Kapitel A
Grundlagen

1. Der betriebliche Leistungsprozess als Ausgangspunkt

Betriebe (synonym: Unternehmen) stellen Güter und Dienstleistungen für andere Wirtschaftssubjekte zur Verfügung und benötigen hierzu „Vorleistungen“ (Güter und Dienste), die sie selbst am Beschaffungsmarkt beziehen. Dieser Prozess (s Abb 1) wird allgemein als „Leistungsprozess“ bezeichnet und stellt sich als „Wertschöpfung“ („value added“) dar, in dem man auf die (positive) Differenz zwischen dem Gegenwert, den das Unternehmen aus der Leistungsverwertung am Absatzmarkt erzielt und dem Wert der benötigten Vorleistungen fokussiert:

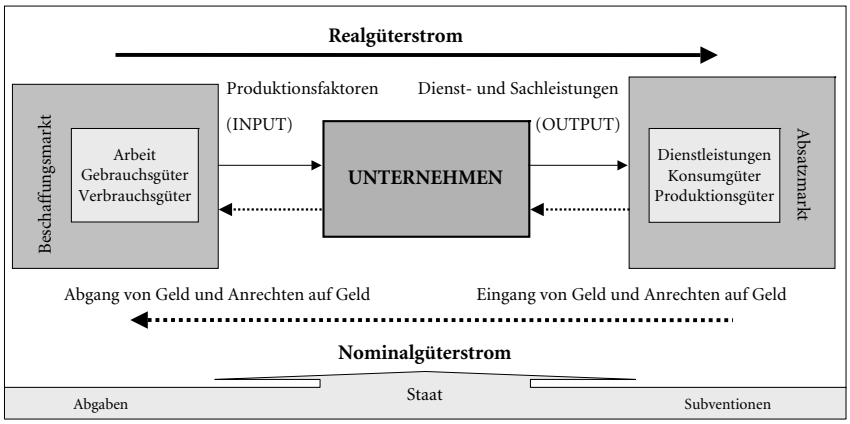

Abb 1 Der betriebliche Leistungsprozess

Der **Beschaffungsmarkt** stellt die **Produktionsfaktoren,** das sind Arbeit, Ge- und Verbrauchsgüter zur Verfügung. In der Betrachtung nach der ein- oder mehrmaligen Disponierbarkeit werden **Gebrauchsgüter** (bspw Gebäude, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung; allgemein: Betriebsmittel) sowie der Faktor **Arbeit** (lenkende und ausführende Tätigkeiten) zum (langfristigen) Einsatz in der Leistungserstellung verwendet, während **Verbrauchsgüter** (bspw Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Energie; allgemein: Werkstoffe) regelmäßig im Leistungsprozess verbraucht werden. Weil die Produktionsfaktoren als Einsatzgüter für die Produktionsprozesse zu sehen sind, werden sie auch als **Inputgüter** bezeichnet.

Im Zentrum des betrieblichen Leistungsprozesses steht die **Leistungserstellung** im Unternehmen. Dabei werden **Dienstleistungen** und **Sachleistungen** (Konsumgüter zur direkten Bedürfnisbefriedigung und Produktionsgüter zur indirekten Bedürfnisbefriedigung, indem sie als Güter für nachgelagerte Produktionsprozesse zur Verfügung gestellt werden) erstellt und als Ergebnisse des Produktionsprozesses – als **Outputgüter** – auf verschiedenen **Absatzmärkten** angeboten.

Der als **(Real-)Güterstrom** beschriebene betriebliche Leistungsprozess umfasst also

- die Beschaffung von Produktionsfaktoren,
- die Kombination und Transformation dieser Produktionsfaktoren zu Dienst- und Sachleistungen sowie
- den Absatz von Leistungen am Markt.

Diesem Realgüterstrom fließt ein **Nominalgüterstrom** in Geld und Anrechten auf Geld entgegen: Während aus dem Verkauf der Leistungen Geldzugänge im Unternehmen verzeichnet werden, verursacht die Beschaffung von Produktionsleistungen Geldabgänge. Dieser leistungsbezogene „Wertekreislauf" wird durch Zahlungsströme begleitet und durch den Staat als zusätzlichen Player beeinflusst, indem er einerseits etwa Subventionen gewähren kann und andererseits das Unternehmen mit Abgaben (Beiträge, Gebühren und Steuern) belastet.

