohl Management einschließlich der Aufsichts- und Mitbestimmungsorgane sowie Kapitalgeber Informationen über den Geschäftsverlauf erhalten.

Das Management muss mit diesen Informationen das Unternehmen steuern. Die **Eigentümer** treffen auf Basis dieser Informationen ihre weiteren Anlageentscheidungen, d. h. ob sie ihr Kapital weiterhin dem Unternehmen zur Verfügung stellen. Dies gilt auch für potenzielle Investoren

und somit auch für Finanzanalysten, die sich mit der Frage auseinandersetzen, ob sie in Zukunft Anteile des Unternehmens erwerben sollten. Ein Anleger ist daran interessiert, seine begrenzten Mittel so einzusetzen, dass er den Einkommensstrom daraus maximieren kann. Dazu benötigt er Informationen über voraussichtliche Ausschüttungsbeträge, Stabilität und Sicherheit des Engagements sowie über mögliche Wertsteigerungspotenziale.

Diesen externen **Kapitalgebern** wird mit dem Jahresabschluss und in manchen Fällen weiteren unterjährigen Veröffentlichungen, wie der Zwischenberichterstattung und der Ad-hoc-Publizität, die Möglichkeit gegeben, sich über den Geschäftsverlauf zu informieren.

Auch aktuelle oder potenzielle **Gläubiger** haben ein Interesse daran, sich über die Lage des Unternehmens zu informieren. Sie werden sich dafür interessieren, ob Zins- und Tilgungszahlungen betragsmäßig und termingerecht beglichen werden können. Als weiterer Punkt wird die Haftungssubstanz im Insolvenzfall interessant sein. Insbesondere im Falle einflussreicher Großkreditgeber wird sich zwar deren Möglichkeit der Informationsbeschaffung nicht auf die publizierten Informationen beschränken, jedoch stellt auch hier der Jahresabschluss ein zentrales Informationinstrument dar.

Auch für **Kunden**, insbesondere Großkunden, sind Informationen über die Lage des Unternehmens von großer Bedeutung, besonders wenn sie durch langfristige Verpflichtungen aneinander gebunden sind. Neben Service- und Reparaturleistungen sind hier vor allem langfristige vertragliche Einbindungen in den Wertschöpfungsprozess über ein Outsourcing von bestimmten Leistungen relevant. Für Lieferanten gilt dies entsprechend auch, wobei diese meist auch gleichzeitig Gläubiger des Unternehmens sind. Der Fiskus als Gläubiger von Steuern hat grundsätzlich die gleichen Informationsbedürfnisse wie die anderen Gläubiger. Sein Interesse richtet sich primär auf die Steuerbilanz, die als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung dient.

**Arbeitnehmer** und ihre Vertreter, die Gewerkschaften, sind unter dem Aspekt der Einkommens- und Arbeitsplatzsicherheit an Informationen über die gegenwärtige und zukünftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage interessiert. Auch die allgemeine Öffentlichkeit wird auf dieser Grundlage am Bestand des Unternehmens interessiert sein, ebenso wie die Konkurrenz an Informationen über das Unternehmen interessiert ist, wobei diese sich vor allem über die Zukunftsaussichten von Wettbewerbern informieren wollen.

## II. Teilgebiete

Die dargestellten verschiedenen Personenkreise haben, wie ausgeführt, unterschiedliche Informationsinteressen, die mit Hilfe des Rechnungswesens befriedigt werden sollen. Dabei muss sowohl unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit als auch der Vertraulichkeit das Ausmaß an Informationen, welche einerseits erfasst und andererseits wieder nach Außen abgegeben werden sollen, begrenzt werden. Aus der Verschiedenheit der Aufgaben und Interessenten hat sich eine Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens in **internes und externes Rechnungswesen** entwickelt. Beide Richtungen stehen miteinander in engem Zusammenhang und verwenden teilweise das gleiche Zahlenmaterial mit unterschiedlicher Zielsetzung (vgl. Abb. 1.2).

Diese Aufteilung erfolgt, um die Unterschiedlichkeit der Adressaten und die damit verbundenen unterschiedlichen Rechnungszwecke herauszustellen (Schneider [1994]). Internes und externes Rechnungswesen dienen beide der Bereitstellung von Informationen, aber mit unterschiedlicher Zielsetzung. Das interne Rechnungswesen dient in erster Linie der Unternehmenssteuerung durch Planung und Kontrolle im Kontext der Funktionen Entscheidungsunterstützung und Ver-

haltenssteuerung. Im externen Rechnungswesen dominiert dagegen die Dokumentationsfunktion. In diesem Sinne soll im externen Rechnungswesen eine möglichst genaue Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erfolgen. Während das interne Rechnungswesen ausschließlich an die Geschäftsleitung gerichtet ist, wendet sich das externe Rechnungswesen primär an externe Adressaten des Unternehmens. Dabei stellen die Kapitalgeber die zentralen Adressaten der veröffentlichten Informationen dar. Besonders im internationalen Kontext werden diese primär bei der Zusammenstellung der Informationen in den Vordergrund gerückt, wobei von der These ausgegangen wird, dass mit der Befriedigung der Informationsinteressen der Investoren gleichzeitig auch die übrigen Interessenten zufriedengestellt sein sollten (vgl. Kapitel 22).