In diesem Zusammenhang kann nun die methodische Zuordnung der weiteren Ausführungen dieses Buches vorgenommen werden. Weist man dem betrieblichen Leistungsprozess idealtypisch voneinander abgrenzbare Funktionen zu (s Abb 2), wird der Schwerpunkt der Überlegungen klar ersichtlich: Während die Entscheidungen über Güter, die über einen bestimmten Betrachtungszeitraum Leistungen abgeben sollen und zu einer längeren Kapitalbindung führen, als **Investitionsentscheidungen** zu bezeichnen sind, lösen Investition, Beschaffung, Produktion und Absatz Finanzierungsvorgänge aus, die Maßnahmen zur Kapitalbeschaffung und -rückzahlung umfassen und als **Finanzierungsentscheidungen** bezeichnet werden. Diesen betriebswirtschaftlichen Entscheidungsbereichen – **der Investition und Finanzierung** – sind **Kap B** und **C** dieses Buches gewidmet; die weiteren betrieblichen Funktionen bleiben weitestgehend ausgespart.

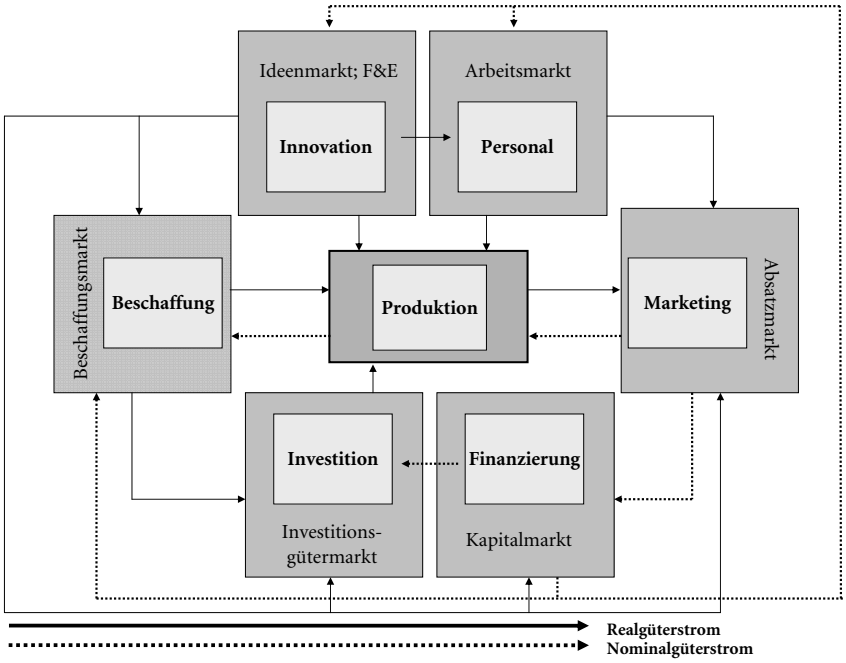

Abb 2 Die Funktionen im betrieblichen Leistungsprozess (in Anlehnung an Bea/Friedl/Schweizer 7)

2. Die Einordnung im betrieblichen Rechnungswesen

2.1 Charakteristika des betrieblichen Rechnungswesens

Das betriebliche Rechnungswesen hat zunächst die Aufgabe, das betriebliche Geschehen, das sich in Zahlen – genauer: in Mengen- und Wertgrößen – abbilden lässt, zu erfassen bzw zu dokumentieren. Insofern finden Investitions- und Finanzierungsentscheidungen, die auf Basis quantitativer Daten zu treffen sind, auch Eingang in das betriebliche Rechnungswesen.

Zumal das betriebliche Rechnungswesen nicht nur internen Informationsbedürfnissen zur Führung (Analyse, Steuerung und Kontrolle) des Unternehmens dient, sondern zudem auch an externe Interessenten (bspw Geschäftspartner, Behörden, Banken, Arbeitnehmer, Eigentümer) gerichtet ist, ist eine weitere Untergliederung in das externe und interne Rechnungswesen zweckmäßig.

Unter diesem Gesichtspunkt ist wesentlich, dass das externe Rechnungswesen

- bestimmten gesetzlichen Vorgaben entsprechen muss, während die Ausgestaltung des internen Rechnungswesens entscheidungsautonom vom Management der jeweiligen Unternehmen zu formulieren ist,

- sich auf das gesamte Unternehmen bezieht, während der sachliche Bezugsrahmen des internen Rechnungswesens bspw auf Teilbereiche, Profit Center bzw einzelne Produktgruppen/Produkte reflektiert,
- eher vergangenheitsorientiertes Datenmaterial aufbereitet und darstellt, während die Zukunftsorientierung für das interne Rechnungswesen ebenfalls wesentlich ist (Planrechnungen).

Dem **externen Rechnungswesen** werden auf Basis der **Finanzbuchhaltung** regelmäßig folgende Funktionen zugerechnet:

- **Informationsfunktion**

Diese durch § 195 UGB (der Jahresabschluss hat *„dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln"*) und § 222 Abs 2 UGB (*„Der Jahresabschluss hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln")* vorgegebene Funktion verpflichtet zunächst alle Unternehmer, die gem § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind (darunter sind Kapitalgesellschaften, sog kapitalistische Personengesellschaften [bspw die Rechtsformen der GmbH & Co KG] sowie Unternehmen, die in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren einen höheren Umsatz als € 700.000 erzielt haben – mit Ausnahme der freien Berufe, der Land- und Forstwirte und der sog „Überschussrechner" – zu subsumieren). Um dieser Informationspflicht zu entsprechen, haben alle Unternehmen jedenfalls eine **Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung** (vgl § 222 UGB iVm § 224 ff UGB) aufzustellen. Unternehmen, die in Form einer **Kapitalgesellschaft** oder **kapitalistischen Personengesellschaft** geführt werden, haben darüber hinaus bei Erfüllung bestimmter Größenmerkmale (vgl § 221 UGB) (idR) einen **Anhang** (vgl § 236 UGB) und ggf einen **Lagebericht** (vgl § 243 UGB) zu erstellen. Darüber hinaus sind bestimmte (börsenotierte) Aktiengesellschaften zur Aufstellung eines **Corporate Governance-Berichtes** (§ 243 b UGB) verpflichtet. Seit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) ist gem § 243 c UGB ferner für Geschäftsjahre, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen, vorgesehen, dass bestimmte große Gesellschaften und Unternehmen von öffentlichem Interesse einen **Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen** vorzulegen haben.

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung, in der die liquiden Ströme in einem Betrachtungszeitraum abgebildet werden, findet sich (derzeit) in der nationalen Rechnungslegung nicht.

Weil die Bewertungsvorschriften des UGB durch das zu Grunde gelegte Gläubigerschutzprinzip iVm dem Vorsichtsprinzip die Werte der Bilanz verzerren können und die (ausschüttbaren) Gewinne tendenziell zu vorsichtig ausgewiesen sind, ist die gesetzliche Informationsfunktion derzeit

nur unzureichend erfüllt (diese könnte durch die internationale Rechnungslegung etwa nach IAS/IFRS besser wahrgenommen werden).

Die Daten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung werden schließlich auch zur Kennzahlenanalyse herangezogen: Neben internen Steuerungszwecken dienen diese jedenfalls auch externen Analysen, die sich etwa auf die Berichterstattung über die wesentlichen finanziellen Leistungsindikatoren im Rahmen des Lageberichtes, auf die Überprüfung der Schwellenwerte des URG oder die Bonitätsbeurteilung im Rahmen des Ratings bei Kreditinstitutionen beziehen. Dieser Jahresabschlussanalyse über die Herleitung von Kennzahlen ist schließlich **Kap D** dieses Buches gewidmet.

- **Ausschüttungsbemessungsfunktion**

Der Jahresabschluss nach dem UGB erbringt für Kapitalgesellschaften jene Größe, die an die Kapitaleigner (Aktionäre) ausgeschüttet werden kann. Diese Größe „Bilanzgewinn" wird in der Gewinn- und Verlustrechnung im letzten Posten zum Ausweis gebracht (vgl § 231 UGB).

- **Steuerbemessungsfunktion**

Der Jahresabschluss nach dem UGB ist (uU mit einer auf den steuerrechtlichen Gewinn überleitenden Mehr-Weniger-Rechnung) Basis für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz. Die diesbezüglichen Aufzeichnungsverpflichtungen treffen auch steuerpflichtige Unternehmer außerhalb des Anwendungsbereiches des UGB, indem der Gewinn über eine doppelte Buchführung bzw die vereinfachte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach rein steuerlichen Bestimmungen herzuleiten ist.