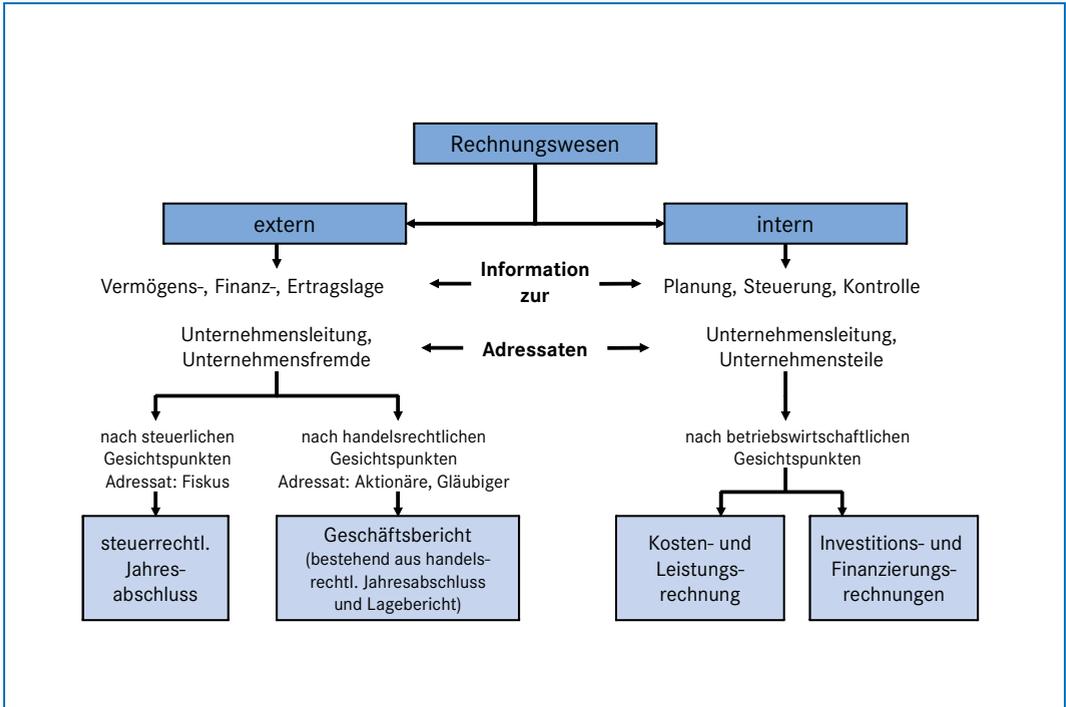
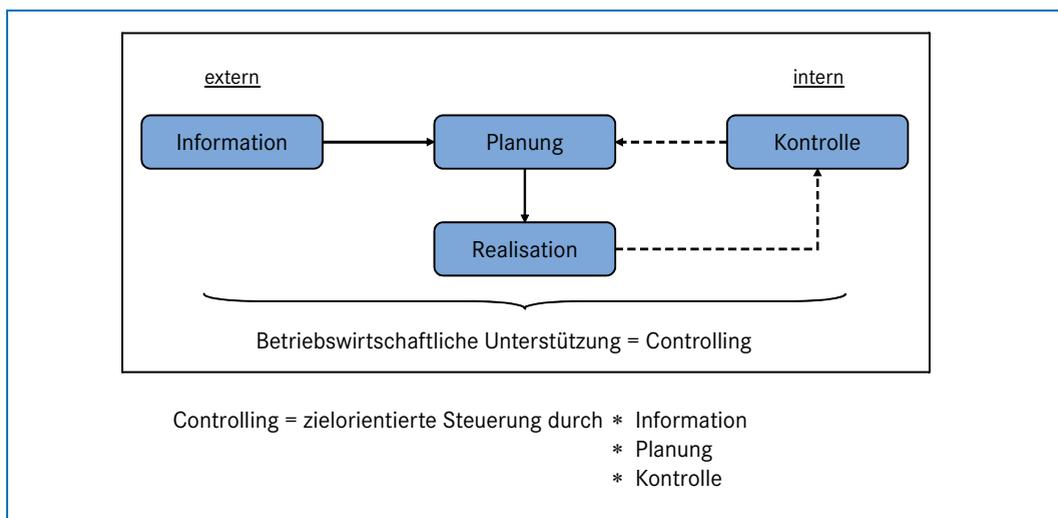