Dieses laufend und jährlich zu erstellende Datenmaterial könnte fallweise und unterjährig erforderlich werden, wenn das Unternehmen bestimmte Daten situativ bspw in Form von Sonderbilanzen (etwa in Fällen von Unternehmenszusammenschlüssen, Sanierungen uam) bereitstellen muss.

Zielsetzung des **internen Rechnungswesens** ist die Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Daten zur Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmensprozesse. Ihre konkrete Ausgestaltung ist innerbetrieblich determiniert, also an betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ausgerichtet.

Die als **Betriebsbuchhaltung** geführte **Kosten- und Leistungsrechnung** bezieht ihre Daten großteils aus der Finanzbuchhaltung (Gewinn- und Verlustrechnung), muss die pagatorischen Größen der Finanzbuchhaltung aber auf kalkulatorische Größen zur Abbildung der Realgüterbewegungen adaptieren (Kostenüberleitung).

Auch die laufend geführte Betriebsbuchhaltung wird fallweise durch Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Statistiken und Unternehmensanalysen ergänzt.

2.2 Zuordnung der Begriffe „Investition“ und „Finanzierung“

In einer systematischen Zuordnung weisen die Begriffe „Investition“ und „Finanzierung“ zunächst einen **Konnex zum externen Rechnungswesen** iZm der Erstellung des Bilanzbildes auf. Orientiert man sich am Aufbau der **Bilanz** und ihrer Gliederung in eine Aktiv- und Passivseite, so spiegelt das Bilanzbild die **Transformation** von **Kapital** (Passivseite: Eigen- und Fremdkapital) **in Vermögen** (Aktivseite: Anlage- und Umlaufvermögen) wider: Gibt die Passivseite der Bilanz Auskunft über die Frage nach der Herkunft der verwendeten Mittel und wird diese Bereitstellung finanzieller Mittel gewöhnlich mit dem Begriff **Finanzierung** umschrieben, so informiert die Aktivseite hingegen über die Frage der Verwendung dieser Mittel und ihrer Bindung im Unternehmen bzw im Unternehmensprozess und ist mit dem Begriff **Investition** zu umschreiben. In komprimierter Fassung der gesetzlichen Vorschriften über die Bilanzgliederung (§ 224 UGB) stellt sich die Bilanz eines rechnungslegungspflichtigen Unternehmens, dem aktivseitig der Begriff der „Mittelverwendung“ und passivseitig jener der „Mittelherkunft“ zugeordnet werden kann, wie folgt dar:

Bilanz	
Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen B. Umlaufvermögen I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere und Anteile IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten C. Rechnungsabgrenzungsposten *D. Aktive latente Steuern**	A. Eigenkapital I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital) II. Kapitalrücklagen III. Gewinnrücklagen IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust) *B. Unversteuerte Rücklagen** C. Rückstellungen D. Verbindlichkeiten E. Rechnungsabgrenzungsposten
Bilanzsumme	Bilanzsumme
Mittelverwendung (In welcher Form sind die Mittel im Unternehmen gebunden?)	Mittelherkunft (Woher stammen die Mittel?)

Abb 3 (Komprimiertes) Bilanzbild gem § 224 UGB (uB des RÄG 2014)

Die im obigen Schema kursiv herausgestellten und mit * gekennzeichneten Posten werden im Zuge des RÄG 2014 neu geregelt: Während das Bilanzgliederungsschema aktivseitig um den Ausweis des Postens „D. Aktive latente Steuern“ erweitert wird, dürfen passivseitig unversteuerte Rücklagen unternehmensrechtlich künftig nicht mehr gebildet werden. Alle bestehenden und unter dem Posten „B. Unversteuerte Rücklagen“ ausgewiesenen Beträge werden im Geschäftsjahr, das nach dem 31. 12. 2015 beginnt, soweit die darin enthaltenen passiven latenten Steuern nicht den Rückstellungen zuzuführen sind, unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt. Für die bisher unter C, D und E ausgewiesenen Posten ergibt sich folglich (inhaltlich unverändert) der neue Ausweis unter den Posten B, C und D.

In Bezug auf das **interne Rechnungswesen** stellen Wirtschaftlichkeitsrechnungen im Zusammenhang mit Finanzierungsentscheidungen und Investitionsrechnungen im Kontext zu Investitionsentscheidungen „Sonderrechnungen“ dar, die eben bestimmte Entscheidungssituationen legitimieren und begründen (und in weiterer Folge evaluieren).

Zusammenfassend lässt sich folgende Übersicht aufstellen:

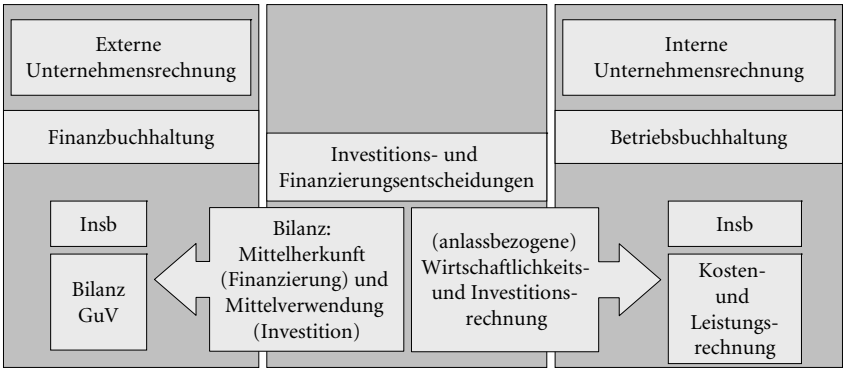

Abb 4 Zuordnung von „Investition“ und „Finanzierung“ zum internen und externen Rechnungswesen

3. Die Bilanzpositionen nach Mittelverwendung und Mittelherkunft

Nach den Regelungen des § 198 UGB sind in der Bilanz das Anlage- und Umlaufvermögen (für Geschäftsjahre, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen: uU die aktiven latenten Steuern), das Eigenkapital, (für Geschäftsjahre, die vor dem 1. 1. 2016 enden: die unversteuerten Rücklagen), die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und aufzugliedern. Für Kapitalgesellschaften sieht § 224 UGB eine bestimmte Form dieser Aufstellung in der Bilanz vor:

Bilanz zum x. x. 20xx

A. Anlagevermögen
- I. Immaterielle Vermögensgegenstände
  1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen
  2. Geschäfts(Firmen)wert
  3. Geleistete Anzahlungen
- II. Sachanlagen
  1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund
  2. Technische Anlagen und Maschinen
  3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
  4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau
- III. Finanzanlagen
  1. Anteile an verbundenen Unternehmen
  2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
  3. Beteiligungen
  4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens
  6. Sonstige Ausleihungen

B. Umlaufvermögen
- I. Vorräte
  1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
  2. Unfertige Erzeugnisse
  3. Fertige Erzeugnisse und Waren
  4. Noch nicht abrechenbare Leistungen
  5. Geleistete Anzahlungen
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
  1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

A. Eigenkapital
- I. Nennkapital
- II. Kapitalrücklagen
  1. Gebundene
  2. Nicht gebundene
- III. Gewinnrücklagen
  1. Gesetzliche Rücklage
  2. Satzungsmäßige Rücklagen
  3. Andere Rücklagen (freie Rücklagen)
- IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon Gewinnvortrag/ Verlustvortrag

~~(**B. Unversteuerte Rücklagen**~~
~~1. Bewertungsreserve aufgrund von Sonderabschreibungen~~
~~2. Sonstige unversteuerte Rücklagen)~~

B. (~~C.~~) Rückstellungen
1. Rückstellungen für Abfertigungen
2. Rückstellungen für Pensionen
3. Steuerrückstellungen
4. Sonstige Rückstellungen

C. (~~D.~~) Verbindlichkeiten
1. Anleihen, davon konvertibel
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
8. Sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

D. (~~E.~~) Rechnungsabgrenzungsposten

2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen 3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 4. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände III. Wertpapiere und Anteile 1. Anteile an verbundenen Unternehmen 2. Sonstige Wertpapiere und Anteile IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten **C. Rechnungsabgrenzungsposten** ***D. Aktive latente Steuern***	
Bilanzsumme	Bilanzsumme

Abb 5 (Detailliertes) Bilanzbild gem § 224 UGB (uB des RÄG 2014)

Zum ergänzenden Ausweis des Aktivpostens „D. Aktive latente Steuern" und zum Entfall des Postens „B. Unversteuerte Rücklagen" durch das RÄG 2014 s bereits oben 2.2.