Abb. 1.2: Teilgebiete des Rechnungswesens

Aus diesen unterschiedlichen Zielsetzungen sowie der Ausrichtung des Rechnungswesens auf unterschiedliche Adressaten lassen sich die einzelnen Teilgebiete des Rechnungswesens ableiten. Der **Jahresabschluss**, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie ergänzend der Kapitalflussrechnung und dem Anhang, bildet das Ergebnis der Aufzeichnungen der Finanzbuchhaltung. Er bildet den Kern des **externen Rechnungswesens**. Aufgrund der Informationsasymmetrien zwischen Geschäftsleitung und den externen Adressaten und wegen der möglichen Rechtsfolgen veröffentlichter Jahresabschlussdaten, ist dieser Bereich des Rechnungswesens mit einem gewissen Maß an Objektivität i. S. einer Überprüfbarkeit durch Dritte verbunden. Um eine einheitliche, den Interessen gerecht werdende Abgabe von Informationen sicherzustellen, wurden Verpflichtung und Umfang dieser periodischen Rechenschaftslegung gesetzlich geregelt. Diese Normen zur Rechnungslegung können allerdings weder jede denkbare Fragestellung, die sich

bei der Bilanzierung ergeben kann, vorwegnehmen, noch für jede in der Praxis auftretende Situation Verhaltensweisen festlegen. Damit ergeben sich für den Bilanzierenden – wenn auch nur in begrenztem Maße – Möglichkeiten, Bilanzpolitik zu betreiben. Mit anderen Worten kann der Jahresabschluss zu einem gewissen Grad den Wünschen des Bilanzierenden bezüglich seines Erscheinungsbildes bei den Adressaten angepasst werden.

Aufbau und Organisation des **internen Rechnungswesens**, das die **Kosten- und Leistungsrechnung** sowie die **Investitions- und Finanzierungsrechnung** umfasst, sind im Gegensatz zum externen Rechnungswesen in das Ermessen des Betriebes gestellt. Im internen Rechnungswesen sollen Informationen für die interne Steuerung, d. h. das Controlling des Unternehmens gewonnen werden. Controlling, das sich vom englischen Begriff »to control« (= steuern, lenken) ableitet, ist im Kern nichts anderes als zielorientierte Steuerung durch Information, Planung und Kontrolle. Dies ist in der folgenden Abb. 1.3 verdeutlicht (Fischer/Möller/Schultze [2012]):



**Abb. 1.3:** Begriff des Controlling

Neben der Schaffung von Transparenz werden hier deshalb zwei Zwecke verfolgt: Planung und Kontrolle.

Das **Controlling** bedient sich dabei aller verfügbaren Instrumente des Rechnungswesens, also auch der des externen. Die Steuerung von Geschäftseinheiten, d. h. die Planung und Kontrolle des Geschäfts selbstständig agierender betrieblicher Einheiten, der sog. Profit Centers, erfolgt im Controlling im Allgemeinen mit Hilfe des Instrumentariums des Jahresabschlusses. Die Ressourcenbindung wird mittels der Bilanz, das Ergebnis mittels der Gewinn- und Verlustrechnung und die Finanzierung mittels der Kapitalflussrechnung gesteuert. Soweit es um die Steuerung von Produkten und Prozessen geht, steht dagegen das Instrumentarium der Kosten- und Leistungsrechnung im Vordergrund. Darüber hinaus hat das Rechnungswesen eigene Instrumente für die Investitions-, Finanz-, Produktions- und Absatzplanung.

## D. Messung betriebswirtschaftlicher Ziele im Rechnungswesen

Das Rechnungswesen soll Informationen über den Geschäftsverlauf für verschiedene Interessenten bereitstellen. Mit diesen Informationen soll die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens dargestellt und damit beurteilbar gemacht werden, wie nahe das Unternehmen den gesetzten Zielen gekommen ist.

### I. Betriebswirtschaftliche Zielsetzungen

Die grundlegende marktwirtschaftliche Zielsetzung der Gewinnmaximierung ist als solche nicht operational und muss nach dem zeitlichen Horizont in eine kurz-, mittel- und langfristige Zielsetzung differenziert werden. Die **Ziele eines Unternehmens** lassen sich nach der zeitlichen Reichweite und den zugrunde liegenden Maßgrößen in drei Bereiche unterteilen, nämlich Liquidität, Erfolg und Erfolgspotenzial (vgl. Coenenberg/Haller/Schultze [2014]). Diesen drei Zielebenen entsprechen drei Steuerungsebenen, nämlich finanzwirtschaftliche, operative und strategische Steuerung (vgl. Abb. 1.4). Traditionell standen die monetären, d. h. in Geld messbaren Ziele Liquidität und Erfolg im Mittelpunkt. Infolge einer immer stärker zunehmenden Komplexität der Umwelt und einer damit einhergehenden Erhöhung der Unsicherheit über das zukünftige unternehmerische Umfeld gewinnt jedoch eine dritte, nicht geldmäßig ausdrückbare Zielgröße, das Erfolgspotenzial einer Unternehmung, immer mehr an Bedeutung.

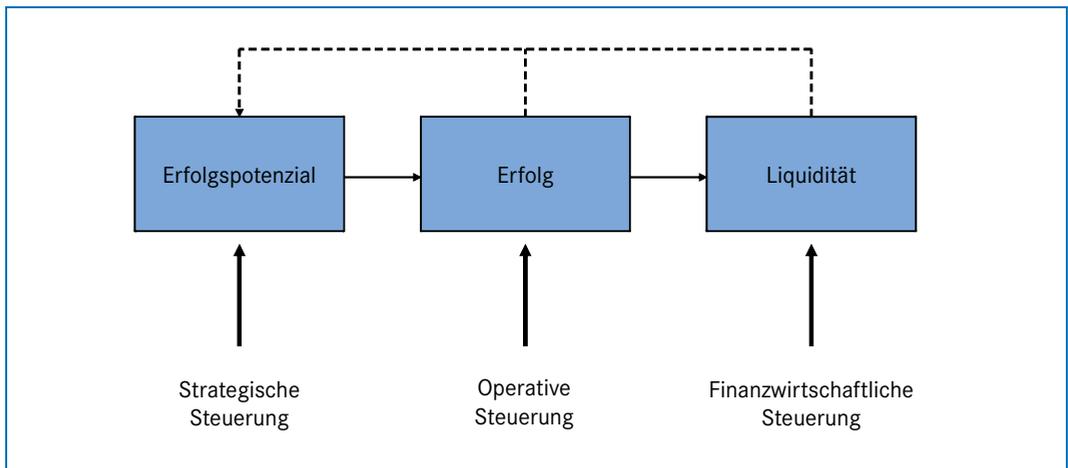


Abb. 1.4: Ziel- und Steuerungsebenen des Unternehmens

Das **Liquiditätsziel** ist auf Erzielung von Einzahlungen durch den Einsatz von Auszahlungen gerichtet (Cashflow-Orientierung). Die Bedeutung dieses Ziels für jedes Unternehmen zeigt sich schon an der Notwendigkeit, die Zahlungsbereitschaft jederzeit aufrecht zu erhalten. Die Verletzung dieser Prämisse führt zur Insolvenz. Die Steuerung der Einzahlungen und Auszahlungen ist deshalb für jedes Unternehmen notwendig, sie reicht allerdings als Grundprinzip der Unternehmenssteuerung nicht aus. Die Gründe dafür sind vielfältig. Wer etwa ein Unternehmen mit langen Entwicklungs- und Investitionsdauern nur nach Einzahlungen und Auszahlungen steuern würde,

käme mit seinen Maßnahmen stets zu spät. Denn der wirtschaftliche Erfolg eines Entwicklungs- oder Investitionsprojektes lässt sich auf der Grundlage von Einzahlungen und Auszahlungen erst nach Abschluss des gesamten Projektes messen.

Aus den Unzulänglichkeiten einer ausschließlich liquiditätsorientierten Steuerung leitet sich die Notwendigkeit einer weiteren Zielgröße ab, nämlich der Zielgröße **Erfolg**. Sie misst die Leistungsentstehung (Output) und den dafür erforderlichen Ressourceneinsatz (Input) periodenabschnittsweise. Mit der Messung des Periodenerfolges sollen Indikationen für den Totalerfolg über die gesamte Lebensdauer einer wirtschaftlichen Aktivität gewonnen werden. Kurz: Der Periodenerfolg ist Vorsteuerungsgröße für den Liquiditätsfluss. Neben die reine Geldsteuerung (Liquidität) tritt die leistungswirtschaftliche (operative) Steuerung (Erfolg).

Allerdings reicht auch die Zielgröße Erfolg für die Unternehmenssteuerung nicht aus. Die Unzulänglichkeit des Erfolgsziels ergibt sich insbesondere aus der begrenzten Prognosefähigkeit leistungswirtschaftlicher Erfolge und der eher kurzfristigen Orientierung einer rein operativen Unternehmenssteuerung. Aus der Notwendigkeit, die Unzulänglichkeit der Erfolgszielgröße zu begrenzen, resultiert die dritte Zielgröße, das **Erfolgspotenzial**. Das Erfolgspotenzial eines Unternehmens lässt sich als ein Bündel nachhaltig wirksamer Wettbewerbsvorteile beschreiben, die im Kontext umweltlicher Chancen und Risiken sowie unternehmerischer Stärken und Schwächen rechtzeitig aufgebaut und verteidigt werden müssen, um in nachfolgenden Perioden Erfolge erzielen zu können. Während Erfolg und Liquidität eher kurz- und mittelfristiger Natur sind, ist die Zielgröße Erfolgspotenzial vor allem auf eine längerfristige Perspektive gerichtet.

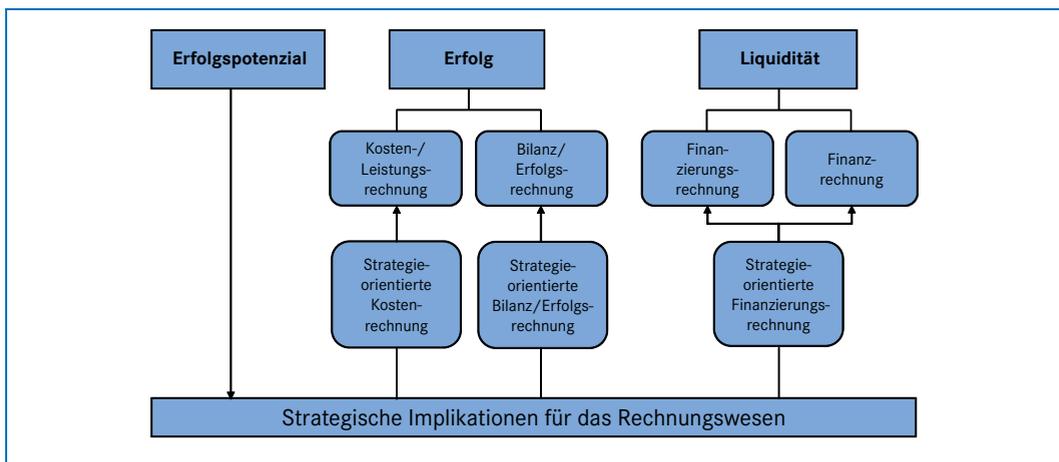


Abb. 1.5: Systematisierung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens

Zwischen den Zielen bestehen **Interdependenzen**. In zeitlicher Betrachtung stehen Erfolgspotenzial, Erfolg und Liquidität in einem Vorsteuerungsverhältnis. Das Erfolgspotenzial ist Vorsteuerungsgröße für den Erfolg und damit indirekt für die Liquidität. Andererseits bestehen natürlich auch Rückwirkungen zwischen den Zielgrößen: So wird der Aufbau neuer Erfolgspotenziale nicht möglich sein, wenn nicht aus früheren Erfolgspotenzialen entsprechende Liquiditätsbeiträge erwirtschaftet werden. Außerdem geht der Aufbau neuer Erfolgspotenziale wegen der notwendigen Vorlaufkosten häufig zu Lasten des gegenwärtigen Erfolgs.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der strategischen Steuerung einerseits und der operativen und finanzwirtschaftlichen Steuerung andererseits besteht im Hinblick auf die informatorische Fundierung. Während die strategische Steuerung auf Umfeld- und Unternehmensanalysen beruht, knüpfen die operative und die finanzwirtschaftliche Steuerung unmittelbar an die Systeme des betrieblichen Rechnungswesens an, wie in Abb. 1.5 verdeutlicht. Wegen der Verknüpfung der drei Zielebenen haben allerdings die für das operative und finanzwirtschaftliche Controlling relevanten Informationen des Rechnungswesens auch erhebliche Bedeutung für die strategische Steuerung (vgl. Coenenberg/Fischer/Günther [2012]).

## II. Rechengrößen und Teilgebiete des Rechnungswesens

Im vorangegangenen Abschnitt wurden die vielfältigen Interessen am Rechnungswesen sowie die unterschiedlichen Steuerungskonzepte dargestellt. Aufgrund dieser Anforderungen haben sich verschiedene Teilgebiete des Rechnungswesens entwickelt.

### 1. Rechengrößen des Rechnungswesens

Die Teilgebiete des Rechnungswesens sind unmittelbar verknüpft mit den Zielgrößen Liquidität und Erfolg. Der Liquiditätssteuerung dient die Finanz- bzw. Finanzierungsrechnung (auch Kapitalflussrechnung genannt) über die Rechengrößen **Einzahlungen/Auszahlungen** bzw. unter Einbezug von Kreditgeschäften über **Einnahmen/Ausgaben**. Der Erfolgssteuerung (operativen Steuerung) dienen der Jahresabschluss (Bilanz/Erfolgsrechnung) und die Kosten-/Leistungsrechnung (vgl. Abb. 1.6).

Zielgröße	Rechengrößen	Teilgebiete des Rechnungswesens
<b>Liquidität</b>	Einzahlungen Auszahlungen	Finanzrechnung, Investitionsrechnung
	Einnahmen Ausgaben	Finanzierungsrechnung
<b>Erfolg</b>	Erträge Aufwendungen	Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz
	Leistungen Kosten	Kosten-/Leistungsrechnung, kalkulatorische Vermögensrechnung

Abb. 1.6: Zusammenhang zwischen Ziel-, Rechengrößen und Teilgebieten des Rechnungswesens

**Auszahlungen** und **Einzahlungen** sind, wie der Name schon sagt, tatsächliche Zahlungen in Geld (Geldbegriff = Bargeld, Buchgeld), die den Bestand an flüssigen Mitteln des Unternehmens verändern. Wenn also z. B. etwas eingekauft und bar bezahlt wird, dann handelt es sich bei diesem Geschäftsvorfall um eine Auszahlung. Aber auch die Bezahlung einer Rechnung per Überweisung stellt eine Auszahlung dar, da auch das Bankguthaben sofort verfügbare flüssige Mittel darstellt und bei der Bezahlung abnimmt.

**Ausgaben/Einnahmen** sind Begriffe für solche Vorgänge, die rechtlich den Anspruch auf Finanzmittel herbeiführen. Durch Abschluss des Kaufvertrages schuldet der Käufer dem Verkäufer den Kaufpreis, der Verkäufer dem Käufer das betreffende Gut. Mit Abschluss des Kaufvertrags entsteht für das kaufende Unternehmen eine rechtliche Verpflichtung, die als Ausgabe bezeichnet wird – umgekehrt entsteht für den Verkäufer eine Einnahme.

Eine Ausgabe kann, muss aber nicht gleichzeitig Auszahlung sein. Wird, wie in eben genanntem Beispiel, Ware eingekauft und bar bezahlt, dann handelt es sich gleichzeitig um eine Auszahlung und um eine Ausgabe: Ausgabe, weil die Zahlungsverpflichtung entstanden ist, Auszahlung, weil Geld geflossen ist. Wird dagegen die Ware erst später bezahlt, z. B. bei einem Kauf mit Zahlungsziel (auf Kredit), dann stellt der Kauf eine Ausgabe dar, aber erst die Bezahlung eine Auszahlung.

**Aufwendungen/Erträge** sind Begriffe für den Wertverzehr bzw. Wertzuwachs im Unternehmen. Mit Entstehen einer Ausgabe bzw. Auszahlung sind zwar rechtliche Ansprüche entstanden bzw. Geldmittel geflossen, die erworbenen Güter sind aber möglicherweise noch nicht verbraucht, sondern liegen z. B. auf Lager. Erst wenn sie tatsächlich im Betriebsprozess verbraucht worden sind, spricht man von einem Aufwand. Die Finanzbuchhaltung erfasst den gesamten Wertzuwachs oder Wertverbrauch sowie die durch diese entstehenden Änderungen der Vermögens- oder Kapitalstruktur während einer Periode. Den Wertverzehr nennt man Aufwand, den Wertzuwachs Ertrag. Diese werden im Jahresabschluss gegenübergestellt und ergeben den Gewinn der Periode.

## Beispiel

Aufeinanderfolgen der Rechengrößen bei einer Maschine:

- Kauf einer Maschine für 100.000 GE mit Zahlungsziel  $\Rightarrow$  Ausgabe
- Vier Wochen später Bezahlung der Maschine per Banküberweisung  $\Rightarrow$  Auszahlung
- Jede Betriebsstunde der Maschine vermindert ihren Wert  $\Rightarrow$  Aufwand

Die Kosten- und Leistungsrechnung, kurz Kostenrechnung, erfasst im Unterschied zur Finanzbuchhaltung **Kosten** und **Leistungen**. Diese stellen denjenigen Teil des Wertverbrauchs und -zuwachses dar, der durch die Erfüllung der spezifischen Aufgaben des Betriebes (Erzeugung und Absatz von Gütern und Leistungen) verursacht wird. Während der Jahresabschluss sich auf alle Aktivitäten des Unternehmens bezieht, ist die Kostenrechnung hingegen auf das Ergebnis der Leistungserstellung und -verwertung gerichtet. Deshalb werden in der Kostenrechnung alle nicht die Leistungserstellung und -verwertung betreffenden sog. **neutralen Aufwendungen und Erträge** ausgeschlossen. Dazu gehören alle betriebsfremden, periodenfremden und außerordentlichen

Aufwendungen und Erträge, die aber in der Finanzbuchhaltung aufgezeichnet werden (z. B. Spekulationsgewinne, Steuernachzahlungen, Verkauf von Produktionsanlagen).

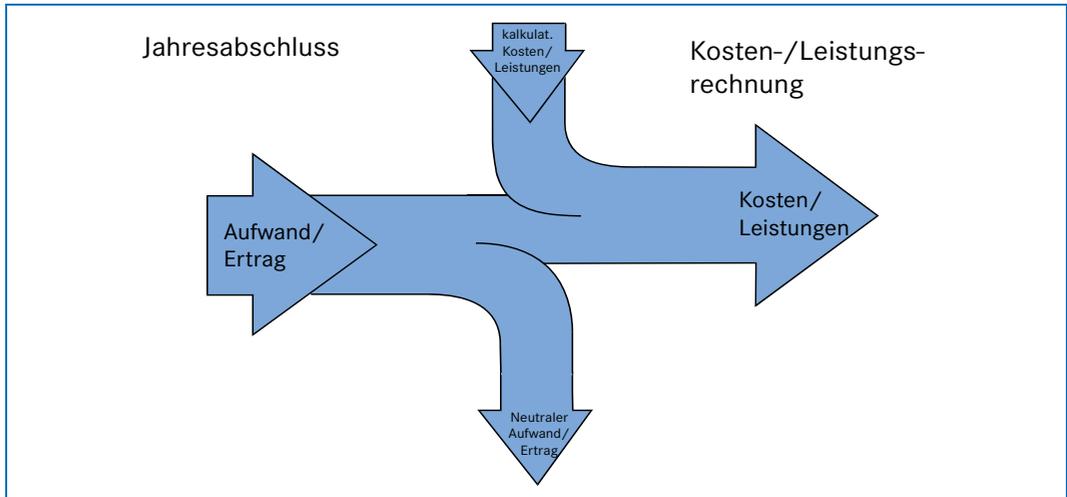


Abb. 1.7: Aufwendungen und Kosten

Zusätzlich werden in der Kostenrechnung **kalkulatorische Kosten** verrechnet, die entweder in der Finanzbuchhaltung gar nicht (z. B. kalkulatorische Zinsen, Mieten, Unternehmerlohn) oder in anderer Höhe anfallen (kalkulatorische Abschreibungen) und deshalb auch als sog. Zusatzkosten bzw. Anderskosten bezeichnet werden. Zweck ist dabei häufig eine Normalisierung stark schwankender Größen sowie die Berücksichtigung von Opportunitätskalkülen. Diese Unterschiede zwischen Aufwand/Ertrag und Kosten/Leistungen sind in Abb. 1.7 dargestellt (vgl. Coenenberg [1995]).

Die unterschiedlichen Rechengrößen werden innerhalb der Rechnungen zu unterschiedlichen **Ergebnisgrößen** komprimiert, die jeweils Maßgrößen für die unterschiedlichen Zielgrößen darstellen (vgl. Abb. 1.8).

In der Finanzierungsrechnung werden Einnahmen und Ausgaben bzw. Einzahlungen und Auszahlungen zu verschiedenen Zahlungsstrom-Salden zusammengefasst, die auch »**Cashflows**« genannt werden und je nach den in ihnen enthaltenen Zahlungen unterschiedlichen Bereichen zuzuordnen sind. So sind üblicherweise drei Cashflow-Bereiche zu unterscheiden: Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit, Cashflow aus Investitionstätigkeit und Cashflow aus Finanzierungstätigkeit. Diese Salden geben Auskunft über die Finanzierungskraft bzw. die Finanzierungsbedarfe des Unternehmens.

Der Saldo von Erträgen und Aufwendungen im Rahmen der »Gewinn- und Verlustrechnung« ergibt den »**Jahresüberschuss**«, der den bilanziellen Gewinn vor Ergebnisverwendung darstellt. Er bildet eine der zentralen Maßgrößen des externen Rechnungswesens über den Erfolg der Geschäftstätigkeit einer Periode.

Leistungen und Kosten werden im »**Betriebsergebnis**« zusammengefasst. Dieses stellt die zentrale Maßgröße für den betrieblichen Erfolg im internen Rechnungswesen dar. Da Kosten/Leistungen und Aufwendungen/Erträge sich voneinander unterscheiden, werden sich i. d. R. auch Be-

triebsergebnis und Jahresüberschuss unterscheiden. Da beide Ergebnisse oft für unterschiedliche Zwecke und aus unterschiedlicher Perspektive ermittelt werden, unterliegen sie unterschiedlichen Interpretationen. Allerdings liegt es i. S. einer durchgängigen Transparenz nahe, zur Erfolgsmessung und Steuerung von Geschäftsbereichen in dezentral geführte Unternehmen die internen und externen Erfolgsgrößen eng aufeinander abzustimmen (vgl. in diesem Kapitel, S. 27 ff.).

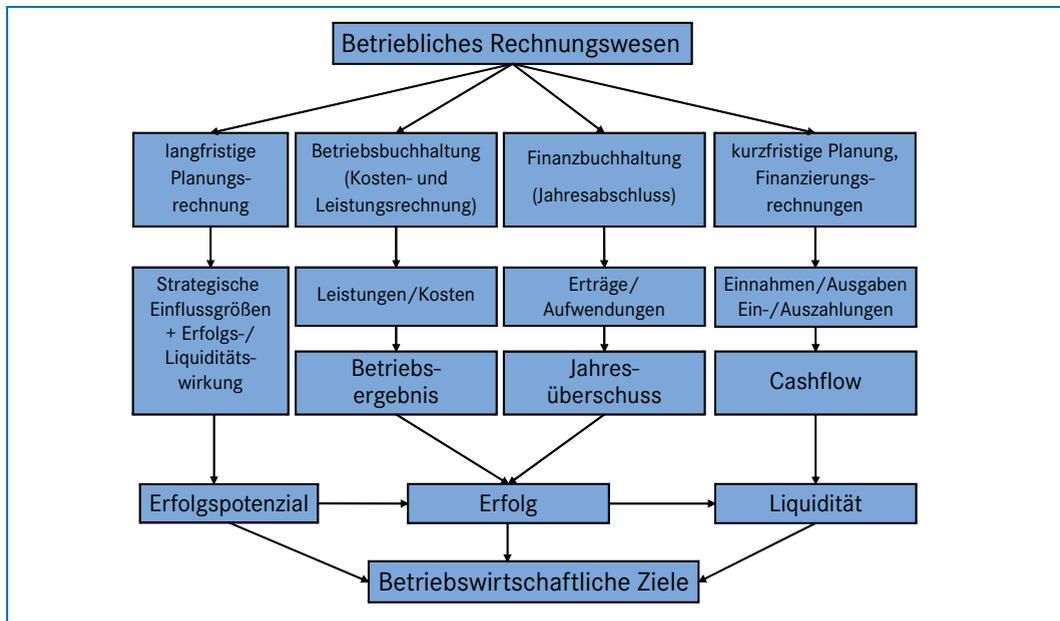


Abb. 1.8: Messung der Zielerreichung durch das Rechnungswesen

Mit dem Ansatz von **kalkulatorischen Kosten** i. S. v. Zusatzkosten in der Kostenrechnung soll dem Gedanken Rechnung getragen werden, dass die im Betrieb gebundenen Mittel auch in einer alternativen Verwendung einsetzbar wären und in dieser Einnahmen erwirtschaften könnten. Der Unternehmer könnte z. B. seine Arbeitskraft auch in einem nichtselbstständigen Angestelltenverhältnis einsetzen und dabei ein Gehalt beziehen – diesen Betrag muss er in der selbstständigen Tätigkeit erst als Gewinn erwirtschaften, um gleichgestellt zu sein. Deshalb wird dieses entgangene Gehalt in Form eines kalkulatorischen Unternehmerlohns als **Opportunitätskosten** vom Gewinn abgesetzt, um zu zeigen, was wirklich »Überschuss« war. Die gleiche Idee steht hinter dem Ansatz von kalkulatorischen Zinsen. Da das gebundene Kapital auch alternativ investiert werden könnte, kann als echter Überschuss aus dem betrieblichen Einsatz des Kapitals nur die darüber hinausgehende Verzinsung betrachtet werden. Werden im Betriebsergebnis kalkulatorische Zinsen in Höhe einer dem Risiko entsprechenden Alternativrendite abgesetzt, dann würde ein resultierendes **Betriebsergebnis** von null besagen, dass eine auskömmliche Rendite erwirtschaftet wurde, die den Kapitalgeber zufriedenstellen müsste.

Diese Überlegungen finden in jüngster Zeit im Konzept der **wertorientierten Unternehmensführung** (Stichwort: »Shareholder Value«) im Verhältnis zu externen Kapitalgebern Anwendung. Da diese ihr Kapital jederzeit anderweitig investieren können, muss das Unternehmen ihnen eine