3.1 Erklärungen zur Aktivseite

3.1.1 Anlagevermögen

Das Anlagevermögen umfasst gem § 198 Abs 2 UGB Vermögensgegenstände, *„die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen"* und bezieht sich daher auf langlebige Güter, die als Gebrauchsgüter bezeichnet werden. In der weiteren Untergliederung werden immaterielle Güter iS unkörperlicher Güter (bspw Rechte, Patente, Lizenzen, Know-How), die im Bilanzbild nur ausgewiesen werden dürfen, wenn sie als Anlagevermögen entgeltlich erworben und nicht selbst hergestellt wurden (Aktivierungsverbot gem § 197 Abs 2 UGB), und materielle Güter iS körperlicher Güter unterschieden. Innerhalb der materiellen Güter ist zwischen dem Sachanlagevermögen (bspw Grundstücke, technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung) und dem Finanzanlagevermögen (langfristige, nicht zu Spekulationszwecken gehaltene Beteiligungen, Wertpapiere ua) zu differenzieren.

3.1.2 Umlaufvermögen

Das Umlaufvermögen umfasst gem § 198 Abs 4 UGB Vermögensgegenstände, *„die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu die-*

nen" und bezieht sich auf kurzlebige Güter, die als Verbrauchsgüter bezeichnet werden. Zu diesen gehören zunächst die Gruppe der Vorräte als Sachumlaufvermögen (bspw Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halb- und Fertigerzeugnisse) und ferner das Finanzumlaufvermögen, das in Forderungen (differenziert nach Schuldnern; aufgrund des RÄG 2014 sind gem § 225 Abs 3 UGB Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr künftig zwingend in der Bilanz unter jedem gesondert ausgewiesenen Posten anzugeben; der bislang wahlweise Ausweis in einem Forderungsspiegel im Anhang entfällt), zu Spekulationszwecken gehaltene Wertpapiere und Anteile sowie liquide Mittel (Kassa, Bank ua) untergliedert wird.

3.1.3 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Aktive Rechnungsabgrenzungen sind gem § 198 Abs 5 UGB Ausgaben vor dem Abschlussstichtag „*soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind*". Dabei entsteht ein vermögenswerter Anspruch gegenüber dem zur Leistung Verpflichteten, der als „Quasi-Forderung" aktivseitig einzustellen ist. Aufgabe der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ist es, Periodenreinheit im Ausweis der Aufwendungen herzustellen.

3.1.4 Aktive latente Steuern

Allgemein resultieren latente Steuern aus Unterschieden zwischen unternehmensrechtlichen und (aufgrund abweichender Gewinnermittlungsvorschriften festgestellten) steuerrechtlichen Gewinnhöhen. Aktive latente Steuern ergeben sich, wenn der diesem Geschäftsjahr oder früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand im Vergleich zu dem nach unternehmensrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinn höher ist. Durch den Ausweis dieses Aktivpostens in der Bilanz soll eine Übereinstimmung des im unternehmensrechtlichen Abschluss ausgewiesenen Steueraufwandes mit dem unternehmensrechtlichen Ergebnis erreicht werden. Zumal lediglich Kapitalgesellschaften eigene Steuersubjekte iSd KStG sind, ist diese Regelung auch nur für diese Rechtsformen relevant.

Aktive latente Steuern können gem § 198 Abs 10 UGB jedoch nur dann gebildet werden, wenn sich der zu hohe Steueraufwand in den späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ausgleichen wird. Insofern sind etwa Positionen der Abschreibungen bzw Dotationen von Rückstellungen zu berücksichtigen, nicht jedoch etwa (dauerhafte) steuerliche Abzugsverbote.

Nachdem sich im Zeitablauf neben sog aktiven Steuerlatenzen auch passive latente Steuern ergeben können, ist eine Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern vorzunehmen, wodurch sich demnach entweder ein Aktiv- oder ein Passivposten für latente Steuern ergeben kann. Der Ausweis eines derartigen Aktivpostens für latente Steuern erfolgt (bislang) unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten.