

LEHRBUCH

Michael Reichhardt

Grundlagen der doppelten Buchführung

Schritt für Schritt einfach erklärt
Fast 70 Übungen mit Lösungen

3. Auflage



Springer Gabler

Grundlagen der doppelten Buchführung

Michael Reichhardt

Grundlagen der doppelten Buchführung

Schritt für Schritt einfach erklärt
Fast 70 Übungen mit Lösungen

3., aktualisierte und ergänzte Auflage



Springer Gabler

Michael Reichhardt
Hochschule Karlsruhe,
Karlsruhe, Deutschland

ISBN 978-3-658-14502-6
DOI 10.1007/978-3-658-14503-3

ISBN 978-3-658-14503-3 (eBook)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2011, 2013, 2017

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften. Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist Teil von Springer Nature

Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Strasse 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Das vorliegende Buch wendet sich an Studierende und Auszubildende wirtschaftswissenschaftlicher und kaufmännischer Berufe sowie angrenzender Fachgebiete wie z.B. der Wirtschaftsinformatik. Auch interessierte Praktiker, die in der Ausbildung des Nachwuchses im Rechnungswesen tätig sind, sollen dadurch angesprochen werden.

Es ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Es versucht Sachverhalte in möglichst knapper Form darzustellen und soll als Einstieg in die doppelte Buchführung dienen.
- Es versucht Lernfortschritte sukzessive (Schritt für Schritt) zu erzielen.
- Es fordert vom Leser **aktive Mitarbeit** in Form der **Bearbeitung von Übungsaufgaben**. Dafür sind Felder vorgesehen, die vom Leser gefüllt werden sollen. Erst dadurch wird das Buch zum Lehrbuch. Die Lösungen der Übungsaufgaben finden sich am Ende des Buches.
- Es konzentriert sich auf das Grundprinzip der Buchung und legt keinen großen Wert auf die Darstellung sämtlicher möglicher Varianten.
- Die veränderlichen gesetzlichen Regelungen der Buchhaltung stehen nicht im Vordergrund der Betrachtung. Der Praktiker ist also gehalten, die jeweils aktuelle Gesetzeslage zu berücksichtigen.
- Es orientiert sich am Prinzip der didaktischen Reduktion, d.h. die Sachverhalte werden zunächst vereinfacht dargestellt und später der Realität angenähert.

Der Autor dankt allen, die direkt oder indirekt an der Erstellung des Buches beteiligt waren. Konstruktive Verbesserungsvorschläge werden gerne entgegen genommen.

Karlsruhe, im Juni 2016

Dr. M. Reichhardt

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
1 Einführung.....	9
1.1 Das Betriebliche Rechnungswesen	9
1.2 Die Buchführung	11
1.2.1 Gegenstand, Merkmale und Systeme der Buchführung	11
1.2.2 Die „Bücher“ der Buchführung.....	13
1.2.3 Entwicklung der Buchführung.....	16
1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands	17
1.3.1 Einzel- versus Konzernabschluss.....	17
1.3.2 Handels- versus Steuerbilanz.....	18
1.3.3 Nationale versus internationale Rechnungslegung	19
2 Rahmenbedingungen	21
2.1 Rechtsgrundlagen.....	21
2.1.1 Die Verpflichtung zur Buchführung	21
2.1.2 Wesentliche gesetzliche Regelungen.....	22
2.1.3 Inventur und Inventar	24
2.1.4 Die „Grundsätze Ordnungsmäßiger Buchführung“	26
2.2 Die Bilanz als Ausgangspunkt der Buchführung	28
2.2.1 Grundbegriffe der Bilanz	28
2.2.2 Aufbau der Bilanz	29
2.2.3 Wertveränderungen in der Bilanz	34
2.2.4 Prinzipien der Bilanz und Anlässe der Bilanzerstellung	36
2.2.5 Wichtige Stromgrößen des Rechnungswesens	38
3 Doppelte Buchführung	43
3.1 Das Grundprinzip	43
3.2 Die Buchung mit Gewinn und Verlust.....	52
3.2.1 Die Buchung von Verlusten.....	52
3.2.2 Die Buchung von Gewinnen.....	54
3.3 Kontenrahmen und Kontenplan	67
3.4 Die Buchung von Handelsgeschäften	68
3.4.1 Die Buchung des Warenverkehrs	68
3.4.2 Die Buchung der Umsatzsteuer	75
3.4.3 Rücksendungen und Minderungen	82
3.4.4 Zahlungsnachlässe: Rabatt, Bonus und Skonto	90
3.4.5 Bezugskosten	99
3.4.6 Die Buchung des Zahlungsverkehrs	100

3.4.7	Die Gehaltsbuchung (analog: Lohnbuchung).....	102
3.4.8	Neutrale Aufwendungen und Erträge.....	110
3.4.9	Das Privatkonto.....	111
3.4.10	Kauf von Anlagegütern.....	113
3.5	Exkurs: Steuern in der Buchhaltung.....	116
3.6	Jahresabschlussaktivitäten.....	117
3.6.1	Abschreibungen.....	118
3.6.2	Jahresabgrenzungen.....	132
3.6.3	Rückstellungen.....	140
3.6.4	Bilanzübersicht.....	143
3.7	Industriebuchführung.....	148
3.7.1	Der Geschäftsprozess in der Industrie.....	148
3.7.2	Die Materialbuchung.....	149
3.7.3	Verkauf von Erzeugnissen.....	160
3.7.4	Bestandsveränderungen.....	161
3.8	Besonderheiten bestimmter Rechtsformen.....	170
3.8.1	Die Einzelpersonengesellschaft.....	170
3.8.2	Die Offene Handelsgesellschaft (OHG).....	170
3.8.3	Die Kommanditgesellschaft (KG).....	172
3.8.4	Kapitalgesellschaften am Beispiel der Aktiengesellschaft.....	174
3.8.5	Die Pflicht zur Veröffentlichung.....	183
3.9	Buchhaltung in der Datenverarbeitung (IT).....	183
3.9.1	IT-Buchhaltungssysteme.....	183
3.9.2	Nebenbücher und offene Posten.....	187
3.10	Exkurs: Latente Steuern und der Aktive Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.....	189
3.10.1	Latente Steuern.....	189
3.10.2	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.....	190
4	Besonderheiten der Buchführung nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS)	191
4.1	Grundsätzliches.....	191
4.2	Marktbewertung versus Bewertung zu „Fortgeführten Anschaffungskosten“.....	192
4.3	„Erfolgsneutrale“ Eigenkapitalveränderung.....	194
4.4	Buchung nicht realisierter Gewinne.....	195
4.5	Werthaltigkeitstest („Impairment“).....	199
4.6	Ergebniskennzahlen.....	202
	Lösungen der Übungsaufgaben.....	203
	Kontenplan.....	247
	Stichwortverzeichnis.....	259
	Literatur.....	263

1 Einführung

1.1 Das Betriebliche Rechnungswesen

Viele Menschen arbeiten in gewerblichen Unternehmen und üben dabei täglich vielfältige Aktivitäten aus. Für die Unternehmensleitung stellt sich die Aufgabe, diese Tätigkeiten in eine für das Unternehmen als Ganzes sinnvolle Richtung zu lenken. Dazu werden betriebswirtschaftliche Daten benötigt.

Aber nicht nur die Unternehmensleitung, auch andere Interessengruppen (z.B. der Staat, die Eigentümer des Unternehmens, Banken, Geschäftspartner oder auch die Öffentlichkeit) sind an solchen Daten interessiert, wenn sie z.B. am Erfolg des Unternehmens durch Steuern oder Dividenden partizipieren wollen oder überlegen, dem Unternehmen Eigen- oder Fremdkapitalgeber zur Verfügung zu stellen.

Die Erhebung, Zusammenstellung und Auswertung solcher Daten ist Gegenstand des **Betrieblichen Rechnungswesens**. Ihm kommt die Aufgabe zu „... die erforderlichen Aufzeichnungen ordentlich und genau zu führen und die gesammelte Informationsfülle zu aussagefähigen Informationsblöcken zu verdichten.“¹

Klassischer Weise wird das Rechnungswesen in **folgende Bereiche** unterteilt:²

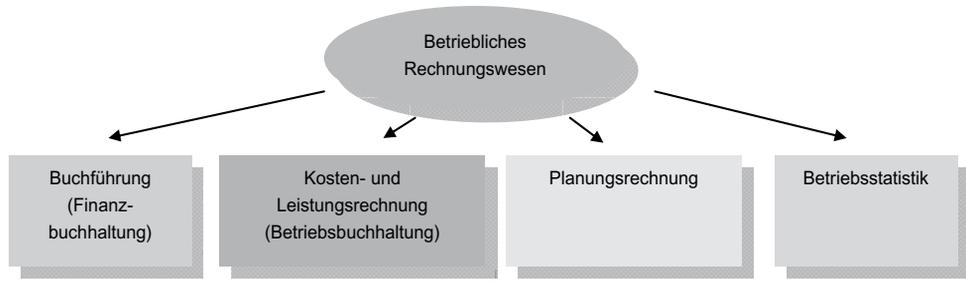
- **Buchführung** (auch „Finanzbuchhaltung“ genannt): Sie soll die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens nach außen darstellen (s.u.).
- **Kosten- und Leistungsrechnung** (auch „Betriebsbuchhaltung“ genannt): Hierbei geht es vor allem um die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens und die Kalkulation der betrieblichen Leistungen.
- **Planungsrechnung**: Sie dient der Vorbereitung unternehmerischer Entscheidungen (z.B. Produktionsplanung, Absatzplanung, Investitionsplanung, Finanzplanung).
- **Betriebsstatistik**: Hier werden interessante betriebliche Zahlen zusammengestellt, ausgewertet und z.B. an statistische Ämter gemeldet.³

¹ Heinhold (2003), S. 1.

² Vgl. z.B. Wöhe/Döring (2008), S. 688 und Schmolke/Deitermann (2004), S. 7 f.

³ Vgl. z.B. Schöttler/Spulak (2003), S. 13 f. Man spricht in dem Zusammenhang auch vom sog. „Meldewesen“.

Abbildung 1.1 Die Teilbereiche des Rechnungswesens



Dem Rechnungswesen kommen dabei drei **Aufgaben** zu⁴:

1. Kontrollaufgaben

Dies beinhaltet die Kontrolle von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität des Unternehmens.

2. Planungsaufgabe

Hier werden der Geschäftsleitung Daten zur Vorbereitung betrieblicher Entscheidungen zur Verfügung gestellt.

3. Dokumentationsaufgaben

Dabei geht es darum, gesetzliche oder auch freiwillige Vorgaben darüber zu erfüllen, wie geschäftliche Aktivitäten festzuhalten und aufzubereiten sind.

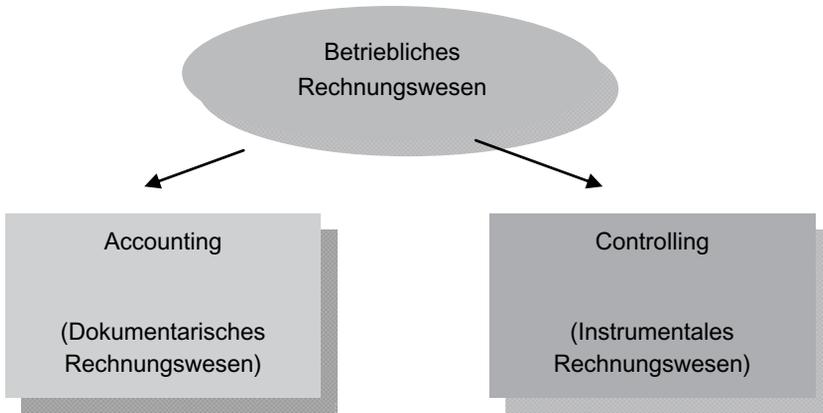
Eine andere gängige Möglichkeit, das Rechnungswesen einzuteilen, ist einerseits in den Bereich, der relevante betriebliche Zahlen erhebt, indem er die einzelnen Geschäftsvorfälle des Unternehmens festhält. Man spricht in diesem Zusammenhang vom „Dokumentarisches Rechnungswesen“ oder „**Accounting**“. Insbesondere die Buchführung wäre diesem Teilbereich zuzuordnen.

Andererseits lässt sich der Teil des Rechnungswesens nennen, der diese Zahlen betriebswirtschaftlich auswertet. Man spricht hier vom „Instrumentalen Rechnungswesen“ oder auch „**Controlling**“.⁵ Hier wäre die Planungsrechnung als typisches Beispiel zu nennen. **Abbildung 1.2** zeigt diese Einteilung des Betrieblichen Rechnungswesens:

⁴ Vgl. z.B. Haberstock (2008), S. 4 f.

⁵ Vgl. z.B. Berens/Bertelsmann (2002), S. 280 ff.

Abbildung 1.2 Accounting und Controlling



Nach den Adressaten unterscheidet man ferner zwischen internem und externem Rechnungswesen.⁶ Das **interne Rechnungswesen** richtet sich an Adressaten innerhalb des Unternehmens (z.B. die Kosten- und Leistungsrechnung). Das **externe Rechnungswesen** wird demgegenüber für Adressaten außerhalb des Unternehmens erstellt. Dies trifft insbesondere für die Buchführung zu.

1.2 Die Buchführung

1.2.1 Gegenstand, Merkmale und Systeme der Buchführung

Unter Buchführung versteht man die planmäßige und lückenlose Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle, die im Unternehmen mit Werten zusammenhängen.⁷

Die Buchführung hat insbesondere 2 Aufgaben:

- Ermittlung des Jahreserfolges (durch Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung)
- Ermittlung der Vermögens- und Schuldbestände (durch Aufstellung der Bilanz)

⁶ Vgl. z.B. Engelhardt/Raffé/Wischermann (2004), S 2 f.

⁷ Vgl. Wöhe/Kussmaul (2002), S. 3 f..

Die Buchführung lässt sich durch folgende **Merkmale** charakterisieren:⁸

1. Sie richtet sich (wie oben erwähnt) an Adressaten außerhalb des Unternehmens.
2. Sie ist weitgehend gesetzlich vorgeschrieben (siehe „Rechtsgrundlagen“).
3. Sie ist eine Rechnung ausschließlich in Geldeinheiten.⁹
4. Sie erfasst die Geschäftsvorfälle im Prinzip ex post, d.h. erst dann, wenn sie tatsächlich stattgefunden haben.
5. Sie ist eine periodenbezogene Rechnung, d.h. sie betrachtet die Zeiteinheit „Geschäftsjahr“, die i.d.R. mit dem Kalenderjahr identisch ist.¹⁰

Folgende **Systeme der Buchführung** lassen sich unterscheiden:

Die **kameralistische Buchführung** ist die Buchführung der Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden). Dabei handelt es sich um eine Soll-Ist-Vergleichsrechnung der Ausgaben und Einnahmen. Vermögenswerte interessieren dabei nicht. Die Sollausgaben (Soll-einnahmen) laut Haushaltsplan werden mit den Ist-Ausgaben (Ist-Einnahmen) verglichen. Eine Gewinn- und Verlustrechnung findet nicht statt.¹¹

Bei der **kaufmännischen Buchführung**¹² werden zwei Dinge ausgewiesen:

Die Vermögenslage (mit Hilfe der Bilanz) sowie die Gewinn- und Verlustlage. Hier lassen sich zwei Formen unterscheiden. Bei der einfachen kaufmännischen Buchführung werden nur die Bestandsgrößen im Laufe des Jahres geführt (Vermögens- und Schulpositionen). Bei der doppelten kaufmännischen Buchführung (sog. „Doppik“¹³) wird der Gewinn hingegen auf zwei verschiedene Methoden ermittelt,

- durch Eigenkapitalvergleich und
- Vergleich der Aufwände und Erträge.

Dieses Ziel wird dadurch realisiert, dass jeder Geschäftsvorfall durch mindestens zwei Einträge auf den entsprechenden Konten (s.u.) festgehalten wird.

⁸ Die genannten Merkmale gehen u.a. auf KOSIOL zurück. Vgl. ähnlich z.B. Heinhold (2003), S. 3 f.

⁹ Vgl. z.B. Schöttler/Spulak (2003), S. 17.

¹⁰ Unter bestimmten Voraussetzungen kann das Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweichen, das sog. „abweichende Geschäftsjahr“, vgl. §4a des Einkommensteuergesetzes.

¹¹ Allerdings gehen die Gebietskörperschaften zunehmend dazu über, zusätzlich eine doppelte Buchhaltung zu implementieren.

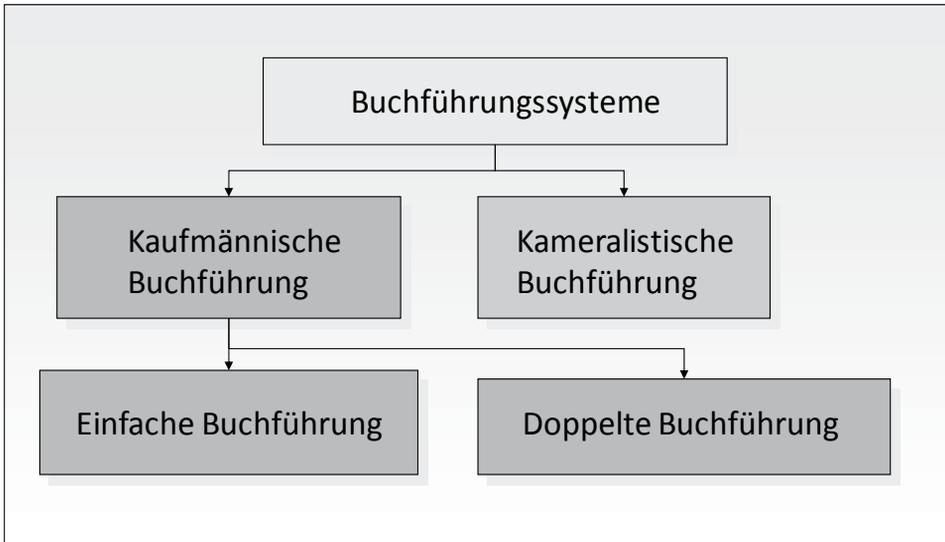
¹² Vgl. z.B. Eisele (2002), S. 219 f.

¹³ Die Abkürzung steht für „Doppelte Buchhaltung in Konten“.

Nur die doppelte kaufmännische Buchführung macht unter kaufmännischen Gesichtspunkten Sinn und ist für buchführungspflichtige Unternehmen zulässig. Es wird deshalb im Folgenden nur noch die **doppelte kaufmännische Buchführung** betrachtet.

Abbildung 1.3 zeigt die Systeme der Buchführung im Überblick:¹⁴

Abbildung 1.3 Systeme der Buchführung



1.2.2 Die „Bücher“ der Buchführung

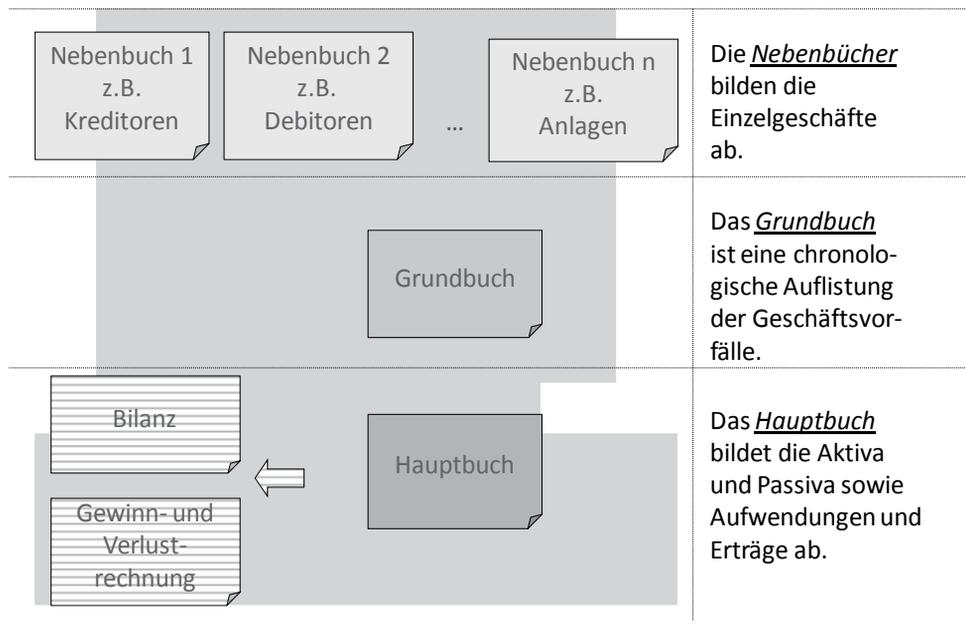
Die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle im Rahmen der Buchführung geschieht in „Büchern“, wobei es sich dabei heute nicht mehr um Bücher im Sinne von gebundenem Papier sondern vielmehr um eine Zusammenfassung von gleichartigen Konten (s.u.) handelt. Informationstechnisch handelt es sich dabei schlicht um Datensätze, die sich nach gleichen Merkmalen ordnen lassen.

¹⁴ Angelehnt an Engelhardt/Raffée (2004), S. 4.

Man unterscheidet insbesondere drei „Bücher“:¹⁵

- Das **Grundbuch** (Journal) ist eine chronologische Auflistung der Geschäftsvorfälle, d.h. die Geschäftsvorfälle werden einfach der Reihe nach aufgeführt.
- Das **Hauptbuch** stellt die Gesamtheit der Aktiva und Passiva (s.u.) sowie der Aufwendungen und Erträge dar. Im Hauptbuch werden die Bestands- und Erfolgskonten (s.u.) geführt. Aus den Positionen des Hauptbuches wird die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet.
- Die **Nebenbücher** bilden die Einzelgeschäfte (einschließlich der sog. schwebenden Geschäfte) ab. Ihre Funktionen sind auf die Besonderheiten der verschiedenen Geschäftsarten ausgerichtet.

Abbildung 1.4 Die Bücher der Buchführung



¹⁵ Vgl. z.B. Schöttler/Spulak (2003), S. 16.

Abbildung 1.4 gibt einen schematischen Überblick über die einzelnen Bücher der Buchführung.

Bei Buchführung mit Hilfe der IT bedeutet dies nicht etwa, dass jeder Geschäftsvorfall in jedem Buch einzeln festgehalten werden muss. Nach einmaliger Erfassung lässt er sich in allen drei Formen darstellen.

Als typische Beispiele für Nebenbücher, in denen die Einzelgeschäfte abgebildet werden, lassen sich die „Debitoren“ und „Kreditoren“ nennen.¹⁶ Der Sachverhalt soll – wie im Folgenden generell – aus Sicht „unseres Unternehmens“ geschildert werden, also aus Sicht des Unternehmens, das die Buchführung durchführt.

Kunden, die von „unserem“ Unternehmen Waren oder Dienstleistungen beziehen, diese aber nicht sofort bar bezahlen (Verkauf „auf Ziel“), erhalten zunächst eine Rechnung. Der Geschäftsvorfall wird – solange die Rechnung noch nicht bezahlt ist – als „Forderung“ gegenüber dem Kunden erfasst. Zu diesem Zweck kann für jeden Kunden ein Forderungskonto angelegt werden, z.B. „Forderung gegenüber Meier GmbH“. Die Summe solcher Forderungskonten bildet das Nebenbuch „Debitoren“.

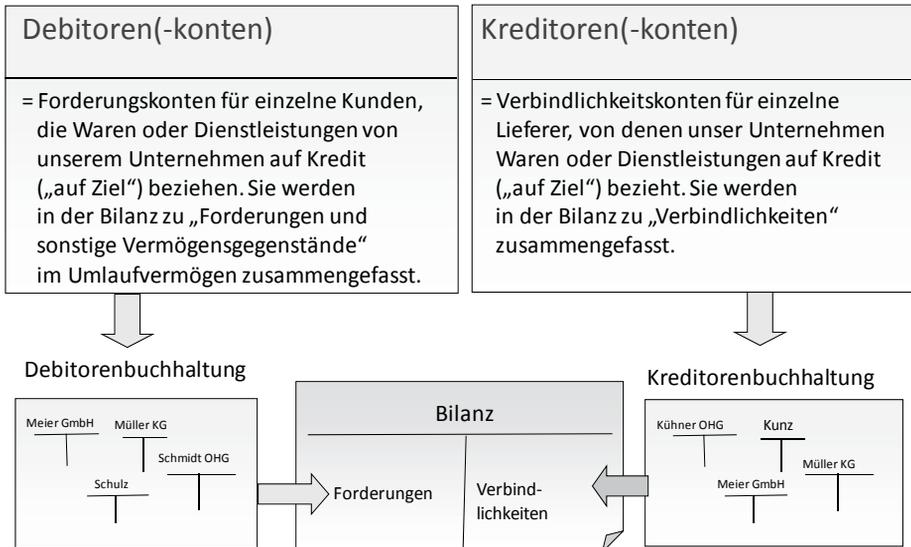
Im umgekehrten Fall kann es auch sein, dass „unser“ Unternehmen Waren auf Ziel bezieht. Solange die Zahlung noch nicht erfolgt ist, entsteht uns eine „Verbindlichkeit“. Für jeden Lieferer, gegenüber dem wir eine solche Verbindlichkeit haben, könnten wir ein eigenes Konto führen, z.B. „Verbindlichkeiten gegenüber Müller KG“. Die Summe dieser Verbindlichkeitskonten bildet das Nebenbuch „Kreditoren“.

Das Hauptbuch enthält die Summe der Forderungen und Verbindlichkeiten. Nur diese Summen werden dann in der Bilanz (s.u.) gezeigt.

Ob es zweckmäßig ist, für einen bestimmten Zweck ein eigenes Nebenbuch zu führen, oder aber den entsprechenden Sachverhalt (nur) mit einem Hauptbuchkonto abzudecken, hängt von Art und Umfang der Geschäfte ab, die das Unternehmen tätigt. Wenn z.B. nur einmal im Jahr ein Verkauf gegen Rechnung getätigt wird, die Geschäftsbeziehungen aber ansonsten bar abgewickelt werden, dann macht ein Nebenbuch „Debitoren“ keinen Sinn.

¹⁶ Vgl. z.B. Hermsen (2004), S. 114 f.

Abbildung 1.5 Beispiele für Nebenbücher



Aus didaktischen Gründen werden wir im weiteren Verlauf **nur auf Hauptbuchkonten buchen**, d.h. wir werden alle Forderungen auf einem Forderungskonto (und alle Verbindlichkeiten auf einem Konto für „Verbindlichkeiten“) erfassen. Der Saldo dieser Konten wird am Geschäftsjahresende in die Schlussbilanz bzw. das Schlussbilanzkonto übernommen. (Eine etwas nähere Betrachtung der Nebenbücher erfolgt erst im Gliederungspunkt 3.9. „Buchhaltung in der Datenverarbeitung“.)

1.2.3 Entwicklung der Buchführung

Die historische Entwicklung der Buchführung soll hier nur kurz anhand einiger Sätze aus einem Artikel von *Schweizer/Wagener* zusammengefasst werden. Dort heißt es: „Ursprünge des externen Rechnungswesens als Instrument zur Herleitung gewünschter Informationen datieren bereits aus vorchristlicher Zeit. Aus der Epoche der Summerer um 3500 vor Christus sind in Mesopotamien wirtschaftliche Aufzeichnungen auf Tontafeln entdeckt worden.“¹⁷ Die Buchführung stammt also aus dem arabischen Raum und wurde wohl durch Kreuzfahrer im 12. und 13. Jahrhundert nach Oberitalien gebracht.¹⁸

¹⁷ Schweizer/Wagener (1998), S. 438.

¹⁸ Vgl. zu den folgenden Ausführungen Schweizer/Wagener (1998), S. 438 f.

Die erste systematische Abhandlung über die doppelte Buchführung stammt vom Franziskanermönch und Mathematiker Luca Pacioli. 1494 veröffentlichte er das Buch „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalità“. Es bildete den formalen Unterbau für die Weiterentwicklung sowie die Erhöhung des Bekanntheitsgrades der doppelten Buchführung.

Auch der Dichterst J.W. von Goethe hat sich zu dem Thema geäußert und wird dazu wie folgt zitiert: „Ich wüsste nicht, wessen Geist ausgebreiteter wäre, ausgebreiteter sein müsste als der Geist eines echten HANDELSMANNES. Welchen Überblick verschafft uns nicht die Ordnung, in der wir unsere Geschäfte führen. Sie lässt uns jederzeit das Ganze überschauen, ohne dass wir nötig hätten, uns durch das Einzelne verwirren zu lassen. Welche Vorteile gewährt die doppelte BUCHHALTUNG dem KAUFMANNE. Es ist eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes, und ein jeder gute Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft einführen.“¹⁹

Heute handelt es sich bei der doppelten Buchführung um ein weltweit einheitlich angewandtes Verfahren mit klaren Konventionen und Bezeichnungen.

1.3 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands

1.3.1 Einzel- versus Konzernabschluss

Buchführung wird (zunächst) für ein Einzelunternehmen vorgenommen. Die Buchführung führt damit zum sog. „**Einzelabschluss**“ (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für die Einzelunternehmung).

Mehrere, miteinander verbundene Unternehmen stellen u.U. einen **Konzernabschluss** auf, d.h. einen gemeinsamen Abschluss, in dem die verbundenen Unternehmen in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst und in der Regel (zusammen mit anderen Informationen wie Anhang oder Lagebericht) in einem Geschäftsbericht präsentiert werden (s.u.). Den Vorgang der Zusammenfassung der Einzelbilanzen zu einer Konzernbilanz bezeichnet man als „Konsolidierung“. ²⁰ Im Rahmen dieses Buches werden wir uns auf den Einzelabschluss konzentrieren.

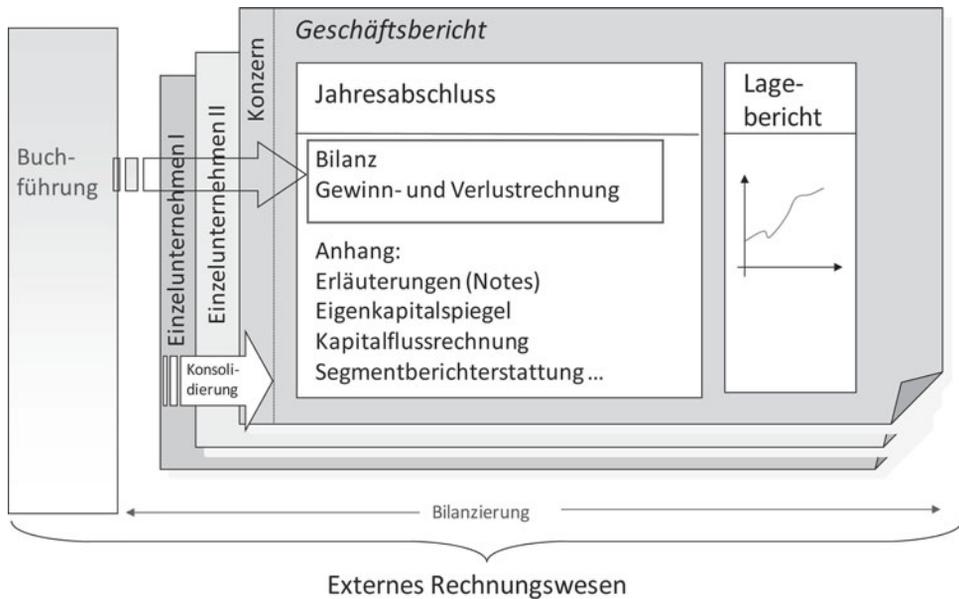
Die Aktivitäten zur Erstellung der Bilanz, die nicht unmittelbar mit der Erfassung der Geschäftsvorfälle (Buchführung i.e.S.) zu tun haben, sondern sich mit weitergehenden Fragen des Ansatzes und der Bewertung von Beständen in der Bilanz beschäftigen, um z.B. steuerliche Vorteile zu nutzen oder handelsrechtliche Wahlrechte in Anspruch zu nehmen,

¹⁹ Koeder/Schmorleiz (2004), S. V „Poetisches zum Rechnungswesen“.

²⁰ Vgl. z.B. Busse von Colbe (2003), S. 26 ff.

werden als „Bilanzierung“ bezeichnet. Im Rahmen dieser Ausarbeitung werden wir uns im Wesentlichen auf die Buchführung konzentrieren.

Abbildung 1.6 Externes Rechnungswesen im Überblick



1.3.2 Handels- versus Steuerbilanz

Buchführung nach handelsrechtlichen Regelungen (beim Einzelabschluss insbesondere nach den Regelungen des Handelsgesetzbuches) führt zur **Handelsbilanz**. Sie stellt die Vermögens-, Schulden- und Ertragslage des Unternehmens nach außen dar. Zweck ist insbesondere der Gläubigerschutz bzw. die Information der Kapitalgeber.

Die dem Finanzamt einzureichende Bilanz ist die **Steuerbilanz**.²¹ Sie berücksichtigt steuerliche Regelungen. Zweck ist es, eine Bemessungsgrundlage für die Besteuerung zu schaffen. Die Handelsbilanz ist auch für die Besteuerung maßgeblich, sofern die steuerlichen Vorschriften keine anderen Regelungen vorsehen (sog. Maßgeblichkeitsprinzip).

²¹ Vgl. z.B. Heinhold (2003), S. 259 ff.

Der Konzernabschluss (s.o.) wird (nur) nach handelsrechtlichen Regelungen erstellt und hat steuerlich im Prinzip keine Relevanz.

Im Rahmen dieser einführenden Abhandlung gehen wir von der **handelsrechtlichen Buchführung** aus, berücksichtigen aber auch einige wesentliche steuerliche Regelungen (z.B. Abschreibungssätze).

1.3.3 Nationale versus internationale Rechnungslegung

Der Einzelabschluss in Form der Handels- oder Steuerbilanz ist nach nationalen gesetzlichen Bestimmungen (z.B. Handelsgesetzbuch, Einkommensteuergesetz, Abgabenordnung usw.) zu erstellen. Für den Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Europäischer Unternehmen gelten hingegen zwingend internationale Rechnungslegungsstandards: Die International Financial Reporting Standards (IFRS) bzw. – wie die älteren Standards heißen – die International Accounting Standards (IAS).²²

Da sich das vorliegende Buch mit dem Einzelabschluss beschäftigt, werden hier die nationalen gesetzlichen Bestimmungen (insbesondere das Handelsgesetzbuch HGB) im Vordergrund stehen.

Im Gliederungspunkt 4. wird jedoch ein kurzer Überblick über die Besonderheiten der internationalen Rechnungslegung gegeben (neu in der aktuellen Auflage dieses Buches).

Abbildung 1.7 fasst diese Zusammenhänge grundsätzlich (und vereinfacht) zusammen:

²² Vgl. z.B. Ditges/Arendt (2006), S. 17 ff oder Förtschle/Holland/Kroner (2003), S. 6 f.

Abbildung 1.7 Nationale versus internationale Rechnungslegung

Abschluss	Bilanz	Rechtsgrundlagen	
Einzel- Abschluss	Steuerbilanz	Nationales Steuerrecht	national
	Handelsbilanz	Nationales Handelsrecht	
Konzern- Abschluss		Internat. Accounting Standards (IAS) Internat. Financial Reporting Standards (IFRS)	international

2 Rahmenbedingungen

2.1 Rechtsgrundlagen

Bei der Buchführung ist eine Reihe von Regelungen zu beachten. Die wesentlichen Quellen dafür sind:

- das Handelsgesetzbuch (HGB)
- die Steuergesetze (insbesondere Abgabenordnung, Einkommensteuergesetz, Umsatzsteuergesetz, mit Durchführungsverordnungen und Richtlinien)
- das Aktiengesetz (für AGs), das GmbH-Gesetz (bei GmbHs)
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), s.u.
- Internationale Rechnungslegungsstandards (IAS, IFRS) für den Konzernabschluss
- Urteile von Gerichten
- Betriebliche Praxis
- Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Forschung

2.1.1 Die Verpflichtung zur Buchführung

Hinsichtlich der Buchführungspflicht ist zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Buchführungspflicht zu unterscheiden.

Die handelsrechtliche Buchführungspflicht ergibt sich aus § 238 (1) HGB. Dort heißt es: *„Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen ...“*

Die Pflicht zur Buchführung ist also an die Kaufmannseigenschaft geknüpft. Wer ein Kaufmann ist, ist wiederum in § 1-7 HGB geregelt. Die wesentlichen Regelungen lassen sich (ohne Anspruch auf Vollständigkeit und vorbehaltlich aktueller Änderungen) wie folgt zusammenfassen:

- Gewerbetreibende, die dauerhaft mit Gewinnerzielungsabsicht arbeiten, sind Kaufleute i.S. des HGB (und damit buchführungspflichtig), es sei denn „... dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäfts-

betrieb nicht erfordert.²³ Letzteres ist bei sog. „Kleingewerbetreibenden“ zu unterstellen.²⁴ Auch Freiberufler (Rechtsanwälte, Ärzte etc.) zählen nicht zu den Gewerbetreibenden.

- Wer im Handelsregister eingetragen ist, gilt automatisch als Kaufmann, gleichgültig ob er den Eintrag freiwillig veranlasst hat, oder ob er dazu verpflichtet war.
- Aus bestimmten Unternehmensrechtsformen folgt automatisch die Kaufmannseigenschaft.
- Auch Land- und Forstwirte sowie öffentliche Unternehmen sind unter bestimmten Voraussetzungen wie Kaufleute zu behandeln.

Die steuerliche Buchführungspflicht leitet sich einerseits aus der handelsrechtlichen Pflicht ab, d.h. wer handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet ist, ist dies auch aus Sicht des Steuerrechts. Andererseits tritt eine steuerrechtliche Buchführungspflicht ein, wenn bestimmte Umsatz- und Gewinngrößen überschritten werden.²⁵ Auch weitere Kriterien können gelten.

Selbst wer als Unternehmer nicht zur Buchführung verpflichtet ist, ist steuerlich aufzeichnungspflichtig, d.h. er muss durch eine Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 (3) EStG die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung liefern.

2.1.2 Wesentliche gesetzliche Regelungen

Aus den vielfältigen Regelungen im Zusammenhang mit der Ausgestaltung der Buchführung sind folgende besonders zu erwähnen:

- Die Buchführung muss so gestaltet 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 Abwicklung verfolgen lassen.“²⁶
- Von jedem abgesendeten Handelsbrief ist eine Kopie, Abschrift o.ä. zurückzubehalten.²⁷

²³ HGB §1 (2).

²⁴ Zum Zeitpunkt der Drucklegung galt § 241a: Wenn der Umsatz von Einzelkaufleuten an zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht mehr als 500.000 EUR und der Jahresüberschuss nicht mehr als 50.000 EUR beträgt: Keine handelsrechtliche Buchführungspflicht.

²⁵ Vgl. § 141 Abgabenordnung (AO).

²⁶ § 238 (1) HGB

²⁷ Vgl. § 238 (2) HGB

- Die Buchführung muss in einer lebendigen Sprache erfolgen. Wenn Abkürzungen verwendet werden, sind diese zu erläutern.²⁸
- „Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.“²⁹
- „Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.“³⁰ Dies bedeutet, dass nichts radiert oder gelöscht werden darf. Ein falscher Eintrag ist stattdessen zu „stornieren“, d.h. seine Wirksamkeit wird durch eine entsprechende Gegenbuchung neutralisiert (s.u.).
- Belege müssen aufbewahrt werden (s.u.)³¹; die Aufbewahrung kann auch auf Datenträgern geschehen, sofern gewährleistet ist, dass die Daten innerhalb angemessener Zeit verfügbar sind.³² Bei IT-Buchführung müssen die elektronischen Daten in elektronischer Form aufbewahrt und unverzüglich verfügbar gemacht werden können.³³ Die Finanzbehörde hat dann einen Anspruch, Einsicht in das System zu nehmen oder eine Zusammenstellung von Daten auf einem Datenträger zu erhalten.³⁴
- Die Aufbewahrungsfrist für Handelsbücher, Belege, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen beträgt 10 Jahre. Handelsbriefe sind 6 Jahre lang aufzubewahren.³⁵

²⁸ Vgl. § 239 (1) HGB

²⁹ § 239 (2) HGB

³⁰ § 239 (3) HGB

³¹ Vgl. z.B. Bornhofer (2004), S. 18 f.

³² § 239 (4) HGB

³³ Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)

³⁴ Es sind außerdem die „Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ einzuhalten.

³⁵ vgl. § 257 HGB

Für den Jahresabschluss gelten folgende Bestimmungen (ohne Anspruch auf Vollständigkeit):

- Zu Beginn seines Handelsgewerbes muss der Kaufmann eine Bilanz erstellen. Nach dem Ende jedes Geschäftsjahres einen Jahresabschluss, bestehend aus einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung.³⁶
- „Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB, siehe unten, Anmerkung des Verfassers) aufzustellen. ...Er muss klar und übersichtlich sein.“
- Für die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung gilt eine Mindestgliederung mit einheitlichen Bezeichnungen (s.u.).³⁷
- Positionen auf unterschiedlichen Seiten der Bilanz sowie Aufwendungen und Erträge dürfen (im Prinzip) nicht miteinander verrechnet werden.³⁸
- „Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen.“³⁹
- „Der Jahresabschluss ist vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Sind mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, so haben sie alle zu unterzeichnen.“⁴⁰

2.1.3 Inventur und Inventar

Einmal im Geschäftsjahr muss eine **Inventur** durchgeführt werden. Die Inventur ist eine Bestandsaufnahme aller Vermögensteile und Schulden eines Unternehmens nach Art, Menge und Wert. Das Ergebnis der Inventur ist eine Auflistung dieser Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert, die man als **Inventar** bezeichnet.

Dazu heißt es in § 240 HGB: *„(1) Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.*

(2) Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten. Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.“

³⁶ vgl. § 242 HGB

³⁷ vgl. § 266 HGB

³⁸ vgl. § 246 HGB

³⁹ § 244 HGB

⁴⁰ § 245 HGB

Hinsichtlich des Zeitpunktes, an dem man die Inventur innerhalb des Geschäftsjahres durchführen kann, lassen sich folgende Formen unterscheiden:⁴¹

- **Stichtagsinventur** („zeitnahe Inventur“). Sie stellt eine Bestandsaufnahme am Bilanzstichtag selbst oder 10 Tage vor bzw. nach dem Bilanzstichtag dar. Dabei müssen Veränderungen zwischen dem Tag der Bestandsaufnahme und Bilanzstichtag anhand von Belegen berücksichtigt werden, um den Bestand zum Bilanzstichtag zu ermitteln.⁴² Die Stichtagsinventur kommt nur für kleinere und mittlere Unternehmen in Frage; bei größeren Unternehmen wäre es kaum möglich, sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden in einem so kurzen Zeitraum (mehr oder weniger gleichzeitig) zu zählen.
- **zeitlich verlegte Inventur**⁴³: Dies bedeutet Durchführung der Inventur an einem Tag innerhalb der letzten 3 vor oder 2 Monate nach dem Bilanzstichtag; Veränderungen zum Bilanzstichtag müssen dann wertmäßig fortgeschrieben werden.
- **permanente Inventur**:⁴⁴ körperliche Bestandsaufnahme an einem beliebigen Stichtag bei Fortschreibung nach Art, Menge und Wert auf den Bilanzstichtag. Dies ist nur möglich, wenn ein geeignetes Bestandsfortschreibungssystem vorhanden ist (z.B. Lagerkartei o.ä.). Einmal jährlich muss der Sollbestand der Kartei mit dem Ist-Bestand verglichen werden. Das Verfahren ist besonders für das Vorratsvermögen geeignet.

Hinsichtlich der Art der Durchführung der Inventur kann man ferner unterscheiden:

- **körperliche Inventur**: Physische Bestandsaufnahme durch zählen und bewerten der Gegenstände, insbesondere für das Sachanlagevermögen.
- **Buchinventur**: Ermittlung von Forderungen, Bankguthaben, Verbindlichkeiten usw. nach der Buchform, d.h. z.B. anhand von Kontoauszügen, Verträgen etc.
- **Stichprobeninventur**: Unter bestimmten Voraussetzungen ist eine vereinfachte Bestandsermittlung mit Hilfe „anerkannter mathematisch-statistischer Methoden“⁴⁵ möglich, d.h. durch Zufallsauswahl werden Stichproben aus der Warenliste genommen; man zählt die Waren und rechnet hoch. Das Verfahren muss den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ (s.u.) entsprechen.

⁴¹ Vgl. zu den Inventurmethode n z.B. Bornhofer (2004), S. 25 f.

⁴² §240 (1), (2) HGB

⁴³ vgl. §241 (3) HGB

⁴⁴ §241 (2) HGB

⁴⁵ § 241 (1) HGB

Neben dem Stichprobenverfahren kann die Inventur insbesondere durch folgende Verfahren erleichtert werden:

- **Festwertverfahren:** Teile des Vermögens, deren Bestand relativ konstant ist, brauchen nur alle drei Jahre durch Inventur geprüft werden.⁴⁶ Das Verfahren kann für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zum Einsatz kommen.
- **Gruppenbewertung:** Annähernd gleichartige oder gleichwertige Vermögensgegenstände können bei der Inventur zu einer Gruppe zusammengefasst und mit einem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.⁴⁷
- Gegenstände des **Anlagevermögens** brauchen nicht durch Einzelaufschreibung erfasst werden, wenn man eine Anlagenkartei (Nebenbuch für Anlagen) hat.⁴⁸

2.1.4 Die „Grundsätze Ordnungsmäßiger Buchführung“

Neben den gesetzlichen Regelungen, die bei der Buchführung zu beachten sind, gibt es noch die sog. „**Grundsätze Ordnungsmäßiger Buchführung**“ (GoB).⁴⁹ Sie sind eine „unbestimmter Rechtsbegriff“ nirgends exakt niedergeschrieben und deshalb schwer zu systematisieren.⁵⁰ Sie haben sich im Laufe der Zeit entwickelt. Allerdings sind einige Aspekte der GoB mittlerweile in die Gesetzgebung eingeflossen.

In der Literatur werden die GoB z.T. in die Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation, Grundsätze ordnungsgemäßer Inventur und Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung unterteilt.⁵¹ Gemäß der Zielsetzung dieses Buches werden wir uns auf die Grundsätze der Dokumentation konzentrieren.

Nach einer gängigen Einteilung lässt sich hier unterscheiden:

- **materielle Ordnungsmäßigkeit:** Dieser Grundsatz meint insbesondere die Vollständigkeit und Richtigkeit der Buchführung und bezieht sich auf den Inhalt.
- **Formale Ordnungsmäßigkeit:** Dieser Grundsatz meint Klarheit und Übersichtlichkeit. Er bezieht sich also auf die Form.

⁴⁶ vgl. § 240 (3) HGB

⁴⁷ vgl. § 240 (4) HGB

⁴⁸ vgl. § 241 (3) HGB

⁴⁹ Vgl. Vgl. z.B. Baetge, J. (2002), S. 635 f.

⁵⁰ Vgl. z.B. Hilke (2002), S. 42 f.

⁵¹ Vgl. z.B. Wöltje (2009), S. 17.

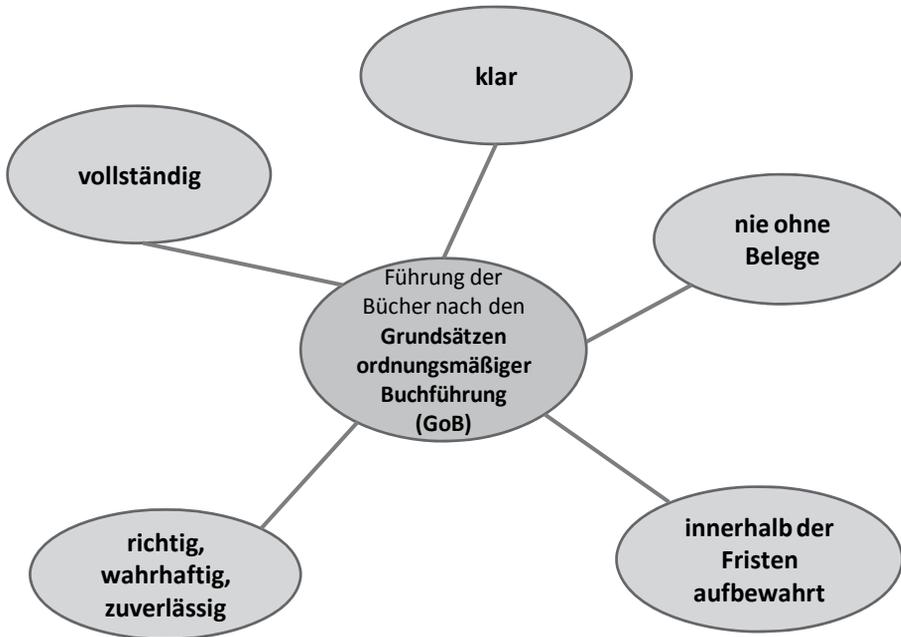
Daraus lassen sich verschiedene Prinzipien ableiten:⁵²

1. Vollständigkeit: Das heißt, dass die Geschäftsvorfälle lückenlos erfasst werden müssen, z.B. dadurch, dass Seiten durchnummeriert, Überträge kenntlich gemacht werden usw.
2. Klarheit. Die Buchführung muss danach so gestaltet sein, dass sich ein sachverständiger Dritter darin zurechtfinden kann.
3. Belegprinzip: Hier gilt als oberster Grundsatz: **Keine Buchung ohne Belege** (z.B. Quittungen, Rechnungen, Kontoauszüge). Wenn kein Beleg vorhanden ist, dann muss der Kaufmann selbst einen Beleg erstellen, aus dem der Inhalt des Geschäftsvorfalles hervorgeht und diesen mit Datum versehen und unterschreiben. Der Prozess der Belegbearbeitung vollzieht sich in den Schritten: Prüfung, Kontierung (Festlegung der zu buchenden Konten und Beträge), Verbuchung (Eintrag der Buchung auf den Konten) und Ablage.
4. Richtigkeit und Wahrhaftigkeit, Sicherung der Zuverlässigkeit: Die Aufzeichnungen müssen den tatsächlichen Geschäftsvorfällen entsprechen. Nichts ausradieren, nichts unleserlich machen, nichts rausreißen. Es dürfen nicht willkürlich Stellen freigelassen werden. Wenn etwas frei bleibt, so ist dieser Platz mit einer sog. „Buchhalter Nase“ zu sperren, um zu verhindern, dass dort nachträglich etwas eingefügt wird. Zudem muss der Kaufmann die Buchhaltung kontrollieren oder (z.B. durch einen Steuerberater) kontrollieren lassen.
5. Pflicht zur Aufbewahrung: Die Unterlagen der Buchführung sind aufzubewahren (s.o.).

Abbildung 2.1 veranschaulicht diese Prinzipien graphisch:

⁵² Vgl. ähnlich z.B. Baetge, J. (2002), S. 638 f.; Wöltje (2009), S. 17.

Abbildung 2.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung



2.2 Die Bilanz als Ausgangspunkt der Buchführung

2.2.1 Grundbegriffe der Bilanz

Um den Grundaufbau einer Bilanz zu verstehen, muss man folgende Begriffe kennen:

■ **Vermögen:** Ist der in Geld ausgedrückte Wert aller aktivierbarer Wirtschaftsgüter, die man der Unternehmung zurechnen kann (z.B. Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Lagerbestand, Forderungen, Kasse).⁵³ Diese Definition beinhaltet drei Elemente:

- „Aktivierbar“, d.h. auf der linken Seite der Bilanz zu zeigen, ist ein Vermögensgegenstand – vereinfacht gesagt⁵⁴ – dann, wenn er **einzel**n nutzbar ist und einzeln verkauft werden könnte.

⁵³ Vgl. ähnlich Förchle (2002), S. 178 sowie § 240 HGB und § 4 (1) EkstG.

⁵⁴ Für eine genauere Definition des Vermögensbegriffes vgl. von Sicherer (2011), S. 26 f.

- Als „Wirtschaftsgüter“ gelten **Sachen** (z.B. Maschinen) und **Rechte** (z.B. Patente oder auch Forderungen im Sinne des Rechts, eine Zahlung in der Zukunft zu verlangen).
- Die „Zurechenbarkeit“ zur Unternehmung bedeutet, dass es nur um das **betriebliche** Vermögen geht, private Sachen oder Rechte des Unternehmers aber nicht aufgeführt werden dürfen.

Gegenüber der landläufigen Auffassung des Begriffs „Vermögen“ ist hier zu beachten, dass zu den Vermögensgegenständen auch solche Sachen oder Rechte gehören, die über Verschuldung finanziert, also z.B. noch nicht bezahlt wurden. Diesem Aspekt wird wiederum durch folgende Begriffe Rechnung getragen:

- **Fremdkapital** oder **Schulden**: Dabei handelt es sich um Ansprüche fremder Wirtschaftssubjekte an die eigene Unternehmung. Eine andere Bezeichnung dafür mit gleichbedeutendem Inhalt, die in vielen gesetzlichen Regelungen genannt und im Rechnungswesen allgemein verwendet wird, ist „**Verbindlichkeiten**“.
- **Eigenkapital**: Die Differenz zwischen Vermögen und Schulden wird als Eigenkapital oder Reinvermögen bezeichnet.

2.2.2 Aufbau der Bilanz

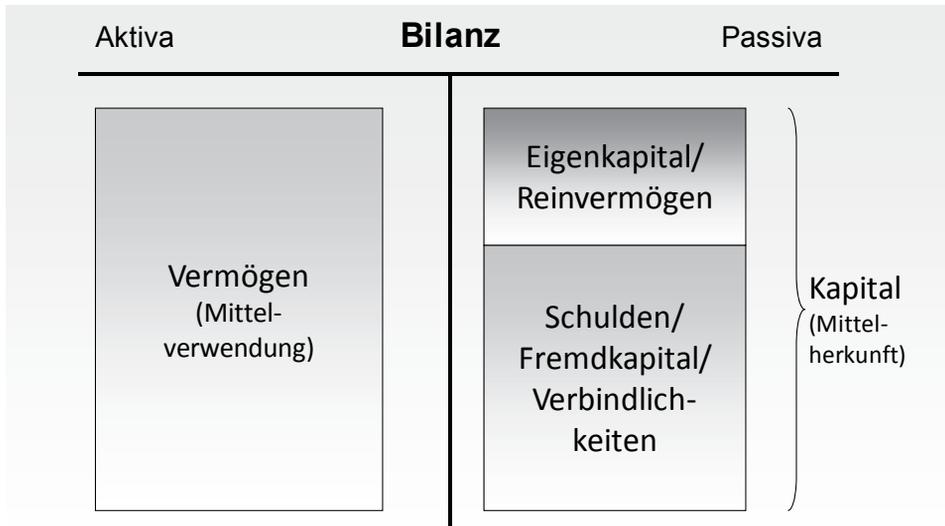
Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden, die durch das Eigenkapital ausgeglichen ist.⁵⁵

Auf der rechten Seite der Bilanz steht dabei das Kapital (Eigenkapital und Fremdkapital). Es zeigt die Herkunft der Mittel, die dem Unternehmen zur Verfügung stehen. Die Mittel kommen entweder von fremden Wirtschaftseinheiten (wie z.B. von Banken) als Fremdkapital oder vom Eigentümer des Unternehmens (als Eigenkapital). Die rechte Seite der Bilanz wird „Passivseite“ genannt. Das Eigen- und das Fremdkapital nennt man deshalb auch die „Passiva“.

Abbildung 2.2 zeigt den Grundaufbau der Bilanz:

⁵⁵ Vgl. z.B. Gablers Wirtschaftslexikon (2009), Stichwort „Bilanz“.

Abbildung 2.2 Grundaufbau der Bilanz



Die linke Seite der Bilanz wird als „Aktivseite“ bezeichnet. Sie zeigt das Vermögen des Unternehmens, also alle Sachen und Rechte, die eingesetzt werden können, um die betriebliche Leistung zu erstellen. M.a.W. kann man auf der Aktivseite sehen, wofür das Kapital (das auf der Passivseite aufgeführt ist) verwendet wurde. Man spricht bei den Vermögensgegenständen auf der linken Seite der Bilanz auch von „Aktiva“.

Die beiden Seiten der Bilanz müssen immer ausgeglichen sein, d.h. dieselbe Summe aufweisen.⁵⁶ Sie zeigen schließlich denselben Sachverhalt, einmal aus Sicht der Mittelherkunft (Kapital), einmal aus Sicht der Mittelverwendung (Vermögen).

Dies wird auch durch die Definition des Eigenkapitals ersichtlich:

$$\text{Eigenkapital} = \text{Vermögen} - \text{Fremdkapital}$$

Das Eigenkapital ist also die Restgröße, welche für den Ausgleich von Vermögen und Kapital sorgt.

Die Positionen der **Aktivseite** sind im Prinzip nach dem Kriterium der **Liquidität** geordnet, d.h. Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, dem Unternehmen langfristig zu dienen und die sich dadurch i.d.R. auch schwerer verkaufen lassen, stehen oben in der

⁵⁶ Vgl. z.B. Heinhold (2003), S. 15.

Bilanz. Man nennt diese Vermögensgegenstände das **Anlagevermögen**.⁵⁷ Dazu gehören z.B. Gebäude, Büro- und Geschäftsausstattung, Maschinen usw. Die Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen kurzfristig dienen sollen und sich deshalb leichter durch Verkauf zu Bargeld machen lassen, stehen weiter unten auf der Aktivseite. Man spricht vom **Umlaufvermögen**. Dazu zählen z.B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, kurzfristige Forderungen, der Bestand auf einem Girokonto und auch der Kassenbestand.

Das Kriterium zur Gliederung der **Passivseite** ist die **Fristigkeit**. D.h. Mittel, die dem Unternehmen langfristig zur Verfügung stehen, stehen weiter oben in der Bilanz, als solche, über die das Unternehmen nur kurzfristig verfügen kann. Da das Eigenkapital i.d.R. langfristigen Charakter hat, steht es oben auf der Passivseite, während das Fremdkapital unten steht.⁵⁸

Eine unmittelbare Zuordnung von Positionen der Aktivseite zu Positionen der Passivseite ist nicht möglich, d.h. man kann aus der oberen Position der Gebäude auf der Aktivseite nicht schließen, dass diese z.B. durch Eigenkapital finanziert wurden. Die Bilanz ist lediglich eine **summarische Darstellung**.

Die Vermögensgegenstände werden in der Bilanz nicht einzeln aufgeführt, sondern zu Gruppen zusammengefasst. Die Mindestuntergliederung dieser Positionen sowie deren Bezeichnung ist gesetzlich geregelt, um

- einen Mindesteinblick in die Vermögenslage zu gewährleisten
- Bilanzen unterschiedlicher Unternehmen vergleichbar zu machen.

Die gesetzliche Regelung der Mindestuntergliederung ist § 266 HGB zu entnehmen (siehe **Abbildung 2.3**).

⁵⁷ Vgl. § 247 HGB.

⁵⁸ Eine Ausnahme von diesen Gliederungskriterien stellen Bilanzen von Finanzdienstleistungsunternehmen dar. Dort sind die Positionen anders angeordnet. So steht das Eigenkapital dort z.B. unten. Vgl. z.B. die Rechnungslegungsverordnung für Kreditinstitute.

Abbildung 2.3 Mindestgliederung der Bilanz nach HGB

Aktiva	Bilanz zum 31.12.	Passiva
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		I. Gezeichnetes Kapital
II. Sachanlagen		II. Kapitalrücklage
III. Finanzanlagen		III. Gewinnrücklagen
B. Umlaufvermögen		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
I. Vorräte		V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		B. Rückstellungen
III. Wertpapiere		C. Verbindlichkeiten
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks		D. Rechnungsabgrenzungsposten
C. Rechnungsabgrenzungsposten		E. Passive Latente Steuern
D. Aktive Latente Steuern		
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung		
Summe der Aktiva		Summe der Passiva (=Summe Aktiva)

Alle Unternehmen müssen sich nach der vorgeschriebenen Bilanzgliederung richten, es sei denn, es gibt speziellere Vorschriften (z.B. für Aktiengesellschaften, Versicherungen oder Kreditinstitute).

Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften⁵⁹ haben die Positionen weiter zu untergliedern; die weitere Untergliederung findet sich in § 266 HGB.

Aus didaktischen Gründen werden wir in diesem Buch **vereinfachte Bezeichnungen** (die Konten aus den Kontenplänen, s.u.) als Bilanzpositionen verwenden. Unsere Bilanz hat dann folgende vereinfachte Struktur mit (zunächst) folgenden möglichen Positionen:

⁵⁹ Die Kriterien, nach denen Unternehmen diesen Größenklassen zugeordnet werden, finden sich im § 267 HGB.

Abbildung 2.4 Vereinfachte Bilanzgliederung

Aktiva	Bilanz	Passiva
Grundstücke und Gebäude	Eigenkapital	
Betriebs- und Geschäftsausstattung	Verbindlichkeiten	
Maschinen		
Waren		
Forderungen		
Bank		
Kasse		
Summe Aktiva	Summe Passiva	

Übung 1: Erstellung einer vereinfachten Bilanz:

Herr A. Meyer hat die Personengesellschaft „MeyerSoft“ gegründet, welche IT-Dienstleistungen anbietet. Es sind folgende Bestände festzustellen:

- Einen Tisch im Wert von 250,- EUR
- Bei der Hausbank wurde ein Kredit in Höhe von 80.000,- EUR aufgenommen
- Eine Maschine im eigenen Gebrauch im Wert von 3.000,- EUR
- IT-Ausstattung zum Verkauf an Kunden (Server, Kabel etc.) im Wert von 25.000,- EUR
- Einen Stuhl im Wert von 100,- EUR
- Ein Regal im Wert von 150,- EUR
- Ein Büro im Eigentum des Unternehmens im Wert von 90.000,- EUR
- Auf dem laufenden Konto bei der Bank (Girokonto) sind 2.500,- EUR
- Er hat von verschiedenen Kunden noch insgesamt 4.000,- EUR für IT-Dienstleistung und Waren zu erhalten.
- Der Kassenbestand beträgt 1.000,- EUR

Aufgabe:

Erstellen Sie mit diesen Angaben eine erste Bilanz (Gründungsbilanz) der Firma „MeyerSoft“. Verwenden Sie dabei die folgende Bilanzstruktur und ergänzen Sie die Beträge:

Aktiva	Bilanz „MeyerSoft“	Passiva
Grundstücke und Gebäude		Eigenkapital
Betriebs- und Geschäftsausstattung		Verbindlichkeiten
Maschinen		
Waren		
Forderungen		
Bank		
Kasse		
Summe Aktiva		Summe Passiva

■ Lösung: Seite 203

2.2.3 Wertveränderungen in der Bilanz

Man unterscheidet folgende **Wertveränderungen**, die in der Bilanz eintreten können:⁶⁰

A. Aktivtausch

Eine Position auf der Aktivseite nimmt zu, eine andere Position nimmt in gleicher Höhe ab.

Beispiel: Kauf einer Maschine und Barzahlung:

Aktiva	Bilanz zum 31.12.	Passiva
Maschinen	+ 5.000,00	
Kasse	- 5.000,00	

B. Passivtausch

Eine Position der Passivseite nimmt zu, eine andere in gleicher Höhe ab.
Beispiel: Kurzfristige Passivschuld wird langfristig; oder: Gläubiger wird zum Mitgesellschafter.

⁶⁰ Vgl. z.B. Eisele (2002), S. 222 oder Bornhofer (2004), S. 44 f.

C. Aktiv-Passiv-Mehrung

= Bilanzverlängerung. Auf beiden Seiten kommt etwas dazu.

Beispiel: Kauf von Büroausstattung auf Ziel (es wird später gezahlt: Es entsteht eine Verbindlichkeit):

Aktiva	Bilanz zum 31.12.		Passiva
Betriebs- und Geschäftsausstattung	+ 10.000,00	Verbindlichkeiten	+ 10.000,00

D. Aktiv-Passiv-Minderung

= Bilanzverkürzung. Auf beiden Seiten nimmt etwas ab.

Beispiel: Tilgung einer Verbindlichkeit:

Aktiva	Bilanz zum 31.12.		Passiva
Bankguthaben	- 20.000,00	Verbindlichkeiten	- 20.000,00

Achtung: Die Darstellung der Wertveränderungen in den obigen Bilanzen ist nur schematisch zu verstehen; Bilanzen zeigen tatsächlich nur den Bestand der einzelnen Positionen zum jeweiligen Zeitpunkt, nicht aber die Veränderungen (wie sie hier mit Plus und Minus dargestellt sind).

2.2.4 Prinzipien der Bilanz und Anlässe der Bilanzerstellung

Bei der Erstellung von Bilanzen nach dem HGB gelten im Prinzip folgende Ansatz- und Bewertungsprinzipien, die allerdings durch besondere Bilanzrechtsregelungen z.T. eingeschränkt oder in bestimmten Fällen sogar aufgehoben sein können:⁶¹

A. Anschaffungswertprinzip

Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen zum Bilanzstichtag dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Prinzip nicht überschritten werden (Bewertungsobergrenze). Das Prinzip kann zu „stillen Reserven“ in der Bilanz führen.

B. Niederstwertprinzip

Am Bilanzstichtag ist von zwei möglichen Wertansätzen (Anschaffungskosten versus Börsen- oder Marktpreis) der niedrigere anzusetzen. Strenges Niederstwertprinzip (gilt für das Umlaufvermögen): Es muss stets der niedrigere Wert angesetzt werden. Gemildertes Niederstwertprinzip: Beim Finanzanlagevermögen besteht bei nur vorübergehender Wertminderung z.T. ein Abwertungswahlrecht.

C. Realisationsprinzip

Gewinne dürfen nur ausgewiesen werden, wenn sie realisiert wurden.

D. Imparitätsprinzip

Nicht realisierte Gewinne dürfen nicht ausgewiesen werden (s.o.); nicht realisierte Verluste müssen aber ausgewiesen werden (Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten).

E. Höchstwertprinzip

Bei mehreren Bewertungsmöglichkeiten sind Verbindlichkeiten mit dem jeweils höheren Wert anzusetzen.

Die Prinzipien bringen den Grundsatz der „**kaufmännischen Vorsicht**“ der bei der (deutschen) Bilanzierung nach dem HGB eine große Rolle spielt, zum Ausdruck.

Anmerkung: In der **Internationalen Rechnungslegung** nach IAS/IFRS, welche seit 1.1.2005 für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Konzerne anzuwenden ist, gelten diese Prinzipien nicht (siehe dazu Kapitel 4). An die Stelle der kaufmännischen Vorsicht tritt dabei häufig der sog. „Fair Value“ (Marktwertbewertung).⁶² Bilanzrechtsveränderungen in

⁶¹ Vgl. z.B. Förtschle (2002), S. 183.

⁶² Vgl. z.B. Ditges/Arendt (2006), S. 75.

Deutschland (z.B. das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) versuchen, das nationale Recht den internationalen Standards anzunähern.

Je nach Art und Größe des Unternehmens ist der **Jahresabschluss** z.T. durch folgende **Angaben** (die z.T. nicht zum Jahresabschluss gehören) zu ergänzen:⁶³

- Der **Anhang** (§ 264 HGB) erläutert einzelne Positionen der Bilanz und G+V der Kapitalgesellschaft, z.B. Methode und Höhe der Abschreibungen des Anlagevermögens.
- Das **Anlagegitter** (§ 268, 2, HGB) zeigt die Entwicklung des Anlagevermögens (Anschaffungswerte, Zugänge, Abgänge, Abschreibungen, Buchwerte).
- Der **Lagebericht** (§ 289 HGB) liefert Informationen über den Geschäftsverlauf im Abschlussjahr sowie die wirtschaftliche und finanzielle Lage der Gesellschaft am Bilanzstichtag, z.B. Absatz im In- und Ausland, Liquiditätslage, Personalentwicklung, voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens...
- Die **Segmentberichterstattung** (§ 297 HGB) gibt finanzielle Informationen zum Erfolg der einzelnen Teilbereiche des Unternehmens.
- Die **Kapitalflussrechnung** zeigt Veränderungen des Finanzmittelbestandes.
- Der **Eigenkapitalspiegel** zeigt die Entwicklung des Eigenkapitals.
- „**Earnings per share**“ zeigt den Gewinn pro Eigenkapitalanteil.

Für veröffentlichte Jahresabschlüsse können – je nach Gesetzeslage – zusätzliche Vorgaben gelten wie zum Beispiel:⁶⁴

- Zur jeweiligen Bilanzposition muss der entsprechende **Vorjahresbetrag** angegeben werden.
- Der Betrag der **Forderungen** mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr, sowie die **Verbindlichkeiten** mit einer Restlaufzeit von unter einem Jahr müssen angegeben werden.
- **Eventualverbindlichkeiten** (z.B. aus weitergegebenen Wechseln und Bürgschaften) sind unter der Bilanz oder im Anhang anzugeben.
- Kapitalgesellschaften unterliegen der **Prüfungspflicht**: Vor Veröffentlichung sind Jahresabschluss, Lagebericht sowie die Buchführung von unabhängigen Abschlussprüfern zu prüfen („Testat“, Ausnahme: „kleine“ Unternehmen).

⁶³ Vgl. dazu z.B. Busse von Colbe (2002), S. 892 f.

⁶⁴ Für Kapitalgesellschaften vgl. § 268 HGB.

Hinsichtlich der **Anlässe**, zu denen Bilanzen erstellt werden, unterscheidet man:⁶⁵

■ **Regelbilanzen**

Werden nach Ablauf einer bestimmten Zeitspanne erstellt.

Grundform ist die **Jahresbilanz** nach HGB, die nach Ablauf eines Geschäftsjahres (nach 12 Monaten) erstellt wird.

Bilanzen können jedoch auch für andere Zeiträume erstellt werden, z.B. Quartalsbilanz, Halbjahresbilanz, Monatsbilanz usw.

Die einzelnen Regelbilanzen sind durch die Buchführung miteinander verbunden.

■ **Sonderbilanzen („Stati“)**

Werden zu besonderen Anlässen erstellt: Unternehmensgründung, Änderung der Rechtsform, Unternehmenszusammenschluss (Fusion), Insolvenz usw.

Im Rahmen dieses Buches werden wird lediglich die Jahresbilanz betrachten. Bilanzstichtag sei der 31.12. eines jeweiligen Jahres.

2.2.5 Wichtige Stromgrößen des Rechnungswesens

Die Vermögens- und Schuldenlage des Unternehmens lässt sich – wie oben dargestellt – in der Bilanz ablesen. Dabei wird ein bestimmter Stichtag (i.d.R. der 31.12. eines Jahres) betrachtet. Größen, die zu einem bestimmten Stichtag gemessen werden, nennt man **Bestandsgrößen**. Vermögen, Schulden und Eigenkapital eines Unternehmens sind also Bestandsgrößen.

Neben diesen Bestandsgrößen gibt es im Rechnungswesen auch noch solche, die nur sinnvoll innerhalb eines bestimmten Zeitraums betrachtet werden können. Man spricht dabei von sog. **Stromgrößen**. Sie beschreiben die Veränderung einer Bestandsgröße.⁶⁶

Wenn sich z.B. der Zahlungsmittelbestand eines Unternehmens (bestehend aus Bargeld und dem Sichtguthaben auf Girokonten) durch einen Geschäftsvorfall erhöht, dann spricht man von einer **Einzahlung**, wenn der Zahlungsmittelbestand sinkt von einer **Auszahlung**.

Wenn man zum Zahlungsmittelbestand eines Unternehmens die Forderungen hinzuzählt und die Verbindlichkeiten abzieht, dann erhält man die Bestandsgröße „Geldvermögen“. Wenn das Geldvermögen eines Unternehmens durch einen Geschäftsvorfall steigt, spricht man von einer **Einnahme**, wenn das Geldvermögen sinkt von einer **Ausgabe**.

Geschäftsvorfälle, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, nennt man **Erträge**. Geschäftsvorfälle, die eine Reduktion des Eigenkapitals führen, heißen **Aufwendungen**.

⁶⁵ Vgl. z.B. Wöhe/Kusßmaul (2002), S. 3.

⁶⁶ Vgl. z.B. Weber (2002), S. 118 ff.

Erfolgt die Erhöhung des Eigenkapitals durch die eigentliche (typische) betriebliche Tätigkeit, so spricht man in der Betriebswirtschaftslehre auch von einer **Leistung**. Wird das Eigenkapital durch einen Geschäftsvorfall reduziert, der eine eigentliche (typische) betriebliche Tätigkeit beinhaltet, dann liegen **Kosten** vor.⁶⁷

Bei einem Geschäftsvorfall können durchaus mehrere dieser Bestandsgrößen gleichzeitig gegeben sein. So kann ein Geschäftsvorfall beispielsweise sowohl eine Auszahlung als auch eine Ausgabe sein. Beispiel: Durch den Bareinkauf einer Ware sinkt sowohl der Zahlungsmittelbestand (Auszahlung) als auch das Geldvermögen (Ausgabe).

In der Buchführung ist insbesondere die Unterscheidung zwischen solchen Geschäftsvorfällen relevant, die das Eigenkapital unverändert lassen und solchen, die **Aufwendungen** bzw. **Erträge** darstellen (s.u.).

Übung 2: Grundlagen der Buchführung

Ergänzen Sie bitte den jeweiligen Satz in der folgenden Tabelle bzw. beantworten Sie die jeweilige Frage. Gehen Sie dabei von den Regelungen in der Bundesrepublik Deutschland aus:

Satz/Frage	Ergänzung/Antwort
Das betriebliche Rechnungswesen hat drei Aufgaben: Kontrollaufgabe, Planungsaufgabe und ...	
Welcher Sprache bzw. welcher Sprachen muss sich der Kaufmann bei der Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen bedienen?	
Der Jahresabschluss besteht (mindestens) aus Bilanz und ...	

⁶⁷ Zur genaueren Unterscheidung der Begriffe Aufwand und Kosten vgl. z.B. Haberstock (2008), S. 15 ff.

In welcher Sprache bzw. in welchen Sprachen ist der Jahresabschluss zu erstellen?	
In welcher Währung ist der Jahresabschluss zu erstellen?	
Die Belege, die Konten der Buchhaltung und der Jahresabschluss müssen aufbewahrt werden, und zwar (Angabe in Jahren)	
Der Prozess der Belegbearbeitung besteht aus den Schritten: „Prüfen“, „Kontieren“ ... und „Ablage“.	
Die Bestandsaufnahme aller Vermögensteile und Schulden eines Unternehmens nach Art, Menge und Wert nennt man ...	
Das ausführliche Bestandsverzeichnis aller Vermögensteile und Schulden eines Unternehmens zu einem bestimmten Zeitpunkt nennt man ...	
Die Bilanz nach handelsrechtlichen Regelungen (nach HGB) nennt man ...	
Die dem Finanzamt einzureichende Bilanz nennt man ...	

Das Prinzip, wonach die Bilanz nach handelsrechtlichen Regelungen auch für die Besteuerung relevant ist, soweit dem keine speziellen steuerlichen Regeln entgegenstehen, nennt man	
Die rechte Seite der Bilanz nennt man ... Dort ist das ... des Unternehmens aufgeführt.	
Die rechte Seite der Bilanz zeigt damit die ... der im Unternehmen eingesetzten finanziellen Mittel.	
Die linke Seite der Bilanz nennt man ... Dort ist das ... des Unternehmens aufgeführt.	
Die linke Seite der Bilanz zeigt somit die ... des Kapitals.	
Die Reihenfolge der Positionen auf der Aktivseite der Bilanz orientiert sich an folgendem Kriterium:	
Die Reihenfolge der Positionen auf der Passivseite der Bilanz orientiert sich an folgendem Kriterium:	
Bilanzen, die zu besonderen Anlässen erstellt werden (z.B. Unternehmensgründung, Änderung der Rechtsform, usw.) nennt man ...	

Das „Buch“ der Buchführung, in dem die Aktiva und Passiva sowie die Aufwendungen und Erträge abgebildet werden, heißt ...	
Die chronologische Auflistung der Geschäftsvorfälle ist Gegenstand eines „Buches“, es handelt sich dabei um das ...	
Die Bücher der Buchhaltung, welche die Einzelgeschäfte abbilden, nennt man ...	
Die Verbindlichkeitskonten für einzelne Lieferanten, von denen unser Unternehmen Waren oder Dienstleistungen auf Kredit („auf Ziel“) bezieht, nennt man ...	
Die Forderungskonten für einzelne Kunden, die Waren oder Dienstleistungen von unserem Unternehmen auf Kredit („auf Ziel“) beziehen, nennt man ...	

■ Lösung: Ab Seite 203

3 Doppelte Buchführung

3.1 Das Grundprinzip

Die doppelte kaufmännische Buchführung lässt sich anhand von **4 Grundregeln** erlernen:⁶⁸

1. Für jede Position der Bilanz wird ein Konto angelegt.
2. Die Anfangsbestände werden im Konto auf der Seite eingetragen, auf der diese Position in der Bilanz stand.
3. Zugänge werden im Konto auf die gleiche Seite geschrieben wie der Anfangsbestand.
4. Abgänge kommen auf die andere Seite als die, auf der der Anfangsbestand steht.

Ein **Konto** stellen wir uns zunächst als großes „T“ (sog. T-Konto) vor. Die linke Seite des Kontos heißt „Soll“, die rechte Seite „Haben“.⁶⁹

Soll	Konto	Haben

Wir erproben die o.g. Regeln anhand des Beispiels aus *Übung 1*⁷⁰, indem wir für jede Bilanzposition ein Konto anlegen und die Anfangsbestände (AB) auf der richtigen Seite eintragen, d.h. bei den Aktivkonten links (im Soll) und bei den Passivkonten rechts (im Haben).

Wir beschriften zudem das Konto mit der jeweiligen Bilanzposition und kürzen Soll mit „S“ und Haben mit „H“ ab:

⁶⁸ Ähnlich formulierte Regel zum Buchungsprinzip finden sich in unterschiedliche Lehrbücher wieder. Auf einen speziellen Verweis soll hier verzichtet werden.

⁶⁹ Das hat übrigens nichts damit zu tun, dass man im einen Fall etwas soll oder im anderen etwas hätte; es handelt sich lediglich um eine Konvention.

⁷⁰ Siehe Gliederungspunkt 2.2.2.

S	Grundstücke und Gebäude	H
AB	90.000,00	

S	Betriebs- und Geschäftsausstattung	H
AB	500,00	

S	Maschinen	H
AB	3.000,00	

S	Waren	H
AB	25.000,00	

S	Forderungen	H
AB	4.000,00	

S	Bank	H
AB	2.500,00	

S	Kasse	H
AB	1.000,00	

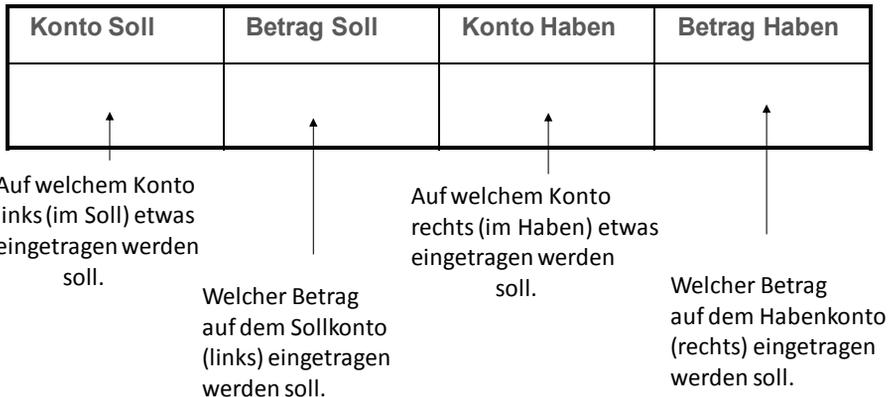
S	Eigenkapital	H
	AB	46.000,00

S	Verbindlichkeiten	H
	AB	80.000,00

Um nun Geschäftsvorfälle gemäß Regel 3 und 4 festzuhalten benutzen wir gleich den sog. „**Buchungssatz**“. Das ist eine Anweisung, wie ein Geschäftsvorfall auf den Konten festgehalten werden soll. Diese Anweisung ist fest standardisiert:

Man gibt zunächst das Sollkonto an. Das ist das Konto, auf dem links (im Soll) etwas eingetragen werden soll. Dann den Betrag, der dort festgehalten werden soll. Dann spricht man das Wort „an“ und gibt das Habenkonto an; dann kommt der Betrag der dort einzutragen ist:

Abbildung 3.1 Der Buchungssatz



Sprich: Konto Soll, Betrag Soll „an“ Konto Haben, Betrag Haben.⁷¹ Es können auch mehrere Soll- und/oder Habenkonten sein.

Nun betrachten wir einige Geschäftsvorfälle:

Geschäftsvorfall 1: Wir entnehmen unserer Kasse 500,- Euro und zahlen diese auf unser Bankkonto ein. Wie lautet der Buchungssatz gemäß Regel 3 und 4?

Wenn wir etwas auf unser Bankkonto einzahlen, dann hat dieses Konto einen Zugang. Zugänge werden – gemäß Regel 3 – auf der gleichen Seite eingetragen wie der Anfangsbestand. Dieser befindet sich auf dem Bankkonto im Soll (da es sich um ein Aktivkonto in der Bilanz handelt). Das Bankkonto ist also das Sollkonto. Der einzutragende Betrag auf dem Sollkonto ist 500,- EUR. In der Kasse haben wir demgegenüber einen Abgang in Höhe von 500,- EUR zu verzeichnen. Abgänge werden – gemäß Regel 4 – auf der anderen Seite eingetragen wie der, auf der der Anfangsbestand ist. Der Anfangsbestand beim Kassekonto ist links (im Soll). Wir müssen die 500,- EUR also hier rechts (im Haben) eintragen. Damit lautet der Buchungssatz:

⁷¹ Zum Teil wird dem Sollkonto in der Praxis auch der Zusatz „per“ vorangestellt. Es heißt dann „per Konto Soll an Konto Haben“.

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 1</i>	Bank	500,00	Kasse	500,00

Wir sprechen den Buchungssatz: Bank 500,- „an“ Kasse 500,-

Die doppelte Buchhaltung ist dadurch gekennzeichnet dass

- bei jedem Buchungssatz auf (mindestens) einem Konto im Soll und auf (mindestens) einem Konto im Haben gebucht wird („Soll an Haben“) und
- die Summe der Beträge im Soll der Summe der Beträge im Haben entspricht, hier: 500,-. **Also immer Soll-Haben-gleich buchen!**

Da der Buchungssatz einer Anweisung entspricht, auf welchem Konto welcher Betrag einzutragen ist, führen wir nun diese Anweisung aus. Wir tragen also auf dem Bankkonto links (im Soll) 500,- ein und auf dem Kassekonto rechts (im Haben) 500,- ein. Damit man auf dem jeweiligen Konto sehen kann, zu welchem Zweck die Entnahme bzw. Einzahlung erfolgt bzw. wohin das Geld gegangen oder hergekommen ist, **schreiben wir zudem das jeweilige Gegenkonto** dazu. Die beiden Konten sehen dann so aus, wobei die aktuellen Buchungen fett hervorgehoben sind:

S	Kasse		H	S	Bank		H
AB	1.000,00	Bank	500,00	AB	2.500,00		
				Kasse	500,00		

Wer sich eines der beiden Konten ansieht weiß nun, dass auf das Bankkonto 500,- eingezahlt und aus der Kasse 500,- EUR entnommen wurden. Der Saldo (die Differenz zwischen Soll- und Habenbeträgen) gibt an, welchen Stand das jeweilige Konto hat: Auf dem Bankkonto sind nun 3.000,- EUR, in der Kasse nur noch 500,- EUR.

Nun eine weitere Übung:

Geschäftsvorfall 2: Wir tilgen einen Teil unsere Schulden bei der Hausbank; die Hausbank zieht 1.000,- EUR von unserem Bankkonto ein.

Geschäftsvorfall 3: Ein Kunde, dem wir eine Rechnung gestellt haben, gibt uns 300,- bar, den Rest seiner Schuld (1.200,-) überweist er auf unser Bankkonto.

Übung 3: Tragen Sie die Buchungssätze (gemäß Regel 2 und 3) für die beiden Geschäftsvorfälle in die folgende Tabelle ein:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 2				
Geschäftsvorfall 3				

Lösung: Seite 205

Am Geschäftsvorfall 3 lässt sich erkennen, dass in einem Buchungssatz auch **mehrere Konten auf einer Seite** angesprochen werden können (Bank und Kasse im Soll). Sie Summe der Sollbeträge und die Summe der Habenbeträge (hier: 1.500,-) muss trotzdem übereinstimmen.

Wir folgen nun wieder der Anweisung des Buchungssatzes und tragen die Geschäftsvorfälle in die Konten ein:

S	Grundstücke und Gebäude	H
AB	90.000,00	

S	Betriebs- und Geschäftsausstattung	H
AB	500,00	

S	Maschinen	H
AB	3.000,00	

S	Waren	H
AB	25.000,00	

S	Forderungen	H
AB	4.000,00	Ba. + Ka. 1.500,00

S	Bank	H
AB	2.500,00	Verbin. 1.000,00
Kasse	500,00	
Ford.	1.200,00	

S		Kasse		H	
AB	1.000,00	Bank	500,00		
Ford.	300,00				

S		Eigenkapital		H	
		AB	46.000,00		

S		Verbindlichkeiten		H	
Bank	1.000,00	AB	80.000,00		

So funktioniert die Verbuchung von Geschäftsvorfällen auf Konten. Wenn wir von der vereinfachenden Annahme ausgehen, dass die Geschäftsvorfälle 1 bis 3 die einzigen Geschäftsvorfälle des Geschäftsjahres gewesen sind, dann müssten wir nun wieder einen **Schlussbilanz** erstellen. Wie funktioniert das? Man „schließt die Konten ab“, d.h. man ermittelt den **Saldo** (Differenz zwischen Soll- und Habenbuchungen) pro Konto und bucht diesen in ein „Schlussbilanzkonto“ (s.u.) um. Dieses Konto ist auch ein T-Konto, nur mit dem Unterschied, dass die linke Seite auch die Bezeichnung „Aktiva“ und die rechte Seite auch die Bezeichnung „Passiva“ trägt:

Aktiva (Soll)	Schlussbilanz(konto)	Passiva (Haben)

Wie funktioniert der Kontoabschluss z.B. beim Konto „Kasse“? Der Saldo auf dem Konto beträgt 800,- (= 1.000,- + 300,- - 500,-). Um das Kassekonto auszugleichen (den Saldo Null zu erhalten) müssen wir auf dem Kassekonto 800,- EUR im Haben buchen. Die Gegenbuchung kommt in das Schlussbilanzkonto ins Soll. Der Buchungssatz lautet also „Schlussbilanzkonto“ 800,- an „Kasse“ 800,-.

Wie funktioniert das beim Konto „Verbindlichkeiten“? Der Saldo des Kontos ist 79.000,-. Um das Konto auszugleichen, müssen wir also 79.000,- EUR im Soll buchen. Die Gegenbuchung kommt auf das Schlussbilanzkonto ins Haben. Der Buchungssatz lautet also: Verbindlichkeiten 79.000,- an Schlussbilanzkonto 79.000,-.

Achtung: Wir schreiben statt „Schlussbilanzkonto“ im Folgenden nur noch „**Schlussbilanz**“. Dies ist eine sprachliche Vereinfachung, um den Begriff „Konto“ in den folgenden Ausführungen nicht immer wiederholen zu müssen. Eigentlich steht die (gesetzlich vorgeschriebene) und veröffentlichte Schlussbilanz, wie sie z.B. in **Abbildung 2.3** zu sehen ist,

außerhalb des Kontensystems. Sie (nämlich die Schlussbilanz) wird auf der Basis des Schlussbilanzkontos i.d.R. erst später so aufbereitet, dass sie allen gesetzlichen Anforderungen genügt. Aus didaktischen Gründen soll hier jedoch von dieser begrifflichen Vereinfachung ausgegangen und der Begriff „Schlussbilanz“ für das Schlussbilanzkonto verwendet werden.

Folgende Umbuchungen in die so definierte „Schlussbilanz“ sind somit insgesamt vorzunehmen, um alle Konten abzuschließen und das Schlussbilanzkonto komplett zu erstellen:

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
Kontoabschluss	Schlussbilanz	90.000,00	Grundstücke und Bauten	90.000,00
Kontoabschluss	Schlussbilanz	500,00	Betriebs- und Geschäftsausstattung	500,00
Kontoabschluss	Schlussbilanz	3.000,00	Maschinen	3.000,00
Kontoabschluss	Schlussbilanz	25.000,00	Waren	25.000,00
Kontoabschluss	Schlussbilanz	2.500,00	Forderungen	2.500,00
Kontoabschluss	Schlussbilanz	3.200,00	Bank	3.200,00
Kontoabschluss	Schlussbilanz	800,00	Kasse	800,00
Kontoabschluss	Eigenkapital	46.000,00	Schlussbilanz	46.000,00
Kontoabschluss	Verbindlichkeiten	79.000,00	Schlussbilanz	79.000,00

Übung 4:

Tragen Sie nun die Abschlussbuchungen in die Konten ein. Rechnen Sie dabei auch die Summe pro Kontoseite aus. Unterstreichen Sie diese mit einem Doppelstrich. Sperren Sie evtl. freibleibende Flächen mit einer Buchhalternaese.

S	Grundstücke und Gebäude		H
AB	90.000,00		
S	Betriebs- und Geschäftsausstattung		H
AB	500,00		
S	Maschinen		H
AB	3.000,00		
S	Waren		H
AB	25.000,00		
S	Forderungen		H
AB	4.000,00	Ba. + Ka.	1.500,00
S	Bank		H
AB	2.500,00	Verbindlichkeiten	1.000,00
Kasse	500,00		
Forderungen	1.200,00		

S	Kasse		H
AB	1.000,00	Bank	500,00
Forderungen	300,00		

S	Eigenkapital		H
		AB	46.000,00

S	Verbindlichkeiten		H
Bank	1.000,00	AB	80.000,00

Aktiva	Schlussbilanz zum 31.12.		Passiva

Bitte beachten Sie:

- Wenn man bei der Buchung auf dem Schlussbilanzkonto das jeweilige Gegenkonto aufschreibt, dann erhält man automatisch die Bezeichnung der jeweiligen Bilanzposition.
- Auf dem Schlussbilanzkonto muss die Summe der Aktiva mit der Summe der Passiva wertmäßig übereinstimmen. Andernfalls liegt ein Fehler in der doppelten Buchhaltung vor.
- Die Positionen in der Bilanz geben den aktuellen Stand der jeweiligen Vermögens- und Kapitalposition wieder. Zum Beispiel die Position „Forderungen“: Nachdem der Ausgangswert 4.000,- EUR betrug und 1.500,- EUR bezahlt wurden, beträgt der aktuelle Stand der Forderungen nun 2.500,- EUR.
- Das Konto „Bank“ unserer Buchhaltung vollzieht alle Veränderungen nach, die sich auf unserem Girokonto bei unserer Geschäftsbank ergeben und wird mit dem Kontoauszug abgeglichen. Der Kontoauszug ist also der Beleg des Bankkontos.

Anmerkung: Gemäß Regel 2 haben wir die Anfangsbestände einfach „von Hand“ auf die Konten übertragen. In der Praxis kann dazu – je nach Buchungssystem – ebenfalls eine Buchung erforderlich werden. In dem Fall ist natürlich ein Konto für die jeweilige Gegenbuchung erforderlich: Das sog. „Eröffnungsbilanzkonto“ (Konto 8000 im Kontenrahmen im Anhang). Es handelt sich quasi um ein Spiegelbild der Anfangsbilanz, in dem die Aktivposten im Haben und die Passivposten im Soll stehen.⁷² Wir werden mit diesem Konto im Folgenden nicht arbeiten sondern einfach Regel 2 folgen.

3.2 Die Buchung mit Gewinn und Verlust

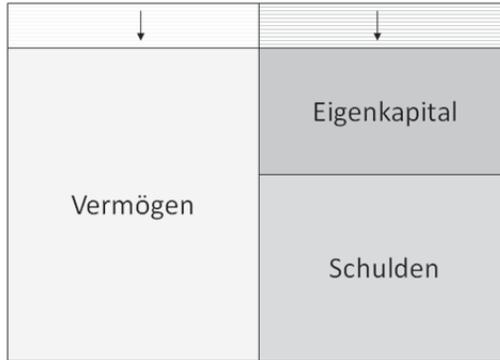
3.2.1 Die Buchung von Verlusten

Bisher haben wir Geschäftsvorfälle betrachtet, die erfolgsneutral sind, d.h. das Eigenkapital nicht verändern. Es gibt jedoch auch solche Geschäftsvorfälle, bei denen dies anders ist. Wie wirken sich nun Verluste in der Bilanz aus?

Verluste schmälern eine Vermögensposition auf der Aktivseite und das Eigenkapital auf der Passivseite:

⁷² Vgl. dazu z.B. Schmolke/Deitermann (2004), S. 38.

Abbildung 3.2 Auswirkung von Verlusten/Aufwendungen auf die Bilanz



Ein Geschäftsvorfall, der zu einem Verlust führt müsste also als Minderung des Eigenkapitals gebucht werden. Man bucht aber nicht direkt zulasten des Eigenkapitals, sondern schaltet unselbständige Konten dazwischen, welche die linke Seite des EK-Kontos aufschlüsseln sollen: Die Aufwandskonten. Typische Aufwandskonten sind:

- Zinsaufwand (für Darlehen, die bei der Bank aufgenommen wurden)
- Mietaufwand (für Geschäftsräume)
- Personalkosten (Aufwand für Löhne und Gehälter)
- Aufwand für den Verbrauch von Rohstoffen usw.

Mögliche Aufwandskonten finden Sie in den Klassen 6 und 7 des Kontenrahmens im Anhang.

Merke: Aufwände werden immer links (im Soll) gebucht!

Grund: Der Anfangsbestand auf dem Eigenkapitalkonto steht im Haben, also werden Abgänge des Eigenkapitals (gemäß Regel 4) im Soll gebucht.

Natürlich wird nicht nach jedem Geschäftsvorfall, der ein Aufwand ist, eine neue Bilanz erstellt; dies erfolgt ja immer nur am Ende eines jeweiligen Jahres. Ein Beispiel für einen Geschäftsvorfall mit Aufwand:

Geschäftsvorfall 4: Unser Unternehmen zahlt 600,- EUR Miete für einen Lagerraum per Banküberweisung. Der Buchungssatz lautet dann:

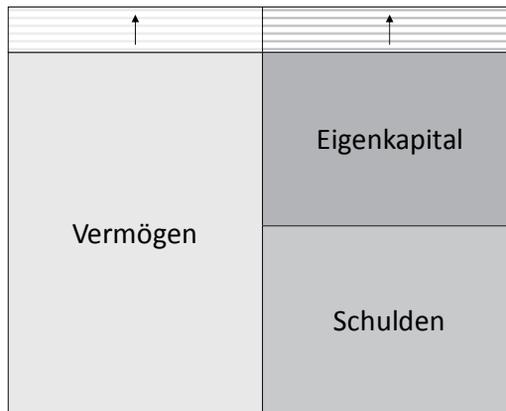
	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 4</i>	Mietaufwand	600,00	Bank	600,00

Grund: Der Mietaufwand wird wie alle Aufwände im Soll gebucht, da es sich um einen Abgang des Eigenkapitals handelt. Unser Bankkonto erfährt durch die Überweisung einen Abgang. Da der Anfangsbestand des Bankkontos im Soll ist (es handelt sich um eine Aktivposition) ist dieser Abgang (gemäß Regel 4) im Haben zu erfassen.

3.2.2 Die Buchung von Gewinnen

Gewinne vergrößern eine Vermögensposition auf der Aktivseite und das Eigenkapital auf der Passivseite.

Abbildung 3.3 Auswirkung von Gewinnen/Erträgen auf die Bilanz



Geschäftsvorfälle, die zu Gewinnen führen (Erträge) müsste also als Erhöhung des Eigenkapitals gebucht werden. Man bucht aber nicht direkt zugunsten des Eigenkapitals, sondern schaltet unselbständige Konten dazwischen, welche die rechte Seite des EK-Kontos aufschlüsseln sollen: Die **Ertragskonten**.

Merke: Erträge werden immer rechts (im Haben) gebucht!

Typische Ertragskonten sind:

- Umsatzerlöse aus dem Verkauf von selbst erstellten Erzeugnissen
- Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Waren
- Honorarerträge
- Zinserträge
- Mieterträge

Mögliche Ertragskonten finden Sie in der Klasse 5 des Kontenrahmens im Anhang.

Natürlich wird auch nicht nach jedem Geschäftsvorfall, der ein Ertrag ist, eine neue Bilanz erstellt; dies erfolgt ja i.d.R. nur am Ende eines jeweiligen Jahres. Ein Beispiel für einen Geschäftsvorfall mit Ertrag:

Geschäftsvorfall 5: Ein Kunde zahlt uns ein Honorar für eine IT-Beratung 3.000,- EUR bar. (Wir gehen dabei zunächst von der Annahme aus, dass diese Leistung umsatzsteuerfrei ist.) Der Buchungssatz lautet dann:

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 5</i>	Kasse	3.000,00	Honorarerträge	3.000,00

Wir üben das Buchen mit Aufwand und Ertrag mit den folgenden Geschäftsvorfällen 6 und 7. Bitte tragen Sie die Buchungssätze dazu in die folgende Tabelle ein:

Geschäftsvorfall 6: Unser Unternehmen zahlt Zinsen in Höhe von 1.700,- EUR für das aufgenommene Darlehen bei der Bank. Die Bank zieht die Zinsen von unserem Bankkonto ein.

Geschäftsvorfall 7: Wir verkaufen einem Kunden ein selbst erstelltes Programm für 2.500,- EUR bar. (Wir gehen dabei zunächst von der Annahme aus, dass diese Leistung umsatzsteuerfrei ist.)

Übung 5:

Tragen Sie die Buchungssätze für die Geschäftsvorfälle 6 und 7 bitte in die folgende Tabelle ein:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 6</i>				
<i>Geschäftsvorfall 7</i>				

Lösung: Seite 206

Übung 6:

Tragen Sie die Buchungssätze 4-7 in die folgenden Konten ein:

S	Grundstücke und Gebäude	H
AB	90.000,00	
S	Betriebs- und Geschäftsausstattung	H
AB	500,00	
S	Maschinen	H
AB	3.000,00	

S		Waren	H
AB	25.000,00		
S		Forderungen	H
AB	2.500,00		
S		Bank	H
AB	3.200,00		
S		Kasse	H
AB	800,00		
S		Eigenkapital	H
		AB	46.000,00
S		Verbindlichkeiten	H
		AB	79.000,00

S	Zinsaufwand	H
S	Honorarerträge	H
S	Mietaufwand	H
S	Umsatzerlöse	H

■ Lösung: Seite 207

Ertrags- und Aufwandskonten haben keinen Anfangsbestand. Was passiert mit diesen Konten am Jahresende? Sie werden am Jahresende auf ein Gewinn- und Verlustkonto umbucht:

S	Gewinn und Verlust	H
Mietaufwand	Umsatzerlöse	
Zinsaufwand	Mietträge	
	Zinserträge	

S	Mietaufwand	H
Bank	600,00	
S	Umsatzerlöse	H
	Kasse	2.500,00
S	Gewinn und Verlust	H

Lösung: Seite 208

Der Saldo des Gewinn- und Verlustkontos (hier: 3.200,-) wird sodann ins Eigenkapitalkonto umbucht, da dieser Saldo dem Gewinn oder Verlust des Geschäftsjahres entspricht und (im Prinzip) den Eigenkapitalgebern zusteht. Da die Erträge größer sind als die Aufwände (Saldo des Kontos im Soll) liegt hier ein Gewinn vor. Dieser erhöht durch die Umbuchung das Eigenkapital (Buchung auf dem Eigenkapitalkonto im Haben).

Übung 8:

Buchen Sie nun den Saldo des Gewinn und Verlustkontos auf das Eigenkapitalkonto um und schließen Sie die übrigen Konten noch ab. Alle Konten (auch das G+V-Konto) sind zu diesem Zweck unten nochmals aufgeführt. Tragen Sie die zugehörigen Buchungssätze wieder in die folgende Tabelle ein:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 5</i>				
<i>Abschlussbuchung 6</i>				
<i>Abschlussbuchung 7</i>				
<i>Abschlussbuchung 8</i>				
<i>Abschlussbuchung 9</i>				
<i>Abschlussbuchung 10</i>				
<i>Abschlussbuchung 11</i>				
<i>Abschlussbuchung 12</i>				
<i>Abschlussbuchung 13</i>				
<i>Abschlussbuchung 14</i>				

S	Grundstücke und Gebäude		H
AB	90.000,00		
S	Betriebs- und Geschäftsausstattung		H
AB	500,00		
S	Maschinen		H
AB	3.000,00		
S	Waren		H
AB	25.000,00		
S	Forderungen		H
AB	2.500,00		
S	Bank		H
AB	3.200,00	Mietaufwand	600,00
		Zinsaufwand	1.700,00

S	Kasse	H
AB	800,00	
Honorarerträge	3.000,00	
Umsatzerlöse	2.500,00	

S	Eigenkapital	H
	AB	46.000,00

S	Verbindlichkeiten	H
	AB	79.000,00

S	Zinsaufwand	H
Bank	1.700,00	G + V
	<u>1.700,00</u>	<u>1.700,00</u>

S	Honorarerträge	H
G + V	3.000,00	Kasse
	<u>3.000,00</u>	<u>3.000,00</u>

S	Mietaufwand	H
Bank	600,00	G + V
	<u>600,00</u>	<u>600,00</u>

S	Umsatzerlöse		H
G + V	2.500,00	Kasse	2.500,00
	<u>2.500,00</u>		<u>2.500,00</u>

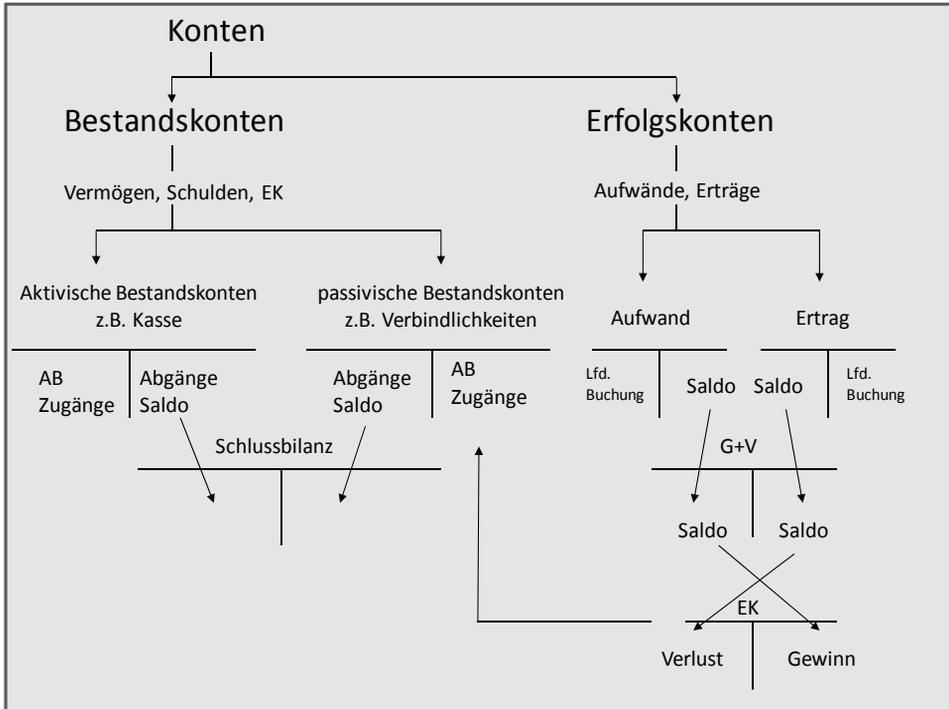
S	Gewinn und Verlust		H
Zinsaufwand	1.700,00	Honorarerträge	3.000,00
Mietaufwand	600,00	Umsatzerlöse	2.500,00

A	Schlussbilanz		P

Lösung: Ab Seite 209

Wir schließen also erst die Aufwands- und Ertragskonten (die Erfolgskonten) ab und dann die Konten für die Schlussbilanz (Bestandskonten). **Abbildung 3.4** fasst den Abschluss der Bestands- und Ertragskonten nochmals zusammen.

Abbildung 3.4 Der Abschluss von Bestands- und Erfolgskonten⁷³



Wenn die Gewinn- und Verlustrechnung veröffentlicht wird, sieht das Gesetz eine bestimmte Reihenfolge für die Darstellung der Aufwendungen und Erträge vor. Gemäß des sog. Gesamtkostenverfahrens, das in der Buchhaltung üblich ist, sieht diese Reihenfolge – je nach aktueller Regelung – z.B. so aus:⁷⁴

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. Andere aktivierte Eigenleistungen
4. Sonstige betriebliche Erträge

⁷³ Ähnliche Schemata finden sich in unterschiedlichen Lehrbücher wieder, vgl. z.B. Wöltje (2009), S. 51.

⁷⁴ § 275 HGB.

5. Materialaufwand
 - a. Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für bezogene Waren
 - b. Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand
 - a. Löhne und Gehälter
 - b. Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung
7. Abschreibungen
 - a. auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen ...
 - b. auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens ...
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen ...
10. Erträge aus anderen Wertpapieren ...
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge ...
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen...
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern
16. sonstige Steuern
17. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag

Da wir uns auf das Grundprinzip der Buchung konzentrieren werden wir diese Reihenfolge bei den Buchungen auf dem G+V-Konto in diesem Buch nicht unbedingt beachten. Bei einer Veröffentlichung wäre jedoch daran zu denken.⁷⁵

⁷⁵ Strenggenommen ist also (analog zum Begriff „Schlussbilanz“) auch zwischen dem G+V-Konto sowie der „Gewinn- und Verlustrechnung“ zu unterscheiden.

3.3 Kontenrahmen und Kontenplan

Es stellt sich nun noch die Frage, welche Konten in einer Buchhaltung typischer Weise vorkommen. Die Antwort darauf gibt der sog. Kontenrahmen.⁷⁶

Der **Kontenrahmen** ist eine vollständige, systematische Übersicht aller Konten, die in einer Buchhaltung vorkommen können. Er wurde allgemein (jeweils für eine bestimmte Branche) entwickelt. Der **Kontenplan** hingegen zeigt genau die Konten, die in dem jeweiligen Betrieb benutzt werden.

Er wird aus dem Kontenrahmen entwickelt und stellt auf einen bestimmten Betrieb ab.

Zum **Aufbau** des Kontenrahmens:

Formal gibt es 10 Kontenklassen (0, 1, ..., 9). Die Kontenklassen sind in 10 Kontengruppen untergliedert (z.B. 00, 01, 02, ..., 09) und diese wiederum in Kontenuntergruppen (z.B. 081).

Für unterschiedliche Branchen (z.B. Handel, Industrie, Handwerk) gibt es unterschiedliche Kontenrahmen, in denen die Konten z.T. unterschiedlich angeordnet sind.

In manchen Kontenrahmen sind die Klassen nach dem Prozessgliederungsprinzip aufgebaut, d.h. die Reihenfolge der Kontenklassen soll den Ablauf im Betrieb widerspiegeln. Ein Beispiel dafür ist der sog. Gemeinschaftskontenrahmen, den es für Industrie- und Handelsunternehmen in unterschiedlicher Ausprägung gibt.

In anderen Kontenrahmen sind die Konten nach der Bilanzposition angeordnet (sog. Bilanzgliederungsprinzip). Ein Beispiel dafür ist der **Industriekontenrahmen (IKR)** an dem wir uns im Folgenden orientieren werden. Wenn wir in Zukunft ein Konto benutzen, dann werden wir im Folgenden die genaue Bezeichnung des IKR benutzen und die Kontonummer voranstellen. Ein Kontenplan auf der Basis des Industriekontenrahmens für Ausbildungszwecke, wie er vom Bundesverband der Deutschen Industrie herausgegeben wurde, findet sich deshalb im Anhang dieses Buches wieder.

⁷⁶ Vgl. dazu z.B. Hermsen (2004), S. 104 f.

3.4 Die Buchung von Handelsgeschäften

3.4.1 Die Buchung des Warenverkehrs

Der Kern des Geschäftsprozesses im Handel besteht darin, dass ein Handelsunternehmen Waren einkauft und diese Waren sodann (idealerweise zu einem höheren Preis) wieder verkauft.

Abbildung 3.5 Geschäftsprozess im Handel

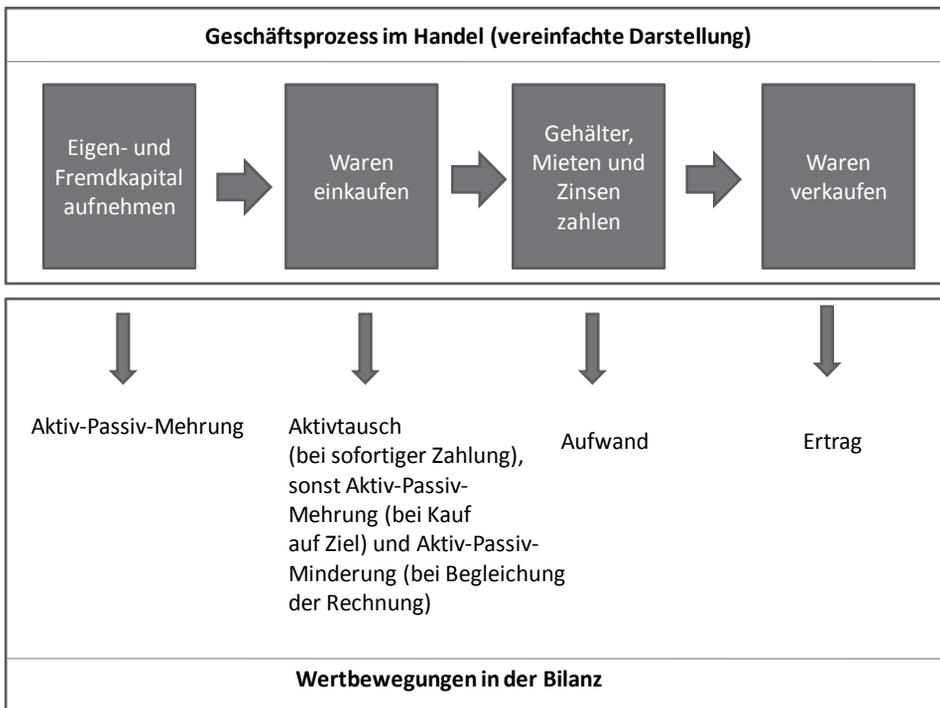


Abbildung 3.5 zeigt diesen Geschäftsprozess in vereinfachter Weise und ordnet diesem Geschäftsprozess die bereits bekannten Wertänderungen in der Bilanz (vgl. 2.2.3) zu:⁷⁷

Wir konzentrieren uns zunächst auf diesen Kern des Geschäftsprozesses und befassen uns mit der Buchung des Warenverkehrs: **Der Wareneinkauf stellt eine Erhöhung des Bestands an Handelswaren dar, der Warenverkauf wird als Ertrag verbucht.**

Theoretisch wäre es möglich, das Warengeschäft über ein (Waren-)Konto zu buchen. Dieses Konto würde aber sowohl Bestands- als auch Erfolgselemente beinhalten und müsste damit teilweise über die Schlussbilanz und teilweise über die G+V abgeschlossen werden.

In der Praxis wird deshalb ein (oder mehrere) Wareneinkaufskonten als Bestandskonten (Waren) und ein (oder mehrere) Warenverkaufskonten als Erfolgskonten (Umsatzerlöse für Waren) geführt.

Dazu ein Beispiel: Unser Unternehmen („MeyerSoft“) hat zu Beginn des Jahres Waren im Wert von 25.000,- auf Lager. Es soll sich dabei um 5.000 USB-Stecker handeln, die für je 5,- eingekauft wurden. Die USB-Stecker wurden gemäß Niederstwertprinzip mit dem Einkaufspreis bewertet. 25.000,- Euro ist sowohl der Endbestand in der Schlussbilanz des vorangegangenen Jahres, der per Inventur ermittelt wurde (siehe oben), als auch der Anfangsbestand auf dem Konto Waren (Kontonummer 2280), das aus dieser Schlussbilanz übernommen wird:

S	(2280) Waren	H	S	(5100) Umsatzerlöse für Waren	H
AB	25.000,00				

Wareneinkäufe werden nun auf dem Bestandskonto „Waren“ erfasst, **Warenverkäufe** auf dem Erfolgskonto „Umsatzerlöse für Waren“. Wir nehmen dazu zunächst an, dass keine Umsatzsteuer zu beachten ist.

Geschäftsvorfall 8: Das Unternehmen verkauft Waren im Wert von 40.000,- EUR bar. (Es soll sich dabei um 4.000 Stück handeln, die zum Preis von je 10,- EUR verkauft wurden.)

Geschäftsvorfall 9: Das Unternehmen kauft Waren im Wert von 10.000,- EUR bar. (Es handle sich um 2.000 Stück, die zum Preis von je 5,- EUR eingekauft wurden.)

⁷⁷ Zu den Wertbewegungen in Abbildung 3.5: Ein Aufwand stellt natürlich ebenfalls eine Aktiv-Passiv-Minderung, ein Ertrag auch eine Aktiv-Passiv-Mehrung dar. Nicht jede Aktiv-Passiv-Mehrung ist jedoch ein Ertrag und nicht jede Aktiv-Passiv-Minderung ist ein Aufwand. Aus Gründen der Übersichtlichkeit beschränkt sich die Abbildung auf die darin genannten Begriffe.

Übung 9:

Tragen Sie die Buchungssätze für die Geschäftsvorfälle 8 und 9 bitte in die folgende Tabelle ein:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 8</i>				
<i>Geschäftsvorfall 9</i>				

Lösung: Seite 211

Übung 10:

Tragen Sie die Buchungssätze 8 und 9 in die folgenden Konten ein:

S	(2280) Waren	H
AB	25.000,00	
S	(5100) Umsatzerlöse für Waren	H
S	(2880) Kasse	H
AB	0,00	

Lösung: Seite 211

Wie ermittelt man nun den Erfolg am Jahresende? Man stellt durch Inventur den Bestand (am Jahresende) fest. Dieser Bestand (müsste hier mengenmäßig $5.000 + 2.000 - 4.000 =$

3.000 sein, bewertet zum Einkaufspreis von 5,- bedeutet dies einen Wert von 15.000,- Euro) wird im Soll auf dem Schlussbilanzkonto gebucht und im Haben auf dem Konto Waren gegengebucht:

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>	(8010) Schlussbilanz	15.000,00	(2280) Waren	15.000,00

Übung 11:

Tragen Sie die Abschlussbuchung 1 in die folgenden Konten ein:

S		(2280) Waren		H
AB	25.000,00			
Ka.	10.000,00			
S		(5100) Umsatzerlöse für Waren		H
			Ka.	40.000,00
S		(2880) Kasse		H
AB	0,00		Wa.	10.000,00
U.f.W.	40.000,00			
A		(8010) Schlussbilanz		P

Der Saldo auf dem Wareneinkaufskonto (20.000,-) entspricht den verkauften Waren zum Einkaufspreis und wird „**Wareneinsatz**“ genannt. Es handelt sich um den Wert der verkauften Waren, bewertet zum Einkaufspreis.

Dieser Saldo (der Wareneinsatz) wird nun auf das Konto „(6080) **Aufwand für Waren**“ umgebucht:

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 2</i>	(6080) Aufwand für Waren	20.000,00	(2280) Waren	20.000,00

Übung 12:

Tragen Sie die Abschlussbuchung 2 in die folgenden Konten ein und schließen Sie das Konto „Waren“ ab.

S		(2280) Waren		H
AB	25.000,00	SB	15.000,00	
Ka.	10.000,00			
S		(5100) Umsatzerlöse für Waren		H
		Ka.	40.000,00	
S		(2880) Kasse		H
AB	0,00	Wa.	10.000,00	
U.f.W.	40.000,00			
S		(6080) Aufwand für Waren		H

A	(8010) Schlussbilanz	P
Waren	15.000,00	

Lösung: Seite 212

Der Saldo auf dem Konto „(5100) Umsatzerlöse für Waren“ (40.000,- EUR) entspricht dem Umsatz des Unternehmens. Der Saldo auf dem Konto „(6080) Aufwand für Waren“ entspricht dem Wareneinsatz. Beide Konten werden in die G+V abgeschlossen.

Übung 13:

Tragen Sie die Buchungssätze für den Abschluss des Kontos „Umsatzerlöse für Waren“ sowie des Kontos „(6080) Aufwand für Waren“ in die folgende Tabelle ein:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Abschlussbuchung 3				
Abschlussbuchung 4				

Lösung: Seite 213

Übung 14:

Tragen Sie die Abschlussbuchungen 3 und 4 in die folgenden Konten ein und schließen Sie die Konten „(5100) Umsatzerlöse für Waren“ und „(6080) Aufwand für Waren“ ab.

S	(2280) Waren	H	
AB	25.000,00	SB	15.000,00
Ka.	10.000,00	A.f.W.	20.000,00
	<u>35.000,00</u>		<u>35.000,00</u>

S	(5100) Umsatzerlöse für Waren		H
		Ka.	40.000,00
S	(2880) Kasse		H
AB	0,00	Wa.	10.000,00
U.f.W.	40.000,00		
S	(6080) Aufwand für Waren		H
Wa.	20.000,00		
S	(8020) G + V		H
A	(8010) Schlussbilanz		P
Waren	15.000,00		

Der Saldo des G+V-Kontos, sofern nur diese beiden Positionen („Umsatzerlöse für Waren“ und „Aufwand für Waren“ betrachtet werden) entspricht nun dem Gewinn aus den Handelsgeschäften. Es wird auch als „**Warenrohgewinn**“ oder „Bruttogewinn“ bezeichnet. Der Warenrohgewinn beträgt hier 20.000,- EUR (40.000,- – 20.000,-).

Die verbleibenden Konten werden wie gewohnt abgeschlossen: Das G+V-Konto über Eigenkapital, die Bestandskonten gehen in die Schlussbilanz.

3.4.2 Die Buchung der Umsatzsteuer

Das Grundprinzip der Umsatzsteuer: Wenn ein Unternehmer etwas für Entgelt verkauft, so muss er Umsatzsteuer aufrechnen und kassieren. Die Umsatzsteuer muss dann vom Unternehmer an das Finanzamt abgeführt werden. Voraussetzung dafür ist, dass der Unternehmer umsatzsteuerpflichtig ist.⁷⁸ Wir gehen außerdem davon aus, dass es sich um einen Umsatz im Inland handelt.

Hinsichtlich der Höhe der Umsatzsteuer unterscheidet man den vollen Umsatzsteuersatz für die meisten Waren und Dienstleistungen (je nach aktueller Regelung z.B. 19%) sowie einen ermäßigten Umsatzsteuersatz (zur Zeit 7%), der z.B. für Druckerzeugnisse und Grundnahrungsmittel gilt.⁷⁹

Beispiel dazu: Die Müller KG verkauft der Firma MeyerSoft Handelswaren im Wert von 1.000,- EUR.

⁷⁸ Die Umsatzsteuerpflicht richtet sich vor allem nach der Höhe des Umsatzes; die dafür maßgeblichen Grenzen können sich im Laufe der Zeit verändern. Man kann sich als Gewerbetreibender auch freiwillig der Umsatzsteuer unterwerfen.

⁷⁹ Es gibt auch Leistungen, die im Prinzip nicht umsatzsteuerpflichtig sind, z.B. Bankdienstleistungen oder Mieten. Auch bei Lieferungen über die Landesgrenzen hinweg sind ggf. Besonderheiten zu beachten, siehe z.B. Umsatzsteuergesetz § 1.

Die Müller KG erstellt dann eine Rechnung, die (neben anderen Angaben)⁸⁰ folgende Beträge enthält:

Rechnung Müller KG (für Meyer Soft)	
Waren	1.000,-
Umsatzsteuer (19%)	190,-
zu zahlen	1.190,-

MeyerSoft muss also 1.190,- an die Müller KG zahlen.

Nehmen wir an, dass MeyerSoft die Waren dann für 2.000,- EUR an einen privaten Kunden weiterverkauft. Die Rechnung für den Endkunden würde dann so aussehen:

Rechnung MeyerSoft (für privaten Kunden)	
Waren	2.000,-
Umsatzsteuer (19%)	380,-
zu zahlen	2.380,-

Der Privatkunde muss also 2.380,- EUR zahlen.

Normalerweise müsste die MeyerSoft nun 380,- EUR an das Finanzamt abführen.

Aber: Es gibt das sog. **Anrechnungsverfahren**: Die Umsatzsteuer, die man beim Einkauf selbst bezahlt hat (die sog. „Vorsteuer“) darf man davon abziehen.

⁸⁰ Zu den notwendigen Angaben auf einer Rechnung vgl. § 14, Abs. 4 Umsatzsteuergesetz.

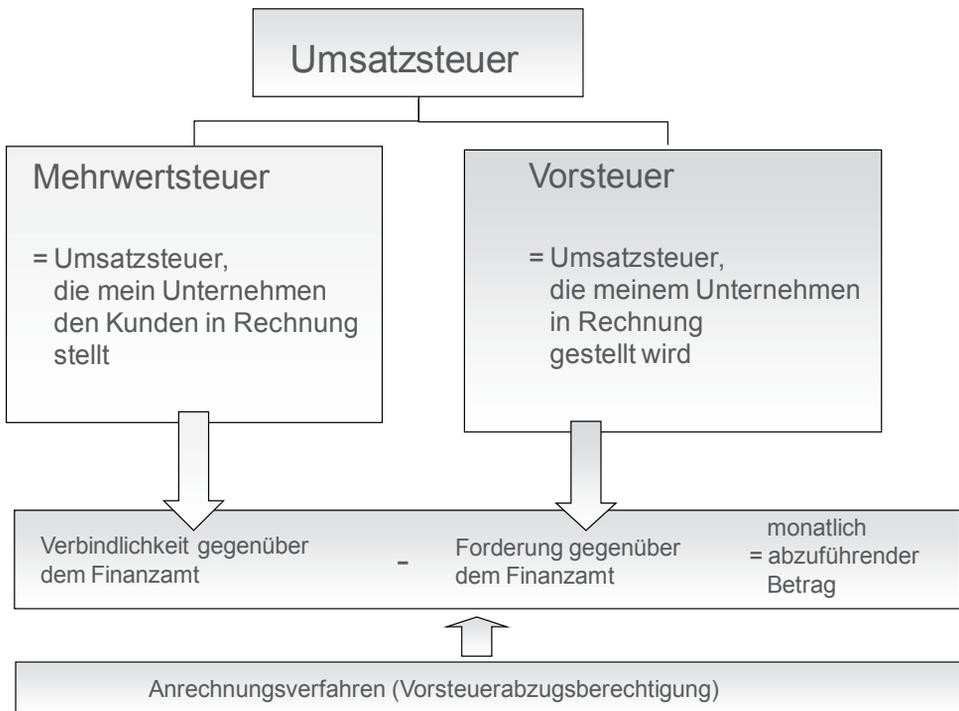
Der Teil der Umsatzsteuer, den man dem Kunden in Rechnung stellen muss, heißt „**Mehrwertsteuer**“. Es handelt sich dabei inhaltlich um eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt. „**Vorsteuer**“ ist die Umsatzsteuer, die man als Unternehmen selbst in Rechnung gestellt bekam. Sie stellt eine Forderung gegenüber dem Finanzamt dar (darf man also zurückfordern).

Für unsere MeyerSoft bedeutet das:

vom Kunden erhaltene Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)	380,-
- selbst gezahlte Umsatzsteuer (Vorsteuer)	190,-
<hr/>	
= an das Finanzamt abzuführen	190,-

Die folgende Abbildung fasst den Sachverhalt grundsätzlich zusammen:

Abbildung 3.6 Formen der Umsatzsteuer



Der private Endkunde ist nicht zum Abzug der Umsatzsteuer berechtigt. Er soll nach dem Willen des Gesetzgebers die Last aus der Umsatzsteuer tragen. Die (vorsteuerabzugsberechtigten) Unternehmen sollen – abgesehen vom nicht unerheblichen Verwaltungsaufwand – nicht durch die Steuer belastet werden.

Folgende Sachverhalte sind außerdem zu beachten:

- Die abzuführenden Beträge sind an das Finanzamt i.d.R. monatlich zu zahlen. Die Zahltermine für den jeweiligen Monat sind festgelegt, gezahlt wird dann für die Umsätze des zurückliegenden Monats. Je nach Höhe des Gesamtumsatzes des Unternehmens kann der Zahlrhythmus aber auch verlängert werden.
- Zur Zahlung ist eine „Umsatzsteuervoranmeldung“ abzugeben. Diese ist grundsätzlich in elektronischer Form (ELSTER) an das Finanzamt zu übermitteln (www.elsterformular.de).
- Das Unternehmen soll durch die Umsatzsteuer auch dann nicht belastet werden, wenn es mehr Vorsteuer gezahlt als Umsatzsteuer kassiert hat. Beispiel: In einem Monat kaufen wir Waren für 80.000,- + Umsatzsteuer, aber wir haben in diesem Monat selbst nichts verkauft. In dem Fall würde das Finanzamt 15.200,- EUR (19% von 80.000,-) zurückerstatten müssen.
- Die Umsatzsteuer wird im Prinzip für den Monat fällig, in dem man den Umsatz getätigt hat und zwar unabhängig davon, ob man vom Kunden das Geld bekommen hat. Evtl. muss man also beim Verkauf auf Ziel in Vorlage treten. Das gilt auch für die Umsatzsteuer. Diese sog. **Sollbesteuerung** („Besteuerung nach vereinbarten Entgelten“) ist der Regelfall, von dem wir im Folgenden ausgehen.⁸¹

Wie wird die Umsatzsteuer nun verbucht? Wir benötigen dazu im Prinzip zwei Konten aus unserem Kontorahmen: Das Konto „(4800) Umsatzsteuer“ (das für die Verbuchung der Mehrwertsteuer vorgesehen ist) sowie das Konto „(2600) Vorsteuer“.

Geschäftsvorfall 1: Die MeyerSoft kauft Waren im Wert von 2.500,- EUR + Umsatzsteuer ein und zahlt sofort bar.

⁸¹ Kleinere und mittlere Unternehmen können eine sog. Istbesteuerung (=Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) beantragen. Hier wird die Umsatzsteuer erst in dem Monat bzw. der Periode fällig, in dem man das Geld vom Kunden erhalten hat.

Die Umsatzsteuer ist in diesem Fall die Vorsteuer. Wir buchen also:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 1	(2280) Waren	2.500,00	(2880) Kasse	2.975,00
	(2600) Vorsteuer	475,00		

Übung 15:

Tragen Sie den Buchungssatz aus Geschäftsvorfall 1 in die folgenden Konten ein:

S (2280) Waren H

AB 15.000,00

S (4800) Umsatzsteuer (19%) H

S (2880) Kasse H

AB 6.300,00

S (2600) Vorsteuer (19%) H

Lösung: Seite 214

Geschäftsvorfall 2: Die MeyerSoft verkauft Waren im Wert von 4.000,- EUR + Umsatzsteuer. Der Kunde zahlt sofort bar.

Die Umsatzsteuer ist in diesem Fall die Mehrwertsteuer (zu buchen auf dem Konto „Umsatzsteuer“). Wir buchen also:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 2</i>	(2880) Kasse	4.760,00	(5100) Umsatzerlöse für Waren	4.000,00
			(4800) Umsatzsteuer	760,00

Übung 16:

Tragen Sie den Buchungssatz für Geschäftsvorfall 2 in die folgenden Konten ein:

S (2280) Waren H

AB	15.000,00
Ka.	2.500,00

S (4800) Umsatzsteuer (19%) H

S (2880) Kasse H

AB	6.300,00	Wa., VSt	2.975,00
----	----------	----------	----------

S	(2600) Vorsteuer (19%)	H
Ka.	475,00	
S	(5100) Umsatzerlöse für Waren	H

Lösung: Seite 214

Wir nehmen nun an, dass das Ende des Zeitraums der Umsatzsteuervoranmeldung gekommen ist. Wir müssen nun den dem Finanzamt zustehenden Betrag ermitteln und (spätestens bis zum Zahltermin) an das Finanzamt überweisen. Dies geschieht in zwei Schritten:

1. *Schritt:* Umbuchung des Saldos auf dem Vorsteuerkonto auf das Umsatzsteuerkonto:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3a</i>	(4800) Umsatzsteuer (19%)	475,00	(2600) Vorsteuer (19%)	475,00

Damit wird der Saldo des Vorsteuerkontos ausgeglichen. Zugleich gibt der Saldo des Umsatzsteuerkontos den Betrag an, der dem Finanzamt zusteht, nämlich die Differenz zwischen der Mehrwertsteuer und der Vorsteuer (hier: 760,- minus 475,- = 285,- EUR):

S	(2600) Vorsteuer (19%)	H	S	(4800) Umsatzsteuer (19%)	H
Ka.	475,00	USt.	VSt.	475,00	Ka.
		475,00			760,00

2. *Schritt:* Überweisung des Saldos auf dem Umsatzsteuerkonto an das Finanzamt (nach Umsatzsteuervoranmeldung) und Verbuchung dieses Geschäftsvorfalles:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3b</i>	(4800) Umsatzsteuer (19%)	285,00	(2800) Bank	285,00

S	(2600) Vorsteuer (19%)	H	S	(4800) Umsatzsteuer (19%)	H	
Ka.	475,00	USt.	475,00	VSt.	475,00	
				Ba.	285,00	
					Ka.	760,00

S	(2800) Bank	H	
AB	900,00	USt.	285,00

Mit der Überweisung ist die Umsatzsteuerschuld gegenüber dem Finanzamt beglichen.

3.4.3 Rücksendungen und Minderungen

Wenn wir oder ein Kunde eine Ware **zurücksenden**, etwa weil sie unvorhergesehener Weise doch nicht in dieser Menge benötigt wird (und der Vertragspartner die Rücksendung akzeptiert), dann wird die ursprüngliche Warensendung **storniert**. Das bedeutet, es werden die gleichen Konten mit den gleichen Beträgen gebucht, jedoch Soll-Habenvertauscht. Dazu wieder ein Beispiel:

Geschäftsvorfall 4: Wir kaufen Waren für 6.000,- EUR + USt. und bezahlen bar.

Die – vom Prinzip her – bereits bekannte Buchung lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 4</i>	(2880) Waren	6.000,00	(2880) Kasse	7.140,00
	(2600) Vorsteuer	1.140,00		

Geschäftsvorfall 5: Wir senden die Ware zurück und erhalten auch das Geld bar zurück. Der Buchungssatz für die Stornierung lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 5</i>	(2880) Kasse	7.140,00	(2280) Waren	6.000,00
			(2600) Vorsteuer	1.140,00

Auf den einzelnen Konten wird durch das Stornieren der Saldo neutralisiert und dadurch – was den Saldo betrifft – in die Ausgangssituation vor Geschäftsvorfall 4 versetzt. Analog wird auch beim Warenverkauf verfahren (siehe unten).

Das gleiche Grundprinzip gilt auch für den Fall, dass wir oder ein Kunde eine Mängelrüge geltend machen, d.h. die Qualität der gelieferten Waren bemängeln und dafür einen Kaufpreinsnachlass erhalten. Man spricht in diesem Zusammenhang von einer **Minderung**. In diesem Fall wird die ursprüngliche Buchung anteilig durch Gegenbuchung korrigiert, wobei auch die Umsatzsteuer anteilig zu berücksichtigen ist. Auch dazu ein Beispiel:

Geschäftsvorfall 6: Wir verkaufen Waren im Wert von 7.000,- EUR + Umsatzsteuer auf Ziel:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 6</i>	(2400) Forderungen aus Lieferung und Leistung	8.330,00	(5100) Umsatzerlöse für Waren	7.000,00
			(4800) Umsatzsteuer	1.330,00

Geschäftsvorfall 7: Der Kunde macht eine Mängelrüge geltend. Wir gewähren ihm einen Nachlass von 2.000,- EUR + Umsatzsteuer und erteilen ihm eine Gutschrift.⁸²

⁸² Der Begriff „Gutschrift“ bedeutet, dass kein Bargeld fließt, sondern eine Verrechnung mit Forderungen bzw. Verbindlichkeiten erfolgt. Da wir hier nur mit Hauptbuchkonten arbeiten wird nicht für jeden Geschäftspartner ein separates Forderungs- oder Verbindlichkeitskonto angesprochen.

Statt den Umsatzerlös in Folge der Mängelrüge nun direkt durch eine Sollbuchung zu reduzieren benutzt man hier das Unterkonto „(5101) Erlösberichtigungen“:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 7	(5101) Erlösberichtigungen	2.000,00	(2400) Forderungen aus Lieferung und Leistung	2.380,00
	(4800) Umsatzsteuer	380,00		

Dieses Unterkonto „(5101) Erlösberichtigungen“ ist beim Jahresabschluss über das Konto „(5100) Umsatzerlöse für Waren“ abzuschließen, wodurch die Umsatzerlöse reduziert werden.

Analog zur Behandlung der Mängelrüge beim Verkauf von Waren wird auch verfahren, wenn das eigene Unternehmen eine Mängelrüge beim Wareneinkauf geltend macht. Eine erfolgreiche Mängelrüge reduziert dann den Wert der eingekauften Waren. Dazu ist das Konto „(2282) Nachlässe“ vorgesehen. Auch dabei ist die Umsatzsteuer entsprechend zu berücksichtigen.

Die beiden Unterkonten „(5101) Erlösberichtigungen“ und „(2282) Nachlässe“ sowie deren Kontoabschluss werden wir im nächsten Gliederungspunkt noch näher kennen lernen.

Es wird nun Zeit, eine Übung des Warengeschäftes durchzuführen. Anmerkung: Dabei wird zwischen „(4400) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ (aus Wareneinkäufen) und „(4200) Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“ unterschieden.

Übung 17:

Handelsbuchführung mit Jahresabschluss

Die Firma „Müller IT“ hat folgende Anfangsbilanz (in vereinfachter Kontendarstellung):

Aktiva	Anfangsbilanz „Müller IT“	Passiva	
Waren	60.000,00	Eigenkapital	20.000,00
Forderungen a.L.u.L.	5.000,00	Verbindl. ggü. Kreditinst.	60.000,00
Bank	15.000,00	Verbindl. a.L.u.L.	10.000,00
Kasse	10.000,00		
	90.000,00		90.000,00

a.) Tragen Sie die Anfangsbestände und Buchungssätze für die folgenden Geschäftsvorfälle in die Tabelle ein und verbuchen Sie diese dann auf den angegebenen Konten (gehen Sie dabei von einem Umsatzsteuersatz von 19% aus):

1. Wir verkaufen Waren im Wert von 5.000,- EUR + Umsatzsteuer bar.
2. Wir kaufen Waren im Wert von 2.000,- EUR + Umsatzsteuer auf Ziel.
3. Der Kunde aus Geschäftsvorfall 1 sendet die Waren zurück. Wir geben ihm das Geld bar zurück.
4. Wir verkaufen Waren im Wert von 8.000,- EUR + Umsatzsteuer auf Ziel.
5. Der Kunde aus Geschäftsvorfall 4 bezahlt seine Warenschuld per Banküberweisung.
6. Wir senden einen Teil der Waren aus Geschäftsvorfall 2 zurück und erhalten eine Gutschrift über 500,00 EUR + Umsatzsteuer.
7. Wir überweisen unsere Umsatzsteuerschuld an das Finanzamt.

Abschlussangabe: Endbestand der Waren gemäß Inventur: 58.000,-

Buchungssätze für die Geschäftsvorfälle 1-7:

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
1				
2				
3				
4				

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
5				
6				
7a				
7b				

S (2280) Waren H

S (4800) Umsatzsteuer (19%) H

S (2880) Kasse H

S	(2600) Vorsteuer (19%)	H
---	------------------------	---

S	(5100) Umsatzerlöse für Waren	H
---	-------------------------------	---

S	(2400) Forderungen a.L.u.L.	H
---	-----------------------------	---

S	(2800) Bank	H
---	-------------	---

S	(6080) Aufwand für Waren	H
---	--------------------------	---

S	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	H
---	-----------------------------------	---

S (4200) Verbindlichk. ggü. Kreditinst. H

S (3000) Eigenkapital H

b.) Schließen Sie die Konten ab und erstellen Sie die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Schlussbilanz. Beginnen Sie dabei mit dem Abschluss der Warenkonten. Vergessen Sie auch nicht, die Kontosummen zu bilden sowie ggf. freibleibende Flächen durch „Buchhalternasen“ zu sperren.

Tragen Sie auch die Abschlussbuchungen bitte in die folgende Tabelle ein:

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
8				
9				
10				
11				
12				
13				

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
14				
15				
16				
17				
18				

S (8020) Gewinn und Verlust H

A (8010) Schlussbilanz P

c.) *Wie hoch ist der Gewinn des Geschäftsjahres?*

Lösung: Ab Seite 215

3.4.4 Zahlungsnachlässe: Rabatt, Bonus und Skonto

Im Geschäftsverkehr sind drei Formen von Zahlungsnachlässen üblich, die von der Buchhaltung korrekt abgebildet werden müssen. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über diese Zahlungsnachlässe:⁸³

Rabatt	<p>Nachlass, der sofort beim Kauf feststeht.</p> <p>Beispiel: Mengenrabatt</p>
Bonus	<p>Nachlass, der im Nachhinein gewährt wird und dessen Höhe vorher noch nicht feststeht.</p> <p>Beispiel: Wer mit einem bestimmten Lieferanten im Laufe des Jahres mindestens 100.000,- EUR Umsatz macht, bekommt am Jahresende eine Bonuszahlung von diesem Lieferanten.</p>
Skonto	<p>Nachlass, der an die Zahlungsart bzw. den Zahlungszeitpunkt gebunden ist.</p> <p>Beispiel: Bei Zahlung bis zu 10 Tagen nach Lieferung dürfen 2% von der Rechnungssumme abgezogen werden.</p>

Diese Kaufpreinsnachlässe dürfen nur dann in Anspruch genommen werden, wenn sie zwischen den Vertragspartnern vereinbart wurden. Sie werden buchhalterisch unterschiedlich behandelt.

A. Rabatte

Rabatte werden gleich vom ursprünglichen Warenwert abgezogen, erst dann wird die Umsatzsteuer aufgeschlagen. Rabatte tauchen also in der Buchhaltung gar nicht auf. Auch dazu ein Beispiel:

Geschäftsvorfall 8: Die MeyerSoft kauft Waren im ursprünglichen Wert (gemäß Preisauszeichnung) von 5.000,- EUR + Umsatzsteuer ein, erhält einen Rabatt von 5% und zahlt sofort bar.

⁸³ Vgl. z.B. Engelhardt/Raffée (2004), S. 94 ff.

Es wird wie folgt gerechnet:

Waren	5.000,00
abzüglich Rabatt (5%)	250,00
<hr/>	
= Warenwert	4.750,00
+ Vorsteuer (19%)	902,50
<hr/>	
Rechnungsbetrag	5.652,50

Die Buchung lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 8</i>	(2280) Waren	4.750,00	(2880) Kasse	5.652,50
	(2600) Vorsteuer	902,50		

Analog wird auch beim Warenverkauf verfahren:

Geschäftsvorfall 9: Die MeyerSoft verkauft Waren im ursprünglichen Wert (gemäß Preisauszeichnung) von 6.000,- EUR + Umsatzsteuer auf Ziel. Der Kunde erhält einen Rabatt von 3%:

Waren	6.000,00
abzüglich Rabatt (3%)	180,00
<hr/>	
= Warenwert	5.820,00
+ Vorsteuer (19%)	1.105,80
<hr/>	
Rechnungsbetrag	6.925,80

Wir buchen also:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 9	(2400) Forderungen a.L.u.L.	6.925,80	(5100) Umsatzerlöse für Waren	5.820,00
			(4800) Umsatzsteuer	1.105,80

B. Boni

Bei den Boni ist zwischen den Boni beim Wareneinkauf und beim Warenverkauf zu unterscheiden. Beginnen wir mit dem **Wareneinkauf**.

Wenn ein Unternehmen einen Bonus von einem Lieferanten erhält – etwa weil im Laufe eines Jahres ein bestimmter Umsatz mit dem Lieferanten überschritten wurde – dann stellt dieser Bonus im Prinzip eine Reduktion des Warenwertes der zuvor eingekauften Waren dar (man hat effektiv dafür weniger bezahlt). Dabei ist zu bedenken, dass in der erhaltenen Zahlung anteilig die Umsatzsteuer enthalten ist, die keine Reduktion des Warenwertes, sondern zurückerstattete Umsatzsteuer darstellt. Entsprechend muss diese Umsatzsteuer bei der Buchung korrigiert werden. Da an den Lieferanten vorher (beim normalen Einkauf) Vorsteuer geflossen ist, handelt es sich bei der zu korrigierenden Umsatzsteuer infolge der Bonuszahlung auch um die Vorsteuer.

Geschäftsvorfall 10: Ein Lieferant überweist uns einen Bonus von brutto 714,- EUR.

Wir ermitteln zunächst den eigentlichen Zahlungsnachlass, indem wir die Umsatzsteuer aus dem Betrag heraus rechnen. Bei 19% Umsatzsteuer lautet die Rechnung:

$$\frac{714,00}{119} \cdot 100 = 600,00$$

Der eigentliche Zahlungsnachlass beträgt also 600,- EUR. Diese 600,- EUR reduzieren den Wert der eingekauften Waren und sind als „(2282) Nachlässe“ (Unterkonto des Warenkontos) im Haben zu verbuchen. Der Rest (714,- minus 600,- = 114,-) stellt Vorsteuer dar, die wir nicht mehr vom Finanzamt zurückfordern dürfen und deshalb ebenfalls im Haben auf dem Vorsteuerkonto erfassen. Grund: Wir haben durch die Bonuszahlung ja nicht mehr den vorherigen Warenwert (und damit auch nicht die volle Vorsteuer auf diesen Warenwert) gezahlt.

Der Buchungssatz lautet also:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 10</i>	(2800) Bank	714,00	(2282) Nachlässe	600,00
			(2600) Vorsteuer	114,00

Das Konto „(2282) Nachlässe“ wird am Geschäftsjahresende auf das Warenkonto abgeschlossen. Die Nachlässe landen dann im Haben auf dem Warenkonto und reduzieren den Wert der eingekauften Waren.

Im Falle von Boni, die einem Kunden gewährt werden, also im Zusammenhang mit dem **Warenverkauf** anfallen, wird durch den Bonus der Umsatzerlös des Unternehmens reduziert, welches den Bonus zahlt. Das zu verwendende Konto heißt „(5101) Erlösberichtigungen“. In der Zahlung ist wieder anteilig die Umsatzsteuer enthalten, welche in diesem Fall die Mehrwertsteuer (zu verbuchen auf dem Konto (4800) Umsatzsteuer) ist. Auch dazu ein Beispiel:

Geschäftsvorfall 11: Einem Stammkunden überweisen wir einen Bonus von 476,- EUR.

Wir ermitteln auch hier den Wert des eigentlichen Nachlasses, indem wir die Umsatzsteuer heraus rechnen:

$$\frac{476,00}{119} \cdot 100 = 400,00$$

Der Rest (476,00 - 400,00 = 76,00 EUR) stellt die anteilige Umsatzsteuer (hier: Mehrwertsteuer) dar. Wir buchen also:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 11</i>	(5101) Erlösberichtigungen	400,00	(2800) Bank	476,00
	(4800) Umsatzsteuer	76,00		

Das Konto „(5101) Erlösberichtigungen“ wird am Jahresende auf das Konto „(5100) Umsatzerlöse für Waren“ abgeschlossen. Die Umsatzerlöse werden dadurch per Saldo reduziert.

Das geschilderte Verfahren ist die sog. **Nettomethode**, bei der die Bonuszahlungen in einem Buchungssatz verbucht werden. In der Praxis ist die Bruttomethode beliebt. Dabei

wird die Erlösberichtigung zunächst ohne Umsatzsteuerkorrektur verbucht; anschließend wird dann – in einem zweiten Buchungssatz – die Umsatzsteuer korrigiert. Am Beispiel des Geschäftsvorfalles 11 würde man brutto buchen:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 11, Buchung a.)</i>	(5101) Erlösberichtigungen	476,00	(2800) Bank	476,00
<i>Geschäftsvorfall 11, Buchung b.)</i>	(4800) Umsatzsteuer	76,00	(5101) Erlösberichtigungen	76,00

Wir werden im Folgenden die Nettomethode (also nur einen Buchungssatz) verwenden.

C. Skonti

Auch bei den Zahlungsnachlässen, die von der Zahlungsart bzw. dem Zahlungszeitpunkt abhängig sind (Skonti) ist zwischen solchen im Zusammenhang mit dem Einkauf und solchen im Zusammenhang mit dem Verkauf zu unterscheiden. Wir beginnen auch hier wieder mit dem Einkauf.

Geschäftsvorfall 12: Wir kaufen Waren für 30.000,- + Umsatzsteuer auf Ziel. Der (bereits bekannte) Buchungssatz lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 12</i>	(2280) Waren	30.000,00	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L	35.700,00
	(2600) Vorsteuer	5.700,00		

Geschäftsvorfall 13: Wir zahlen die Rechnung aus *Geschäftsvorfall 12* abzüglich 2% Skonto per Banküberweisung.

Wir rechnen wie folgt:

Rechnungsbetrag	35.700,00
- 2% Skonto	714,00
= zu zahlen	34.986,00

Beim Abzug (hier 714,-) ist wieder zu bedenken, dass auch darin anteilig die Umsatzsteuer enthalten ist. Grund: Durch den in Anspruch genommenen Kaufpreinsnachlass können wir nicht die volle Vorsteuer geltend machen. Wir müssen diese also aus den 714,- EUR heraus rechnen. Bei 19% Umsatzsteuer rechnen wir:

$$\frac{714,00}{119} \cdot 100 = 600,00$$

Der eigentliche Zahlungsnachlass (wieder zu buchen auf „(2282) Nachlässe“) beträgt 600,- EUR. Der Rest (714,00 – 600,00 = 114,00) ist die zu korrigierende Vorsteuer. Der Buchungssatz lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 13</i>	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L	35.700,00	(2800) Bank (2282) Nachlässe (2600) Vorsteuer	34.986,00 600,00 114,00

Analog verfahren wir bei Skonti im Zusammenhang mit dem Warenverkauf. Auch dazu zunächst ein Grundgeschäft:

Geschäftsvorfall 14: Wir verkaufen Waren für 10.000,- EUR + Umsatzsteuer auf Ziel.

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 14</i>	(2400) Forderungen a.L.u.L	11.900,00	(5100) Umsatzerlöse für Waren (4800) Umsatzsteuer	10.000,00 1.900,00

Nun der *Geschäftsvorfall 15:* Der Kunde aus *Geschäftsvorfall 14* zahlt die Rechnung abzüglich 3% Skonto per Banküberweisung.

Wir rechnen wie folgt:

Rechnungsbetrag	11.900,00
- 3% Skonto	357,00
<hr/>	
= Zahlung	11.543,00

Beim Abzug (hier 357,-) ist ebenfalls wieder zu bedenken, dass auch darin anteilig die Umsatzsteuer enthalten ist. Grund: Durch den in Anspruch genommenen Kaufpreinsnachlass wird nicht die volle Mehrwertsteuer (von 1.900,-) fällig. Da wir diese Steuer nicht für

den Kunden übernehmen wollen, fordern wir sie vom Finanzamt anteilig zurück. Wir müssen die Mehrwertsteuer also aus den 357,- EUR heraus rechnen. Bei 19% Umsatzsteuer rechnen wir:

$$\frac{357,00}{119} \cdot 100 = 300,00$$

Der eigentliche Zahlungsnachlass (wieder zu buchen auf „(5101) Erlösberichtigungen“) beträgt 300,- EUR. Der Rest (357,00 – 300,00 = 57,00) ist die zu korrigierende Mehrwertsteuer (Konto „(4800) Umsatzsteuer“). Der Buchungssatz lautet also:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 15</i>	(2800) Bank	11.543,00	(2400) Forderungen a.L.u.L.	11.900,00
	(5101) Erlösberichtigungen	300,00		
	(4800) Umsatzsteuer	57,00		

Auch hier wäre wieder die Anwendung der Bruttomethode (zwei Buchungssätze) denkbar, auf die wir aus Gründen der Übersichtlichkeit aber verzichten wollen.

Wir wollen stattdessen den Umgang mit den Zahlungsnachlässen (Rabatte, Boni, Skonti) üben. Dabei nicht vergessen: Die Konten „(5101) Erlösberichtigungen“ und „(2282) Nachlässe“ werden am Jahresende über das jeweils zugehörige Oberkonto abgeschlossen: Bei „(5101) Erlösberichtigungen“ also über das Konto „(5100) Umsatzerlöse für Waren“ und bei „(2282) Nachlässe“ über das Konto „(2280) Waren“.

Übung 18:

Buchung von Zahlungsnachlässen

Verbuchen Sie die folgenden Geschäftsvorfälle auf den unten aufgeführten Konten und schließen Sie dann die Unterkonten „(2282) Nachlässe“ und „(5101) Erlösberichtigungen“ über die zugehörigen Oberkonten ab.

Geschäftsvorfall 1	Wir kaufen Waren im Wert von 7.000,- EUR auf Ziel.
Geschäftsvorfall 2	Ein Kunde kauft bei uns Waren im Wert von 9.000,- EUR bar ein und erhält 5% Rabatt.
Geschäftsvorfall 3	Wir zahlen die Rechnung aus Geschäftsvorfall 1 abzüglich 2% Skonto per Banküberweisung.

Geschäftsvorfall 4

Wir zahlen einen Bonus an einen Kunden über 1.190,- EUR per Banküberweisung.

Tragen Sie die Buchungssätze (auch für die beiden Abschlussbuchungen) auch wieder in die folgende Tabelle ein:

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
1				
2				
3				
4				
(5)				
(6)				

S	(2280) Waren	H
AB	58.000,00	
S	(4800) Umsatzsteuer (19%)	H
S	(2880) Kasse	H
AB	10.000,00	
S	(2600) Vorsteuer (19%)	H
S	(5100) Umsatzerlöse für Waren	H
S	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	H
	AB	11.785,00

S	(2800) Bank	H
AB	23.295,00	
S	(5101) Erlösberichtigungen	H
S	(2282) Nachlässe	H

■ Lösung: Seite 218

3.4.5 Bezugskosten

Warenbezugskosten sind alle Nebenausgaben, die beim Einkauf der Waren noch mit anfallen. Sie dürfen nicht als Aufwand gebucht werden, sondern sind **aktivierungspflichtig** (gehören zum Vermögenswert), z.B. Frachtkosten beim Einkauf von Waren, Verpackungskosten, Zölle, Transportversicherung, Zwischenlagergebühren etc. Für diese Bezugskosten gibt es ein Unterkonto des Warenkontos, nämlich „(2281) Bezugskosten“.

Geschäftsvorfall 1: Wir kaufen Waren für 20.000,- + Umsatzsteuer auf Ziel. Der (uns schon bekannte) Buchungssatz lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 1</i>	(2280) Waren (2600) Vorsteuer	20.000,00 3.800,00	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L	23.800,00

Geschäftsvorfall 2: Für diesen Einkauf zahlen wir 150,- EUR Transportkosten zuzüglich Umsatzsteuer bar.

Wir müssen dann buchen:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 2	(2281) Bezugskosten	150,00	(2880) Kasse	178,50
	(2600) Vorsteuer	28,50		

Zum Jahresabschluss (oder auch schon monatlich) wird der Saldo des Kontos „(2281) Bezugskosten“ auf das Konto „(2880) Waren“ umgebucht. Der Wert des Warenbestands wird dabei durch die Bezugskosten erhöht.

3.4.6 Die Buchung des Zahlungsverkehrs

A. Allgemeines

Bei den obigen Übungen haben wir bereits Zahlungen in Form von **Bargeschäften** (zugunsten oder zulasten des „(2880) Kasse“-Kontos) sowie **Überweisungen** und **Lastschriften** (zugunsten oder zulasten des Kontos „(2800) Bank“) behandelt.

Die Kenntnisse über die Buchung dieser Geschäftsvorfälle sind im Prinzip auch ausreichend um **Zahlungen mit EC-Karte oder Kreditkarte** zu erfassen. Dazu hier nur das Grundprinzip:

Zahlt ein Kunde beispielsweise beim Wareneinkauf mit seiner EC-Karte unter Eingabe seiner PIN-Nummer, so erfolgt sofort eine Gutschrift zugunsten des Kontos des Händlers, aus Sicht der Buchhaltung des Händlers handelt es sich um eine einfache „(2800) Bank“-Buchung.

Geschäftsvorfall 1: Die MeyerSoft verkauft Waren im Wert von 6.000,- EUR + Umsatzsteuer. Der Kunde zahlt mit seiner EC-Karte durch Eingabe seiner PIN-Nr., der Gegenwert wird sofort unserem Bankkonto gutgeschrieben wird.

Übung 19:

Wie lautet der Buchungssatz?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 1				

Lösung: Seite 219

Bezahlt der Kunde per EC-Karte ohne Eingabe seiner PIN-Nummer (also mit Unterschrift) so akzeptiert er, dass der Betrag ebenfalls – diesmal per **Lastschrift** – von seinem Konto eingezogen und dem Konto des Händlers gutgeschrieben wird. Hier wird – da die Gutschrift auf dem Konto des Händlers erst später erfolgt – zunächst eine Forderung gegenüber dem Kunden gebucht. Es empfiehlt sich, dafür ein spezielles Forderungssammelkonto als Unterkonto des Kontos „(2400) Forderungen a.L.L.“ anzulegen. Danach – nachdem die Lastschrift bei der Bank eingereicht wurde – bucht man einfach „(2800) Bank“ an dieses Forderungssammelkonto.

Der gleiche Buchungsablauf erfolgt auch bei **Kreditkartenzahlungen**. Nach der Buchung einer Forderung gegenüber der Kreditkartengesellschaft landet das Geld letztlich auch hier wieder auf dem Bankkonto. Es wird also zunächst wieder die Forderung (auf einem entsprechenden Forderungssammelkonto) gebucht und – nach Gutschrift des Gegenwertes auf dem Konto – bucht man im Prinzip „(2800) Bank“ an Forderungen.

B. Scheckverkehr

Betrachten wir nun noch die Zahlung über **Schecks**. Für erhaltene Schecks (synonym „Kundenschecks“) haben wir ein aktives Bestandskonto „(2860) Schecks“.

Geschäftsvorfall 2: Die MeyerSoft hat Waren im Wert von 2.000,- EUR + Umsatzsteuer auf Ziel verkauft und den Geschäftsvorfall auch bereits korrekt verbucht. Nun begleicht der Kunde seine Schulden mit einem Scheck:

Übung 20:

Wie lautet der Buchungssatz?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 2</i>				

Lösung: Seite 220

Der Scheck stellt den Beleg für diese Buchung dar. Wenn wir den Scheck bei der Bank einreichen buchen wir: „(2800) Bank“ an „(2860) Schecks“ in Höhe des jeweiligen Betrags.

Wenn wir den Scheck aber direkt – noch am selben Tag – unserer Hausbank zur Gutschrift einreichen, ist die Scheckbuchung u.U. entbehrlich; wir können in dem Fall die Sollbuchung gleich auf dem Konto „(2800) Bank“ durchführen.

Wenn wir selbst Schecks ausstellen, um etwa eine Verbindlichkeit aus Lieferung und Leistung zu bezahlen, erfolgt nach Einlösung des Schecks eine Belastung auf unserem Bankkonto. Der Kontoauszug ist dann unser Beleg.

3.4.7 Die Gehaltsbuchung (analog: Lohnbuchung)

Die Aufwendungen eines Unternehmens finden sich in den Klassen 6 und 7 unseres Kontenrahmens. Zu den wesentlichen Aufwendungen im Handelsbereich gehören die Gehaltszahlungen an die Mitarbeiter. Als Gehälter werden Entgelte für Angestellte bezeichnet.

Gehälter (wie auch Löhne, s.u.) stellen für ein Unternehmen Aufwand dar. Das Grundprinzip der Buchung bei der Gehaltsauszahlung wäre also die Buchung eines entsprechenden Aufwands (im Soll) an das Bankkonto (im Haben) bei der Auszahlung. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass die Löhne und Gehälter nicht in vollem Umfang an die Mitarbeiter ausgezahlt werden.

Folgende Abzüge vom (im Arbeitsvertrag mit dem Mitarbeiter vereinbarten) Bruttogehalt sind zunächst zu berücksichtigen:⁸⁴

■ Lohnsteuer (und Solidaritätszuschlag)

Die Lohnsteuer wird gemäß Lohnsteuertabelle oder -formel ermittelt und richtet sich (neben verschiedenen persönlichen Daten) vor allem nach der Höhe des Bruttoeinkommens des Arbeitnehmers.⁸⁵ Der Solidaritätszuschlag wird als prozentualer Zuschlag auf die Lohnsteuer ermittelt. Über die abzuführenden Steuern ist von den Unternehmen eine Erklärung (sog. Lohnsteuervoranmeldung) abzugeben, die grundsätzlich in elektronischer Form („ELSTER“)⁸⁶ an das Finanzamt einzureichen ist.

■ Kirchensteuer

Fällt für Mitglieder der Kirchen, die sich durch Kirchensteuer finanzieren, als fester Prozentsatz der Lohnsteuer an. Die Kirchensteuer wird ebenfalls an das Finanzamt abgeführt.

■ Sozialversicherungsbeitrag des Arbeitnehmers (ca. ½ Gesamtbeitrag)

Beitrag für Renten-, Kranken-,⁸⁷ Arbeitslosen- und Pflegeversicherung. Die Höhe der Beiträge richtet sich u.a. nach dem Bruttoeinkommen. Die Beiträge stehen den Sozialversicherungsträgern zu.

⁸⁴ Sog. „geringfügige Beschäftigungsverhältnisse“ (sowie die gesetzliche Unfallversicherung) werden hier nicht betrachtet.

⁸⁵ Vgl. zur aktuellen Lohn- und Kirchensteuer www.abgabenrechner.de.

⁸⁶ Die Abkürzung „ELSTER“ steht für „Elektronische Steuererklärung“.

⁸⁷ Eine Ausnahme von dem hälftig abzuziehenden Beitrag bestand zum Zeitpunkt der Drucklegung z.B. bei der Krankenversicherung; dort hat der Arbeitnehmer einen Zuschlag zu entrichten, den der Arbeitgeber nicht zu zahlen hat. Auch bei der Pflegeversicherung (für Kinderlose) und bei bestimmten Rentenversicherungen werden die Beiträge nicht hälftig verteilt. Wir wollen von diesen nichtparitätischen Zuschlägen – im Interesse der Darstellung des Buchungsgrundprinzips – in dem folgenden Beispiel aber absehen.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der **Arbeitgeberanteil des Sozialversicherungsbeitrages**⁸⁸ für das Unternehmen **zusätzliche Personalkosten** (Aufwand) darstellt. Die Höhe der zu entrichtenden und abzuführenden Beiträge sowie die Zahltermine richten sich nach der jeweiligen gesetzlichen Regelung.

Abbildung 3.7 Gehaltsauszug (vereinfacht)

Bruttogehalt	3.480,00
- Lohnsteuer	522,00
- Solidaritätszuschlag	28,71
- Kirchensteuer	46,98
- Arbeitnehmeranteil Krankenversicherung	243,60
- Arbeitnehmeranteil Pflegeversicherung	29,58
- Arbeitnehmeranteil Rentenversicherung	339,30
- Arbeitnehmeranteil Arbeitslosenversicherung	113,10
Auszahlung (Nettogehalt)	2.156,73

Das Grundprinzip der Buchung soll am Beispiel eines Mitarbeiters dargestellt werden, der einen **Gehaltsauszug** mit den Grunddaten aus **Abbildung 3.7** erhält.⁸⁹

Zur Buchung: Als Aufwand erfassen wir im ersten Schritt das Bruttogehalt. Das entsprechende Aufwandskonto ist „(6300) Gehälter und Zulagen“. Der Teil des Bruttolohns, der noch nicht an das Finanzamt bzw. die Sozialversicherungsträger überwiesen wurde, wird auf den Konten „(4830) Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Finanzbehörde“ und „(4840) Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern“ solange „geparkt“, bis der Zahltermin gekommen ist. Der restliche Teil des Bruttolohnes wird dem Mitarbeiter überwiesen (Abgang vom Bankkonto).

⁸⁸ Es handelt sich in der Praxis nach aktueller Regelung zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses nicht genau um die Hälfte, siehe dazu die vorherige Fußnote.

⁸⁹ Die Zahlen sind lediglich Beispiele und entsprechen nicht zwingend der tatsächlichen (sich je nach aktueller gesetzlicher Regelung ändernden) Zahllast.

Geschäftsvorfall 3a: Wir überweisen unserem Mitarbeiter das ihm zustehende Gehalt:

Übung 21:

Wie lautet der Buchungssatz?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3a</i>				

Lösung: Seite 220

In der Praxis muss mit jedem Sozialversicherungsträger einzeln abgerechnet werden. Es kann deshalb – je nach Personalabrechnungssystem – erforderlich sein, für jeden Sozialversicherungsträger auch ein eigenes Konto (Unterkonto zu 4840) anzulegen. Im Interesse der Übersichtlichkeit wurde hier darauf verzichtet.

Im zweiten Schritt müssen wir nun den Arbeitgeberanteil des Sozialversicherungsbeitrags als zusätzlichen Aufwand erfassen. Vereinfachend gehen wir hier davon aus, dass es sich um die Hälfte des Gesamtbeitrages handelt. Dazu dient das Aufwandskonto „(6410) Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung“. Im Gegenzug entsteht eine weitere Verbindlichkeit gegenüber den Sozialversicherungsträgern (Konto 4840).

Geschäftsvorfall 3b: Wir verbuchen die zweite Hälfte der Sozialversicherungsbeiträge als zusätzliche Personalkosten:

Übung 22:

Wie lautet der Buchungssatz?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3b</i>				

Lösung: Seite 220

Übung 23:

Tragen Sie nun die Geschäftsvorfälle 3a und 3b auf den folgenden Konten ein:

S	(6300) Gehälter und Zulagen	H
---	-----------------------------	---

S	(4840) Verbindlichkeiten ggü. SV	H
---	----------------------------------	---

S	(2800) Bank	H
---	-------------	---

AB	13.775,00	
----	-----------	--

S	(4830) So. Verbindlichkeiten ggü. FB	H
---	--------------------------------------	---

S	(6410) Arbeitg. a. SV	H
---	-----------------------	---

Lösung: Seite 221

Nun – wenn der dafür vorgesehene Zahltermin erreicht ist – müssen die einbehaltenen Steuern und Sozialversicherungsbeiträge noch dem Finanzamt und den Sozialversicherungsträgern überwiesen werden:

Übung 24:

Wie lauten die Buchungssätze, mit denen die Steuern (3c) und Sozialversicherungsbeiträge (3d) ans Finanzamt und an die Sozialversicherungsträger überwiesen werden?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3c</i>				
<i>Geschäftsvorfall 3d</i>				

Lösung: Seite 221

Übung 25:

Tragen Sie die Buchungssätze für die Geschäftsvorfälle 3c und 3d in die u.a. Konten ein:

S	(6300) Gehälter und Zulagen		H
V.SV, S.V. FB, Ba	3.480,00		
S	(4840) Verbindlichkeiten ggü. SV		H
		G.u.Zu.	725,58
		Ag.S.	725,58
S	(2800) Bank		H
AB	13.775,00	G. u. Zu.	2.156,73

S	(4830) So. Verbindlichkeiten ggü. FB	H
		597,69
	G. u. Zu.	
S	(6410) Arbeitg. a. SV	H
V.SV	725,58	

■ *Lösung:* Seite 222

Die Konten „(4830) Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Finanzbehörden“ und „(4840) Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern“ weisen nun keinen Saldo mehr auf. Damit ist die Gehaltsbuchung abgeschlossen.

Am Ende des Jahres werden die Aufwandskonten „(6300) Gehälter und Zulagen“ sowie „(6410) Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung“ in die Gewinn- und Verlustrechnung abgeschlossen. Der Saldo des Bankkontos wird wie gewohnt in die Schlussbilanz übernommen. Das gilt auch für die Verbindlichkeitskonten.

Übung 26:

Schließen Sie die Gehaltskonten in die Schlussbilanz bzw. die Gewinn- und Verlustrechnung (soweit wie mit den angegebenen Konten möglich) ab.

(Anmerkung: G+V und Schlussbilanz enthalten in der Praxis natürlich noch andere Positionen; sie können deshalb hier nicht vollständig abgeschlossen werden.)

Tragen Sie die Buchungssätze für die **Abschlussbuchungen** in die folgende Tabelle ein:

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
6				
7				
8				

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
9				
10				

S (6300) Gehälter und Zulagen H

V.SV, S.V. FB, Ba	3.480,00		
-------------------	----------	--	--

S (4840) Verbindlichkeiten ggü. SV H

Ba.	1.451,16	G.u.Zu.	725,58
		Ag.S.	725,58

S (2800) Bank H

AB	13.775,00	G. u. Zu.	2.156,73
		S.FB	597,69
		V.SV	1.451,16

S (4830) So. Verbindlichkeiten ggü. FB H

Ba.	597,69	G. u. Zu.	597,69
-----	--------	-----------	--------

S	(6410) Arbeitg. a. SV	H
---	-----------------------	---

V.SV	725,58	
------	--------	--

■ *Teilabschlüsse:*

S	(8020) Gewinn und Verlust	H
---	---------------------------	---

A	(8010) Schlussbilanz	P
---	----------------------	---

■ *Lösung:* Seite 222

Die Verbuchung von Löhnen (als Entgelt für Arbeiter) wird analog gebucht. Als Aufwandskonto wird dabei statt „(6300) Gehälter und Zulagen“ das Konto „(6200) Löhne einschließlich tariflicher, vertraglicher oder arbeitsbedingter Zulagen“ verwendet.

Der Kontenrahmen sieht auch für Urlaubs- und Weihnachtsgeld, freiwillige soziale Leistungen usw. entsprechende Aufwandskonten vor (siehe Klasse 6 des Kontenrahmens). Die Verbuchung erfolgt analog.

3.4.8 Neutrale Aufwendungen und Erträge

Im Betrieblichen Rechnungswesen werden zwei Typen von Aufwendungen bzw. Erträgen unterschieden:

- **Betriebliche Aufwendungen (und Erträge):** Sie stellen Kosten (bzw. Leistungen) dar und gehen in die Kalkulation der Produkte (in die Kosten- und Leistungsrechnung) ein. Die Aufwendungen und Erträge, die wir bisher verbucht haben, fallen grundsätzlich unter diese Kategorie.
- **Neutrale Aufwendungen und Erträge:** Sie werden nicht in die Kostenrechnung aufgenommen.

Die Buchhaltung hilft dabei, diese beiden Typen (für Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung) vor zu sortieren, indem die **Neutralen Aufwendungen und Erträge** auf gesonderten Konten erfasst werden.

Man unterscheidet dabei folgende **Formen** von Neutralen Aufwendungen und Erträgen:⁹⁰

- **Betriebsfremder Aufwand/Ertrag:**
Hat nichts mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit zu tun. Beispiel: Spenden an wohltätige Organisationen; Verluste bei nicht betriebsnotwendigen Wertpapieren.
- **Periodenfremder Aufwand/Ertrag:**
Bezieht sich nicht auf die aktuelle Abrechnungsperiode der Kosten- und Leistungsrechnung. Beispiel: Gewerbesteuernachzahlung für vergangenes Jahr.
- **Betrieblicher außerordentlicher Aufwand/Ertrag**
Ist zwar betriebsbedingt, ist aber in außergewöhnlicher Höhe aufgetreten und würde deshalb die Kalkulation der betrieblichen Produkte sprengen, z.B. Katastrophenschäden.

Für den klassischen Fall, den der folgende Geschäftsvorfall darstellt, wird z.B. das Konto „(7600) Außerordentlicher Aufwand“ verwendet.

Geschäftsvorfall 11: Der Sturm verwüstet eine Lagerhalle unseres Unternehmens; die Halle war nicht versichert. Der Sachschaden – der zunächst auch nicht behoben wird – beträgt 110.000,- EUR. (Anmerkung: Die Lagerhalle wurde auf dem Konto „(0520) Gebäude“ aktiviert.)

⁹⁰ Vgl. z.B. Haberstock (2008), S. 20 f.

Übung 27:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 11?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 11</i>				

Lösung: Seite 224

Anmerkung: Der Schaden an der Lagerhalle ist nicht „betriebsfremd“, da die Lagerhalle ja etwas mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit zu tun hat. Der Schaden ist aber „außerordentlich“, da eine Wertveränderung dieser Art und in solcher Höhe normalerweise nicht vorkommt.

Neutrale Aufwendungen und Erträge werden – wie alle anderen Aufwendungen und Erträge auch – am Jahresende auf das Gewinn- und Verlustkonto abgeschlossen.

3.4.9 Das Privatkonto

Wenn der Unternehmer etwas für private Zwecke aus dem Unternehmen entnimmt, so ist dies gleichbedeutend mit einer Herabsetzung des Eigenkapitals. Bringt er aus dem Privatvermögen etwas in das Unternehmen ein, so stellt dies eine Erhöhung des Eigenkapitals des Unternehmens dar. Solche Geschäftsvorfälle müssen also im Prinzip zulasten oder zugunsten des Eigenkapitalkontos gebucht werden. Dazu dient (bei einer Einzelpersonengesellschaft) ein Unterkonto des Eigenkapitalkontos: „(3001) Privatkonto“.

Wir betrachten zunächst die **Barentnahme**.

Geschäftsvorfall 12: Der Einzelpersonengesellschafter entnimmt 200,- EUR für private Zwecke aus der Geschäftskasse.

Das Konto „(2880) Kasse“ hat in diesem Fall ebenso einen Abgang wie das Eigenkapital (zu buchen auf dem Konto „(3001) Privatkonto“).

Übung 28:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 12?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 12</i>				

Lösung: Seite 224

Anmerkung: Da das Eigenkapital in diesem Fall einen Abgang verzeichnet und der Anfangsbestand des Eigenkapitals im Haben ist, muss das Privatkonto (als Unterkonto des Eigenkapitalkontos) im Soll gebucht werden.

Der umgekehrte Buchungssatz würde sich bei einer Bareinlage ergeben. Statt Geld können auch **Gegenstände** (z.B. ein Kraftfahrzeug) in das Unternehmen eingebracht werden. Auch dazu ein Beispiel:

Geschäftsvorfall 13: Der Einzelpersonengesellschafter bringt einen privaten PKW (zu buchen auf das Konto „(0840) Fuhrpark“ im Zeitwert von 12.500,- EUR in das Unternehmen ein.

Übung 29:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 13?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 13</i>				

Lösung: Seite 224

Entnimmt der Gesellschafter statt Bargeld Waren (oder im Industrieunternehmen selbsterstellte Leistungen des Betriebs) für private Zwecke, so ist zu beachten, dass diese Entnahmen **umsatzsteuerpflichtig** sind.⁹¹ Buchhalterisch sind diese Geschäftsvorfälle dann so zu behandeln, als hätte der Unternehmer die Ware an sich selbst verkauft. Statt des normalen

⁹¹ Vgl. Engelhardt/Raffé (2004), S. 100 oder § 1 Umsatzsteuergesetz. Für jede Entnahme ist ein Eigenbeleg zu erstellen.

Verkaufskontos „(5100) Umsatzerlöse für Waren“ wird aber das Ertragskonto „(5420) Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen“ zu buchen.

Auch dazu wieder ein Beispiel:

Geschäftsvorfall 14: Der Einzelpersonengesellschafter entnimmt dem Unternehmen Waren im Wert 350,- EUR für private Zwecke.

Übung 30:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 14?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 14</i>				

Lösung: Seite 224

Am Jahresende wird der Saldo des Privatkontos über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Das Konto „(5420) Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen“ geht als Ertragskonto in die Gewinn- und Verlustrechnung.⁹²

3.4.10 Kauf von Anlagegütern

Anlagegüter sind alle Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Unternehmen langfristig (länger als ein Jahr) zu dienen.⁹³ Dazu gehören beispielsweise Gebäude, Maschinen, Lastkraftwagen usw.

Grundsatz: Der Kauf von Anlagegütern ist **aktivierungspflichtig**, d.h. er muss als Vermögenswert gebucht werden, nicht als Aufwand. (So haben wir das bisher auch schon gemacht).

Geschäftsvorfall 15: Wir kaufen eine IT-Anlage im Wert von 3.000,- EUR + Umsatzsteuer auf Ziel.

⁹² Um den Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit den Privatentnahmen zu reduzieren kann es in der Praxis (je nach aktueller Regelung) Vereinfachungsverfahren geben, z.B. Pauschalen für Privatentnahmen.

⁹³ Vgl. § 247 (2) HGB.

Der Buchungssatz, der im Prinzip nichts Neues darstellt, lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 15	(0860) Büromaschinen, Organisationsmittel und Kommunikationsanlagen	3.000,00	(4400) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	3.570,00
	(2600) Vorsteuer	570,00		

Dabei ist zu beachten: Aktivierungspflichtig ist der Anschaffungswert (im Gesetz „Anschaffungskosten“ genannt). Darunter versteht man den **Nettokaufpreis** (bei Abzugsberechtigung also ohne Umsatzsteuer) **abzüglich aller Nachlässe, zuzüglich aller Nebenkosten**.⁹⁴

Daraus folgt, dass ein **Kaufpreisenachlass** (wie z.B. Skonto) den **Wert des Anlagegutes reduziert**.

Geschäftsvorfall 16: Wir zahlen die Rechnung aus Geschäftsvorfall 15 abzüglich 2% Skonto per Banküberweisung.

Wir rechnen wie folgt:

Rechnungsbetrag	3.570,00
- 2% Skonto	71,40
<hr/>	<hr/>
= zu zahlen	3.498,60

Beim Abzug (hier 71,40) ist wieder zu bedenken, dass auch darin anteilig die Umsatzsteuer enthalten ist. Grund: Durch den in Anspruch genommenen Kaufpreisenachlass können wir nicht die volle Vorsteuer geltend machen. Wir müssen diese also aus den 71,40 EUR heraus rechnen. Bei 19% Umsatzsteuer rechnen wir:

$$\frac{71,40}{119} \cdot 100 = 60,00$$

Die 60,- EUR sind nur als Wertminderung der IT-Anlage zu erfassen, die Differenz zu 71,40 (71,40 - 60,00 = 11,40) stellt die zu korrigierende Vorsteuer dar.

⁹⁴ Vgl. § 255 (1) HGB.

Übung 31:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 16?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 16</i>				

Lösung: Seite 225

Anschaffungsnebenkosten sind alle Ausgaben, die man neben dem Nettokaufpreis noch tätigen bzw. zahlen muss, zum Beispiel:

- Beim Auto: Zulassung, Kennzeichen, Überführungskosten
- Bei Maschinen: Montage, Abbruchkosten, Verpackungskosten, Transportkosten
- Bei Grundstücken: Maklerprovision, Grunderwerbsteuer, Notargebühren, Kosten für Eintragung ins Grundbuch

Im Gegensatz zu den Kaufpreinsnachlässen sind Anschaffungsnebenkosten so zu verbuchen, dass diese den **Wert des Anlagegutes erhöhen**.

Geschäftsvorfall 17: Die IT-Anlage aus Geschäftsvorfall 15 muss von einem IT-Experten installiert werden. Wir zahlen ihm dafür nach getaner Arbeit 250,- EUR zuzüglich Umsatzsteuer bar.

Übung 32:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 17?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 17</i>				

Lösung: Seite 225

Eine Besonderheit im Hinblick auf die Aktivierung von Vermögensgegenständen stellen die sog. „Geringwertigen Wirtschaftsgüter“ (GWGs) dar. Wir werden diese erst im Gliederungspunkt 3.6.1 näher betrachten.

3.5 Exkurs: Steuern in der Buchhaltung

Im betrieblichen Geschehen hat man in vielfältiger Weise mit Steuern zu tun. Eine umfassende Behandlung dieses Themas würde den Rahmen dieses Buchs sprengen.⁹⁵ Zudem unterliegen steuerliche Regelungen einer permanenten Veränderung. Im Rahmen dieser Abhandlung soll deshalb nur darauf hingewiesen werden, auf welche Weise unterschiedliche Typen von Steuern in der Buchhaltung behandelt werden.

Man unterscheidet folgende **Typen** von Steuern:

A. Steuern als durchlaufende Positionen

Dabei handelt es sich eigentlich nicht um Steuern des Betriebes, sondern um Steuern der Mitarbeiter oder Kunden. Das Unternehmen hilft lediglich dabei, diese Steuern einzunehmen und ist verpflichtet, diese dann ans Finanzamt abzuführen.

Beispiele dafür haben wir oben bereits kennengelernt und verbucht: Vorsteuer, Mehrwertsteuer, Lohnsteuer und Kirchensteuer.

Aber auch spezielle Verbrauchsteuern, von denen bestimmte Unternehmen betroffen sind, wie Biersteuer (bei Brauereien), Mineralölsteuer, Kaffeesteuer usw. gehören zu diesen durchlaufenden Positionen. Der Kontenrahmen sieht dafür das Konto „(7080) Verbrauchsteuern“ vor.

B. Kostensteuern

Diese Steuern werden in der Buchhaltung als Kosten verbucht und reduzieren dadurch i.d.R. auch den zu versteuernden Gewinn. Dazu gehören z.B. die Kraftfahrzeugsteuer, die Grundsteuer, Ausfuhrzölle usw.. Siehe im Kontenrahmen „(70) Betriebliche Steuern“.

C. Aktivierungspflichtige Steuern

Diese Steuern sind nach dem Willen des Gesetzgebers so zu verbuchen, dass sie als Anschaffungsnebenkosten (s.o.) den Wert von Anlagegegenständen erhöhen. Dazu gehört z.B. die Grunderwerbsteuer (beim Kauf von Grundstücken und Gebäuden).

⁹⁵ Für einen Überblick vgl. z.B. Beek (2004), S. 11 ff.

D. Private Steuern

Sie betreffen nicht das Unternehmen sondern die Person des Unternehmers, z.B. die Einkommensteuer oder Kirchensteuer des Personengeschafters, die gegebenenfalls über die Konten des Unternehmens abgewickelt werden und in diesem Fall über das Privatkonto (s.o.) abzuwickeln sind.

E. Steuern die als Neutraler Aufwand gebucht werden

Dazu gehört die Körperschaftsteuer (bei juristischen Personen) sowie die Gewerbesteuer (sofern nicht als Kosten abzugsfähig).

Eine besondere Bedeutung bei der Bilanzierung kommt der Berücksichtigung der sog. **Gewinnsteuern** zu, also der Steuern, die im Grundsatz auf den Gewinn des Unternehmens zu zahlen sind. Es handelt sich dabei insbesondere um die

- Gewerbesteuer
- Einkommensteuer (bei Personengeschaftern)
- Kapitalertragsteuer (als Erhebungsform der Einkommensteuer)
- Die Körperschaftssteuer (bei Kapitalgesellschaften)

Der zu versteuernde Gewinn wird dabei (unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsprinzips⁹⁶) im Grundsatz durch die Buchhaltung ermittelt. Dabei kann es u.U. sinnvoll sein, mögliche Wahlmöglichkeiten so auszuüben, dass der zu versteuernde Gewinn des aktuellen Geschäftsjahres möglichst niedrig ausgewiesen wird, um dadurch im aktuellen Jahr Steuern zu sparen. Solche Wahlmöglichkeiten können sich z.B. bei der anzuwendenden Abschreibungsmethode ergeben. Wir werden auf diesen Aspekt im nächsten Gliederungspunkt (bei den Jahresabschlussaktivitäten) zurückkommen.

3.6 Jahresabschlussaktivitäten

Bevor die Konten am Geschäftsjahresende abgeschlossen und die G+V sowie Schlussbilanz (der Jahresabschluss) erstellt werden kann, sind insbesondere noch folgende Aktivitäten durchzuführen:

- Abschreibungen
- Abgrenzungen
- Rückstellungen

⁹⁶ Vgl. 2.2.4.

Zunächst zum Thema Abschreibungen:

3.6.1 Abschreibungen

Vermögensgegenstände, die mit Ihren „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ aktiviert wurden⁹⁷ verlieren im Laufe der Zeit an Wert. Dies kann mehrere Gründe haben:⁹⁸

- Verbrauchsbedingter Wertverlust, z.B. Abnutzung durch Verschleiß
- Wirtschaftlich bedingter Wertverlust, z.B. Wertminderung durch technischen Fortschritt
- Rechtlich bedingter Wertverlust, z.B. Ablauf eines Miet- oder Pachtvertrages

Abschreibungen dienen der zahlenmäßigen Erfassung solcher **Wertminderungen** des Anlagevermögens. Gebräuchliche Abkürzung: „AfA“ = Absetzung für Abnutzung.⁹⁹

Auch Forderungen müssen u.U. abgeschrieben werden.

A. Abschreibungen von Anlagegütern

Damit nicht jeder Vermögensgegenstand individuell auf seinen Wertverlust untersucht werden muss, benutzt man sog. Abschreibungsverfahren, die eine bestimmte Wertentwicklung von Anlagegegenständen unterstellen.

Folgende **Abschreibungsverfahren** sind besonders relevant:

- lineare Abschreibung
- geometrisch degressive Abschreibung
- leistungsabhängige Abschreibung

Die Zulässigkeit und – falls ja – die jeweilige Ausprägung des Verfahrens ist abhängig von der jeweils gültigen gesetzlichen Regelung für Handels- und Steuerbilanzen. Da diese einer häufigen Änderung unterliegt, sollen diese drei Verfahren – unabhängig von der jeweiligen aktuellen Regelung – grundsätzlich dargestellt werden.¹⁰⁰

⁹⁷ Vgl. 3.4.10. Der Begriff der Herstellungskosten kommt dann zum Tragen, wenn ein Unternehmen den Anlagegegenstand selbst erstellt hat, vgl. die Ausführung zur Industriebuchführung.

⁹⁸ Vgl. z.B. Haberstock (2008), S. 81.

⁹⁹ Vgl. dazu §7 EstG.

¹⁰⁰ Zu den folgenden Abschreibungsmethoden vgl. z.B. Schmolke/Deitermann (2004), S. 220 ff.

A1. Lineare Abschreibung

Bei der linearen Abschreibung wird unterstellt, dass die Vermögensgegenstände über die Nutzungsdauer gleichmäßig an Wert verlieren.¹⁰¹ Damit gilt:

$$\text{Jahresabschreibung} = \frac{\text{„Anschaffungskosten“}}{\text{Nutzungsdauer}}$$

Dabei ist folgendes zu beachten:

- Die „Anschaffungskosten“ bestehen (unter der Voraussetzung, dass die Vorsteuer abgezogen werden kann) i.d.R. aus dem Nettokaufpreis des Anlagegegenstands, zusätzlich evtl. Anschaffungsnebenkosten, abzüglich evtl. Kaufpreisminderungen.
- Für die Nutzungsdauer gibt es sog. **Nutzungsdauerschätztabelle**n vom Finanzamt (siehe unten **Abbildung 3.8**); die angegebenen Werte sollen (steuerlich) nicht unterschritten werden.
- Wenn eine Maschine länger hält als die Angabe in der Schätztabelle, schreibt man nicht die gesamten Anschaffungskosten ab, sondern lässt einen sogenannten „Erinnerungsbuchwert“ von 1,- EUR im Konto bzw. in der Bilanz stehen.

Abbildung 3.8 Auszug aus der Nutzungsdauerschätztabelle des Finanzamtes

Fundstelle	Anlagegüter	Nutzungsdauer i.J.
7.4	Waren- und Dienstleistungsautomaten	
7.4.1	Getränkeautomaten , Leergutautomaten	7
7.4.2	Warenautomaten	5
7.4.3	Zigarettenautomaten	8
7.4.4	Passbildautomaten	5
7.4.5	Visitenkartenautomaten	5
7.5	Unterhaltungsautomaten	
7.5.1	Geldspielgeräte (Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit)	4
7.5.2	Musikautomaten	8
7.5.3	Videoautomaten	6

¹⁰¹ Vgl. z.B. §7 (1) EkStG. Unter Umständen wird von den „Anschaffungskosten“ in der folgenden Formel noch ein Restwert am Ende der Nutzungsdauer (Schrottwert) abgezogen.

Geschäftsvorfall 1: Wir haben im Januar des aktuellen Geschäftsjahres einen Getränkeautomaten für 3.150,- EUR zzgl. Umsatzsteuer gekauft. Die Nutzungsdauer des Automaten beträgt gemäß Nutzungsdauerschätztabelle des Finanzamtes 7 Jahre. Der Getränkeautomat wird nach Ende der Nutzungsdauer verschrottet.

Übung 33:

Wie hoch ist der jährliche Wertverlust (die jährliche Abschreibung) des Getränkeautomaten aus Geschäftsvorfall 1 bei linearer Abschreibung und welcher Restwert ergibt sich am Ende des jeweiligen Jahres?

Jahr	Abschreibung	Restwert am Ende des Jahres
1 (Jahr der Anschaffung)		
2		
3		
4		
5		
6		
7		

Lösung: Seite 225

A2. Geometrisch Degressive Abschreibung

Die degressive Abschreibung unterstellt einen im Zeitablauf abnehmenden Werteverzehr.¹⁰² Nehmen die Abschreibungen in Form einer geometrischen Reihe ab, so liegt eine geometrisch degressive Abschreibung vor.

Man errechnet dabei die Abschreibungsbeträge, indem man einen konstanten Prozentsatz (nicht wie bei der linearen Abschreibung auf den Anschaffungswert sondern) auf den Restwert am Ende des vorangegangenen Jahres berechnet.

¹⁰² Vgl. z.B. § 7 (2) EkStG.

Die Höhe der prozentualen Abschreibung vom jeweiligen Restwert richtet sich nach der jeweils gültigen gesetzlichen Regelung. Dies könnte nach § 7 EstG (2) für die Steuerbilanz z.B. so aussehen: „... der dabei anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Zweieinhalbfache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (lineare Abschreibung, Anm. d. Verf.) in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 25 Prozent nicht übersteigen.“

Die geometrisch-degressive Abschreibung erzielt in den ersten Jahren der Nutzungsdauer höhere Abschreibungen als die lineare Abschreibung.

Außerdem ist gemäß Absatz (3) zu beachten: *„Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig. In diesem Fall bemisst sich die Absetzung für Abnutzung vom Zeitpunkt des Übergangs an nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsguts. Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ist nicht zulässig.“*

Man darf also von der geometrisch-degressiven zur linearen Abschreibung wechseln. Dies hat zwei Vorteile:

- Durch den Wechsel kann man Abschreibung zeitlich früher realisieren. Da Abschreibungen als Aufwand anzusehen sind (s.u.) reduziert dies früher den zu versteuernden Gewinn. Da eine frühere Steuerersparnis besser ist als eine spätere ist dies i.d.R. zu bevorzugen. Man wechselt deshalb zu dem Zeitpunkt, wenn sich dadurch eine höhere (oder gleiche) Abschreibung in dem aktuellen Jahr ergibt.
- Durch den Wechsel in die lineare Abschreibung kann man am Ende der Nutzungsdauer zu einem Restwert von Null kommen, was mit der geometrisch-degressiven Abschreibung nicht möglich wäre.

Der Wechsel von der linearen zur geometrisch-degressiven Abschreibung ist nicht zulässig.

Übung 34:

Führen Sie (in der folgenden Tabelle) eine geometrisch-degressive Abschreibung des folgenden Vermögensgegenstands mit einem Abschreibungssatz von 20% durch: Maschine mit „Anschaffungskosten“: 150.000,- EUR, Nutzungsdauer: 10 Jahre.

Berücksichtigen Sie dabei auch den möglichen Wechsel der Abschreibungsmethode zur linearen Abschreibung mit dem Ziel, den Gegenstand möglichst früh abzuschreiben. Schreiben Sie also solange geometrisch-degressiv (erste Spalte der Tabelle) ab, bis der Wechsel einen höheren Abschreibungsbetrag ergibt. Nutzen Sie dann die zweite Spalte der Tabelle.

Gehen Sie davon aus, dass der Vermögensgegenstand gleich zu Beginn des 1. Jahres angeschafft wurde, nach Ablauf der Nutzungsdauer einen Restwert von Null hat und danach nicht weiter genutzt wird. Runden Sie Beträge auf zwei Nachkommastellen.

Jahr	Geometr.-degr. Abschreibung	Lineare Abschreibung	Restwert am Ende des Jahres
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			

■ Lösung: Seite 226

A3. Leistungsabhängige (variable) Abschreibung

Bei diesem Verfahren wird der Wertverlust je nach Inanspruchnahme des Anlagegegenstands berechnet, d.h. bei stärkerer Inanspruchnahme wird mehr abgeschrieben als bei geringerer Inanspruchnahme.

$$\text{Abschreibung im Jahr } t = \frac{\text{„Anschaffungskosten“}}{\text{Gesamter Leistungsvorrat}} \cdot \text{Leistungsentnahme im Jahr } t$$

Die Methode kommt bei solchen Anlagegegenständen in Frage, deren Leistung stark schwankt. Die Leistungsabgabe sowie das Potential muss dabei zuverlässig zu berechnen und nachzuweisen sein (z.B. durch ein Fahrtenbuch bei Kraftfahrzeugen).

Übung 35:

Im Januar des aktuellen Geschäftsjahres haben wir einen Lastwagen für 120.000,- zuzüglich Umsatzsteuer gekauft. Ein Lastwagen dieser Qualität fährt während seiner Nutzungsdauer schätzungsweise 400.000 Kilometer. Im aktuellen Geschäftsjahr hat er 85.000 km gefahren. Wie hoch ist die Abschreibung des Lastwagens in der aktuellen Periode bei leistungsabhängiger Abschreibung?

Abschreibung im Jahr $t =$

■ Lösung: Seite 226

A4. Allgemeines

Was ist bei der Abschreibung zu beachten?

- Beginn der Abschreibung: Maßgeblich für den Zeitpunkt der Aktivierung (Buchung auf dem Anlagekonto) sowie die Abschreibung ist der Zeitpunkt der Anschaffung; unabhängig davon, ob der Gegenstand bereits benutzt wurde.
- Bei Anschaffung im Laufe eines Jahres: Die Abschreibung ist im Anschaffungsjahr monatsanteilig (pro rata temporis) vorzunehmen. (Ausnahme: Leistungsabhängige Abschreibung)

Übung 36:

Wie hoch wären die Abschreibungen des Getränkeautomaten (für 3.150,- EUR bei 7 Jahren Nutzungsdauer) aus *Übung 33* (zur linearen Abschreibung) in den einzelnen Jahren gewesen, wenn der Getränkeautomat nicht im Januar, sondern im Mai gekauft worden wäre?

Abschreibung im Jahr der Anschaffung =

Jahr	Abschreibung	Restwert am Ende des Jahres
1 (Jahr der Anschaffung)		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		

Anmerkung: Die Tabelle enthält nun eine Zeile mehr, da mit dem ersten und dem letzten Jahr nun zwei Jahre zu betrachten sind, in denen nur ein Teil einer Jahresabschreibung vorzunehmen ist. Die beiden Teile müssen wieder eine ganze Jahresabschreibung ergeben, so dass in Summe 7 „volle“ Jahresabschreibungen gerechnet werden.

Lösung: Seite 227

A5. Die Buchung der Abschreibung

Abschreibungen (also Wertverluste von Anlagegegenständen) stellen einen Aufwand für ein Unternehmen dar. Dazu dient das Aufwandskonto „(6520) Abschreibungen auf Sachanlagen“. Im Gegenzug wird der Wert des Anlagegegenstands auf dem Anlagekonto reduziert.

Geschäftsvorfall 2: Wir schreiben unsere Büromöbel (gebucht auf dem Konto „(0870) Büromöbel und sonstige Geschäftsausstattung“) ab. Die Abschreibungsmethode ergibt einen Wertverlust von 14.000,00 EUR.

Übung 37:

Wie lautet der Buchungssatz zu Geschäftsvorfall 2?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 2</i>				

Lösung: Seite 227

Die Wirkung der Abschreibungsbuchung sieht man auf dem Konto „(0870) Büromöbel und sonstige Geschäftsausstattung“:

S	(6520) Abschreibungen auf Sachanlagen		H
Bür. u. s. G.a.	14.000,00		
S	(0870) Büromöbel und sonstige Geschäftsausstattung		H
AB	40.000,00	Abschr. a. Sach.	14.000,00

Der Endbestand der Büromöbel (der in die Schlussbilanz eingeht) ergibt sich als Saldo auf dem Konto: Er beträgt durch die Abschreibung nur noch 26.000,- EUR.

Wie alle Aufwandskonten wird auch das Konto „(6520) Abschreibungen auf Sachanlagen“ über die Gewinn- und Verlustrechnung abgeschlossen, hier (unter der Annahme, dass dies die einzige Abschreibung ist) mit 14.000,- EUR.

Besonderheit:

■ Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWGs)

Geringwertige Wirtschaftsgüter (mit einem bestimmten maximalen Nettokaufpreis¹⁰³) müssen steuerlich nicht planmäßig über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden sondern können im Jahre der Anschaffung bzw. sofort als Aufwand erfasst werden. Der maximale Nettokaufpreis sowie die Verpflichtung, es zunächst auf einem Bestandskonto zu verbuchen, hängen von der jeweiligen (handels- und steuerrechtlichen) gesetzlichen Regelung ab. Voraussetzung für ein GWG ist dabei stets, dass es eigenständig genutzt und bewertet werden kann.¹⁰⁴

Das geringwertige Wirtschaftsgut wird – sofern es zur Betriebs- und Geschäftsausstattung gehört – zunächst auf dem Bestandskonto „(0890) Geringwertige Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung“ erfasst. Wird es am Jahresende abgeschrieben (oder sofort als Aufwand erfasst), so erfolgt dies auf dem Aufwandskonto „(6540) Abschreibungen auf GWG“.

Geschäftsvorfall 3: Wir haben im Laufe des Geschäftsjahres eine Schreibtischlampe zum Preis von 40,- EUR zuzüglich Umsatzsteuer bar gekauft und den Geschäftsvorfall bereits verbucht. Da die Schreibtischlampe ein GWG ist, schreiben wir sie im Jahr der Anschaffung sofort ab. Der Buchungssatz lautet:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3</i>	„(6540) Abschreibungen auf GWG“	40,00	„(0890) Geringwertige Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung“	40,00

¹⁰³ Der Nettokaufpreis betrug zum Redaktionsschluss steuerlich maximal 150,- EUR bzw. 410,- EUR. Darüber hinaus gibt es zwei weitere Preiskategorien (zwischen 151,- und 1.000,- EUR sowie über 1.000,- EUR), die unterschiedlich zu behandeln sind.

¹⁰⁴ Peripherie bei einem PC (wie Computermaus, Tastatur etc.) sind also keine GWGs, da sie nur mit dem PC zusammen genutzt werden können.

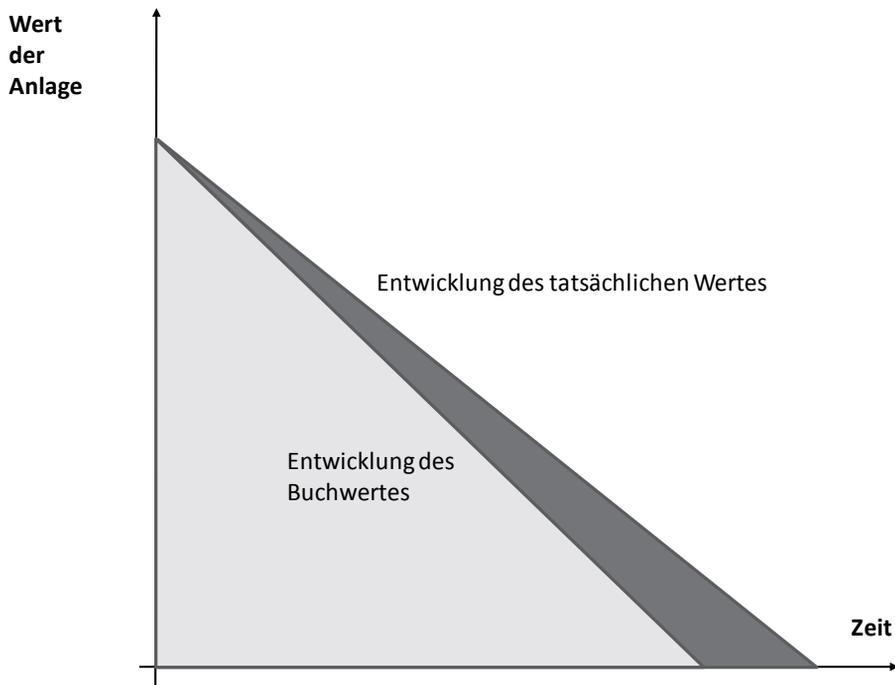
- Voraussetzung für den selbständigen Ansatz und die Abschreibung eines Vermögensgegenstands ist, dass dieser selbständig nutzungsfähig ist. Dies gilt z.B. nicht für Scanner, Monitore oder PC-Maus im IT-Bereich. Ihre Anschaffung erhöht deshalb den Wert des zugehörigen Vermögensgegenstands (hier: PC) und sie werden zusammen mit diesem Gegenstand abgeschrieben, sind dann also keine GWGs.
- Auch außerplanmäßige Abschreibungen können nötig werden, wenn ein Anlagegegenstand beispielsweise kaputt geht. Konto: „(6550) Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen“.
- Grundstücke werden grundsätzlich nicht abgeschrieben, da man davon ausgeht, dass diese keinem Wertverlust unterliegen (Ausnahme: Grundstück an der Küste wird durch die Flut weggespült o.ä.). Gebäude werden gemäß den gesetzlichen Regelungen abgeschrieben.¹⁰⁵ Wenn Grundstück und Gebäude gemeinsam angeschafft wurden, dann ist – über den ortsüblichen Grundstückspreis – eine rechnerische Trennung vorzunehmen.

Exkurs: Stille Reserven

Stille Reserven sind Eigenkapital, das in der Bilanz nicht ausgewiesen wird, da die Aktiva unterbewertet oder die Passiva überbewertet sind. Die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert und dem Buchwert stellt die Stille Reserve dar. Die Höhe der Stillen Reserve zu einem bestimmten Zeitpunkt wird durch den vertikalen Abstand der beiden Funktionen in **Abbildung 3.9** ausgedrückt:

¹⁰⁵ Vgl. z.B. §7 Einkommensteuergesetz.

Abbildung 3.9 Stille Reserven



Die stillen Reserven tauchen in der Buchführung (zunächst) nicht auf! Das ändert sich aber dann, wenn der Vermögensgegenstand, in dem eine stille Reserve steckt, veräußert wird:

Geschäftsvorfall 4: Eine Maschine mit einem Buchwert von 1,- EUR wird am 2.1. des Jahres für 20.000,- EUR + Ust bar verkauft.

Durch den Geschäftsvorfall wird die stille Reserve (die Maschine ist mehr wert als es der Buchwert aussagt) aufgedeckt. Aus Sicht des Unternehmens entsteht ein Ertrag. Das zugehörige Konto für den Verkaufserlös lautet: „(5410) Sonstige Erlöse (z. B. aus Provisionen oder Anlageabgängen)“.

Übung 38:

Wie lautet der Buchungssatz für den Erlös aus Geschäftsvorfall 4?

Anmerkung: Nutzen Sie für die Maschine als Bestandskonto das Konto „(0770) Sonstige Anlagen und Maschinen“. Verbuchen Sie im ersten Schritt zunächst den Verkaufserlös. Der Abgang der Anlage soll erst in einem zweiten Schritt (siehe *Übung 39*) verbucht werden.

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 4a</i>				

Lösung: Seite 228

Dem Ertrag aus dem Verkaufserlös steht der Aufwand durch den Buchwertabgang (hier: 1,- EUR) gegenüber, zu buchen über: „(6979) Anlagenabgänge“.

Übung 39:

Wie lautet der Buchungssatz für den Anlageabgang? Anmerkung: Nutzen Sie als Bestandskonto wieder das Konto „(0770) Sonstige Anlagen und Maschinen“.

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 4b</i>				

Lösung: Seite 228

Die Konten „(6979) Anlagenabgänge“ und „(5410) Sonstige Erlöse (z. B. aus Provisionen oder Anlagenabgängen)“ gehen am Ende des Jahres in die G+V. Der Saldo bildet den Nettoertrag aus dem Geschäftsvorfall ab.

Wenn ein Vermögensgegenstand unter dem Buchwert verkauft wird, entsteht – bei gleicher Buchungslogik – analog ein Aufwand: „(6960) Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen“.

Wenn das Anlagegut nicht – wie in unserem Beispiel – bis auf einen Euro abgeschrieben wurde, ist vor der Buchung des Verkaufs noch die monatsanteilige Jahresabschreibung des aktuellen Jahres zu buchen.¹⁰⁶ Dies gewährleistet, dass der Ausgangsbuchwert für den Anlageabgang korrekt ist.

B. Abschreibung von Forderungen

B1. Allgemeines

In der Buchhaltung werden im Jahresabschluss drei Typen von Forderungen unterschieden:¹⁰⁷

- Einwandfreie Forderungen
- Zweifelhafte Forderungen
- Uneinbringliche Forderungen

Bei den einwandfreien Forderungen, bei denen mit dem Eingang der Forderung in Höhe des geforderten Betrages zu rechnen ist, entsteht im Jahresabschluss keine zusätzliche Arbeit. Solche Forderungen werden mit ihrem Nominalwert in der Position „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ in der Bilanz gezeigt.

Als zweifelhaft bezeichnet man eine Forderung, bei der unklar ist, ob der Schuldner das Geld noch zahlt, oder ob die Forderung ganz oder teilweise ausfällt. Dies kann z.B. bei einem laufenden Insolvenzverfahren der Fall sein. Die Forderung muss hier mit ihrem wahrscheinlichen Wert in der Bilanz ausgewiesen werden, d.h. von dem Nominalwert ist eine Abschreibung auf Forderungen vorzunehmen.

Bei einer uneinbringlichen Forderung ist klar, dass vom Schuldner kein Geld mehr kommt. Die Forderung ist komplett abzuschreiben.

Hinsichtlich der Bewertung unterscheidet man:

- Einzelbewertung: Jede Forderung wird einzeln betrachtet, bewertet und gegebenenfalls abgeschrieben.
- Pauschalbewertung: Aufgrund von Erfahrungen aus der Vergangenheit wird ein bestimmter Prozentsatz aus der Summe der Forderungen abgeschrieben.

Auch eine Mischung aus beiden Verfahren ist möglich.

¹⁰⁶ Vgl. dazu 3.6.1 A4.

¹⁰⁷ Vgl. z.B. Schmolke/Deitermann (2004), Kapitel 4.6.2.1, S. 269.

Schließlich gibt es eine direkte und eine indirekte Abschreibungsmethode. Wir werden hier nur die direkte Abschreibung betrachten.

B2. Direkte Abschreibung von Forderungen, die zweifelhaft sind

Um die Buchung zu verdeutlichen, benötigen wir zunächst ein Grundgeschäft:

Geschäftsvorfall 5: Am 15.12. verkaufen wir Waren für 15.000,- + Umsatzsteuer auf Ziel.

Der Buchungssatz lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 5</i>	(2400) Forderungen a.L.u.L	17.850,00	(5100) Umsatz- erlöse für Wa- ren	15.000,00
			(4800) Umsatz- steuer (19%)	2.850,00

Zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses ist zweifelhaft, ob die komplette Forderung einbringlich ist, da über dem Geschäftspartner ein Insolvenzverfahren schwebt. Wir schätzen den Forderungsausfall auf 50%.

Bei der Abschreibung ist folgendes zu beachten:

- Unter der Annahme, dass wir vorsteuerabzugsberechtigt sind, kann der Aufwand für den Forderungsverlust nur der Nettobetrag (ohne Umsatzsteuer) sein.
- Solange die Forderung noch nicht tatsächlich ausgefallen ist, darf man die Umsatzsteuer noch nicht vom Finanzamt zurückfordern. Das Finanzamt lässt dies im Prinzip erst dann zu, wenn die Forderung tatsächlich ausgefallen (uneinbringlich) ist.

Die Buchung erfolgt nun in zwei Schritten:

a. Absonderung der Forderung

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>	(2470) Zweifelhafte Forderungen	17.850,00	(2400) Forderungen a.L.u.L	17.850,00

b. Abschreibung der zweifelhaften Forderung (hier netto 7.500,- EUR)

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Abschlussbuchung 2	(6951) Abschreibungen auf Forderungen	7.500,00	(2470) Zweifelhafte Forderungen	7.500,00

Geschäftsvorfall 6: Im neuen Jahr überweist der Kunde noch 7.500,- + 19% Umsatzsteuer auf unser Bankkonto. Unsere Schätzung beim Jahresabschluss war also richtig.

Übung 40:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 6? Anmerkung: Verbuchen Sie zunächst den Geldeingang (6a). Korrigieren Sie dann die Umsatzsteuer so, dass das Finanzamt den korrekten Umsatzsteuerbetrag erhält (6b):

Buchungssatz für den Geldeingang:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 6a				

Hilfsrechnung für die Umsatzsteuerkorrektur (bitte ergänzen):

An das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer:
abzüglich vom Kunden überwiesene Umsatzsteuer: _____

vom Finanzamt zu erhalten (Differenz): _____

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 6b				

Lösung: Seite 228

Zur Buchung für den Fall, dass die Einschätzung des Forderungsausfalls nicht korrekt war, gilt, dass die Abschreibung und die Umsatzsteuer auf den jeweils korrekten Forderungsausfall anzupassen sind. Es wird dazu auf weiterführende Literatur verwiesen.¹⁰⁸

B3. Direkte Abschreibung von Forderungen, die uneinbringlich sind

Gehen wir nun davon aus, dass eine Forderung völlig ausfällt, da z.B. das Insolvenzverfahren gegenüber dem Schuldner „mangels Masse“ eingestellt wurde. In diesem Fall müssen wir also die komplette Forderung abschreiben und dürfen die Umsatzsteuer gleich vom Finanzamt zurückfordern.

Geschäftsvorfall 7: Nehmen wir an, dass wir die Forderung gegenüber dem Kunden aus Geschäftsvorfall 5 aus gutem Grund gleich als uneinbringlich eingruppiert hätten.

Übung 41:

Wie wäre dann beim Jahresabschluss zu buchen gewesen?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 3</i>				

Lösung: Seite 229

3.6.2 Jahresabgrenzungen

Das Wesen der **Jahresabgrenzung** soll anhand der folgenden Beispiele verdeutlicht werden:

Geschäftsvorfall 8: Wir überweisen am 01.11. Miete (in Höhe von 24.000,00) für ein Jahr im Voraus.

¹⁰⁸ Vgl. z.B. Schmolke/Deitermann (2004), S. 272.

Der Buchungssatz für diesen Geschäftsvorfall, der im November verbucht wird, lautet:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 8</i>	(6700) Mieten, Pachten	24.000,00	(2800) Bank	24.000,00

Problem für den Jahresabschluss zum 31. Dezember: Diese Mietzahlung ist zum größten Teil kein Aufwand für das aktuelle Geschäftsjahr und darf deshalb so nicht in die G+V. Der Teil, der kein Aufwand des aktuellen Geschäftsjahres ist, muss deshalb durch eine Abgrenzungsbuchung ausgebucht werden.

Das gleiche Problem tritt auch bei folgendem Geschäftsvorfall auf:

Geschäftsvorfall 9: Am 1. Februar des folgenden Geschäftsjahres werden wir 3.000,- EUR Zinsen für 3 Monate im Nachhinein an unsere Hausbank zahlen (für November, Dezember, Januar).

Problem für den Jahresabschluss: Die Zinsen für November und Dezember (2.000,- EUR) müssen noch in die G+V des aktuellen Geschäftsjahres hinein.

Aufwände und Erträge müssen also auf das Geschäftsjahr passend abgegrenzt werden. Dies ist die Aufgabe der sog. Jahresabgrenzungen.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Abgrenzungstypen und führt auf, welche Gegenbuchung zur Korrektur des Aufwands bzw. Ertrags durchzuführen ist:

Tabelle 3.1 Typen von Abgrenzungen

Typ	Inhalt	Buchung/Bilanzposition	
		bei Aufwand	bei Ertrag
Transitorische Abgrenzung	Die Zahlung ist im alten Jahr, Aufwand oder Ertrag gehen in das neue Jahr hinein. (§ 250 HGB)	Buchung auf „Aktive Rechnungsabgrenzung“	Buchung auf „Passive Rechnungsabgrenzung“
Antizipative Abgrenzung	Die Zahlung wird erst im neuen Jahr erfolgen. Aufwand oder Ertrag sind im alten Jahr gewesen.	Buchung auf „Sonstige Verbindlichkeiten“	Buchung auf „Sonstige Forderungen“

A. Buchung von transitorischen Abgrenzungen

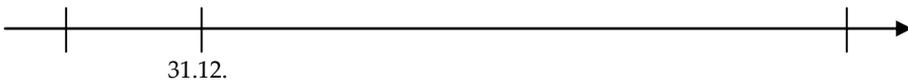
Transitorische Abgrenzungen sind dadurch charakterisiert, dass im alten Jahr eine Zahlung erfolgte, deren Wirkung in das neue Jahr hineingeht. Ein Beispiel dafür ist die Mietzahlung aus Geschäftsvorfall Nr. 8. Nach Buchung des Geschäftsvorfalles Nr. 8 steht auf dem Konto „(6700) Mieten, Pachten“ ein Aufwand von 24.000,00 EUR:

S	(6700) Mieten, Pachten	H
Ba	24.000,00	

Ein Teil dieses Aufwands ist aber eigentlich ein Aufwand des nächsten Jahres.

Übung 42:

Wie hoch ist der Aufwand aus Geschäftsvorfall Nr. 8, der sich nicht auf das aktuelle Geschäftsjahr bezieht? Gehen Sie dabei davon aus, dass der Jahresabschluss am 31.12. erfolgt. Nehmen Sie den folgenden Zeitstrahl für eine Skizze zur Hilfe.



Lösung: Seite 229

Der Aufwand, der sich nicht auf das alte Jahr bezieht, muss nun also korrigiert werden. Die Gegenbuchung erfolgt (gemäß obiger Tabelle) auf dem aktiven Bestandskonto „(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung“:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abgrenzungsbuchung 1</i>	(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung	20.000,00	(6700) Mieten, Pachten	20.000,-

S	(6700) Mieten, Pachten	H	S	(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung	H
Ba	24.000,00	ARAB	20.000,00	Mi. Pa.	20.000,00

Das Aufwandskonto „(6700) Mieten, Pachten“ wird dann in die G+V abgeschlossen; das Konto „(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung“ geht in die Schlussbilanz.

Übung 43:

Schließen Sie die beiden o.g. Konten ab und tragen Sie die Abschlussbuchungen in die Tabelle (unten) ein.

S	(8020) Gewinn und Verlust	H

A	(8010) Schlussbilanz	P

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>				
<i>Abschlussbuchung 2</i>				

In der G+V erscheint auf diese Weise der (für den Jahresabschluss des aktuellen Jahres) „richtige“ Mietaufwand von 4.000,00 EUR. In der Bilanz steht die Aktive Rechnungsabgrenzung, die inhaltlich als Forderung gegenüber dem Vermieter zu interpretieren ist. Die Forderung besteht darin, die gemieteten Räumlichkeiten im neuen Jahr für weitere zehn Monate (im Wert 20.000,- EUR) nutzen zu dürfen.

Zu Beginn des neuen Geschäftsjahres (z.B. am 2.1.) wird die transitorische Abgrenzungsbuchung einfach storniert. Die Buchung lautet also:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abgrenzungsbuchung 2</i>	(6700) Mieten, Pachten	20.000,00	(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung	20.000,00

Damit hat das Konto „(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung“ keinen Saldo mehr und das Aufwandskonto „(6700) Mieten, Pachten“ weist nach dem Jahresabschluss den für das neue Geschäftsjahr „richtigen“ Mietaufwand von 20.000,00 EUR auf.

Transitorische Abgrenzungen können auch im Falle von Ertragsbuchungen nötig werden, dies zeigt der folgende Geschäftsvorfall.

Geschäftsvorfall 10: Wir vermieten eine nicht benötigte Lagerhalle. Am ersten Dezember bezahlt uns der Mieter Miete für Dezember bis März im Voraus bar, insgesamt: 4.000,00 EUR.

Am 1. Dezember buchen wir also den Zahlungseingang:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 10</i>	(2880) Kasse	4.000,00	(5400) Mieterträge	4.000,00

Für den Jahresabschluss am 31.12. wird so aber der Mietertrag zu hoch ausgewiesen, da sich ein Teil der Mietzahlungen auf das neue Jahr bezieht. Zum 31.12. ist also wieder eine Abgrenzungsbuchung (diesmal eine Passive Rechnungsabgrenzung mit der Kontonummer 4900) erforderlich.

Übung 44:

Wie lautet der Buchungssatz für die transitorische Abgrenzungsbuchung wegen Geschäftsvorfall 10?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abgrenzungsbuchung 3</i>				

Lösung: Seite 230

Auch in diesem Fall dient die Abgrenzungsbuchung lediglich dem Zweck der Erstellung einer periodengerechten Bilanz sowie G+V und wird zu Beginn des Jahres gleich wieder storniert.

B. Die Buchung von antizipativen Abgrenzungen

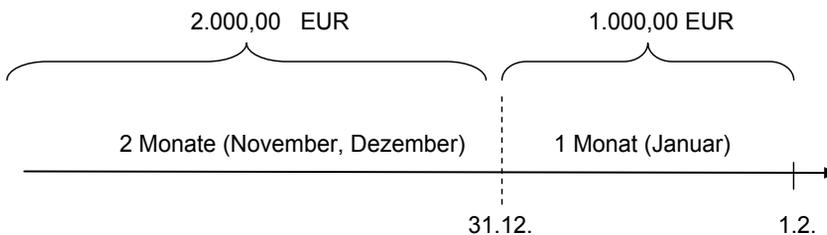
Antizipativ bedeutet, dass die Zahlung erst im neuen Jahr erfolgen wird, die Wirkung dieser Zahlung aber in das alte Jahr hineinwirkt.

Ein Beispiel dafür ist der oben bereits genannte Geschäftsvorfall Nr. 9.

Geschäftsvorfall 9 (siehe oben): Am 1. Februar des folgenden Geschäftsjahres werden wir 3.000,- EUR Zinsen für 3 Monate im Nachhinein an unsere Hausbank zahlen (für November, Dezember, Januar).

Im Jahresabschluss des „alten“ Jahres würde der Zinsaufwand (Kontonummer 7510) fehlen. Deshalb muss er durch eine Abgrenzungsbuchung ergänzt werden. Als Gegenkonto dient gemäß der o.g. Tabelle das Konto „(4890) ... Sonstige Verbindlichkeiten“.

Zeitstrahl zur Hilfe:



Offensichtlich beziehen sich 2.000,00 EUR von insgesamt 3.000,00 EUR auf das alte Geschäftsjahr. Deshalb buchen wir zum 31.12.:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abgrenzungsbuchung 4</i>	(7510) Zinsaufwendungen	2.000,00	(4890) ... Sonstige Verbindlichkeiten	2.000,00

Die „Sonstige Verbindlichkeit“ erklärt sich inhaltlich dadurch, dass die Hausbank ja noch Anspruch auf die 2.000,- EUR Zinsen aus dem alten Jahr hat. Zur korrekten Darstellung der Vermögens- und Ertragslage unseres Unternehmens muss dies berücksichtigt werden.

Was geschieht nun mit der „Sonstigen Verbindlichkeit“ im neuen Jahr? Anders als bei den Transitorischen Abgrenzungen erfolgt hier kein Storno am Anfang des Jahres. Stattdessen wartet man hier bis der Zahltag kommt (im Geschäftsvorfall 9 also bis zum 1. Februar) und bucht dann die Sonstige Verbindlichkeit zusammen mit dem Zahlvorgang aus. Die Buchung am 1.2. des neuen Jahres (die Zahlung sei *Geschäftsvorfall 11*) muss also lauten:

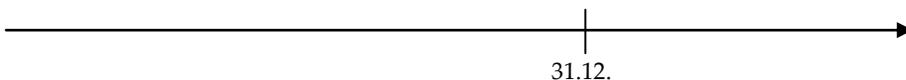
	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 11</i>	(7510) Zinsaufwendungen	1.000,00	(2800) Bank	3.000,00
	(4890) Sonstige Verbindlichkeiten	2.000,00		

Wir wollen (zum Zweck der Vollständigkeit) auch noch eine antizipative Abgrenzung im Ertragsfall betrachten. Dazu der folgende Geschäftsvorfall:

Geschäftsvorfall 12: Am 1. Juni des kommenden Jahres werden wir 24.000,00 EUR Zinsen für ein Jahr im Nachhinein bekommen.

Übung 45:

Welche Abgrenzungsbuchung wird zum 31.12. des alten Jahres erforderlich? Anmerkung: Nutzen Sie dazu den Kontenplan im Anhang und einen Zeitstrahl als Skizze.



	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abgrenzungsbuchung 5</i>				

■ Lösung: Seite 230

■ Übung 46:

Welche Buchung wird zum 1.6. des neuen Jahres erforderlich, wenn die Zinszahlung erfolgt und unserem Bankkonto gutgeschrieben wird?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abgrenzungsbuchung 6</i>				

■ Lösung: Seite 231

Welche **Besonderheiten** sind bei der Buchung der Abgrenzung noch zu beachten?

- Es besteht eine Verpflichtung zur Buchung der Jahresabgrenzung nach den GoB; Ausnahme: Die Buchung darf weggelassen werden, wenn sie für den Gewinnausweis unerheblich ist.
- Jahresabgrenzung und Umsatzsteuer: Abgegrenzt wird nur der Nettobetrag (ohne Umsatzsteuer) da die Umsatzsteuer bei Vorsteuerabzugsberechtigung ja kein Aufwand oder Ertrag ist und damit nicht abgegrenzt werden muss.

Noch eine Übung:

■ Übung 47:

Jeweils am 1.4 und am 1.10. zahlen wir 12.000,- EUR Haftpflichtversicherungsprämie („(6900) Versicherungsbeiträge“) per Banküberweisung im Voraus für ein halbes Jahr (umsatzsteuerfrei). Wie lauten die Buchungssätze zu den jeweiligen Terminen?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Buchung am 1.10.</i>				
<i>Abgrenzungsbuchung zum 31.12.</i>				
<i>Buchung am 2.1.</i>				
<i>Buchung am 1.4.</i>				

■ Lösung: Seite 231

3.6.3 Rückstellungen

Bei den im letzten Gliederungspunkt abgegrenzten Geschäftsvorfällen standen die geleisteten oder noch zu leistenden Zahlungen nach Art und Höhe fest. Aufgabe der Rückstellungen ist hingegen die Erfassung von Verbindlichkeiten, die hinsichtlich ihrer Höhe oder Entstehung ungewiss sind.

Die Zulässigkeit von Rückstellungen ist von der – nach Handels- und Steuerrecht – jeweils geltenden gesetzlichen Regelung abhängig. Zu Redaktionsschluss hieß es z.B. im § 249 HGB (1):

„(1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,

2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.“

Steuerlich sind weitere Regelungen für die Zulässigkeit zu beachten.¹⁰⁹

Das Wesen der Rückstellungen soll an folgendem Geschäftsvorfall gezeigt werden:

¹⁰⁹ Vgl. z.B. § 5 EstG.

Geschäftsvorfall 13: Zum Jahresabschluss haben wir für den Monat Dezember noch keine Telefonrechnung erhalten. Wir schätzen, dass die Rechnung, die im Januar eintreffen wird, über ca. 400,00 EUR lauten wird.

Da es sich dabei um einen Aufwand des alten Jahres handelt, muss dieser noch in die Bilanz bzw. G+V des alten Jahres hinein. Eine Abgrenzung ist in diesem Fall nicht vorzunehmen, da die Zahlung der Höhe nach noch nicht feststeht. Stattdessen bilden wir eine Rückstellung.

Rückstellungen sind dem Wesen nach Verbindlichkeiten, werden also im Haben gebucht; als Gegenbuchung wird das dem Geschäftsvorfall entsprechende Aufwandskonto (hier: (6830) Kosten der Telekommunikation) angesprochen. Die Buchung lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 13</i>	(6830) Kosten der Telekommunikation	400,00	(3990) Sonstige Rückstellungen	400,00

Die betroffenen Konten sehen nach der Buchung so aus:

S	(6830) Kosten der Telekommunikation	H	S	(3990) Sonstige Rückstellungen	H
So.Rück.	400,00			Ko.d. Tel.	400,00

Als Aufwandskonto werden die Kosten der Telekommunikation in die G+V abgeschlossen; Rückstellungen sind eine passivische Bestandsposition in der Bilanz. (Dies geschieht natürlich zusammen mit den übrigen Abschlussbuchungen; wir wollen es hier aber getrennt üben.)

Übung 48:

Schließen Sie die beiden o.g. Konten in die G+V und in die Schlussbilanz ab.

S	(8020) Gewinn und Verlust	H

A (8010) Schlussbilanz P

■ Lösung: Seite 231

Es stellt sich nun noch die Frage, wie im neuen Jahr mit dem Rückstellungskonto verfahren wird. Nach der Neueröffnung der Konten im neuen Jahr stellt sich dieses Konto wie folgt dar:

S	(3990) Sonstige Rückstellungen	H
	AB	400,00

Das Vorgehen im neuen Jahr zeigt *Geschäftsvorfall 14*: Im Januar kommt die Telefonrechnung über 380,00 EUR (Annahme: Zzgl. Umsatzsteuer), die wir per Banküberweisung zahlen.

Nun wird die Rückstellung aufgelöst. Zudem muss der im alten Jahr (um 20,00 EUR) zu hohe Aufwand durch eine entsprechende Ertragsbuchung ausgeglichen werden. Man bucht dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 14</i>	(3990) Sonstige Rückstellungen	400,00	(5480) Erträge aus der Herabsetzung von Rückstellungen	20,00
	(2600) Vorsteuer	72,20	(2800) Bank	452,20

Wäre die Telefonrechnung höher als 400,00 EUR ohne Umsatzsteuer gewesen hätten wir neben der Auflösung der Rückstellung einen „(6990) periodenfremden Aufwand“ buchen müssen.

Weitere typische Fälle von Rückstellungen sind auch Rückstellungen für Gewährleistungen, Prozesskosten, zu erwartende Steuernachzahlungen, Urlaubsrückstellungen, Pensionszusagen an Mitarbeiter (sog. Pensionsrückstellungen), usw.¹¹⁰

Die Bildung von Rückstellungen beruht immer auf einer Schätzung. Insbesondere die Höhe der zu bildenden Pensionsrückstellungen ist in der Praxis schwer zu ermitteln; die Unternehmen bedienen sich deshalb dazu i.d.R. externer Dienstleister, welche die Höhe der Rückstellung mit Hilfe versicherungsmathematischer Methoden berechnen.

3.6.4 Bilanzübersicht

Der Kontenabschluss ist z.T. kompliziert, langwierig und anfällig für Fehler. Die Fehler wurden früher meist erst dadurch erkannt, dass beim Jahresabschluss die Summe der Aktiva nicht der Summe der Passiva entsprach.

Moderne IT-Systeme schließen heute zwar meist aus, dass im Soll und im Haben unterschiedliche Betragssummen gebucht werden. Stattdessen schlagen sich Fehler aber dadurch nieder, dass sich (etwa durch automatische Ergänzungsbuchungen des IT-Systems) auf Zwischenkonten (Verrechnungskonten) Salden bilden, die vor dem Jahresabschluss geklärt sein müssen.

Vor dem eigentlichen Jahresabschluss wird deshalb meist ein **vereinfachter Abschluss** vorgenommen. Man nennt dies Bilanzübersicht, Betriebsübersicht oder Abschlussübersicht.

Dazu wird z.B. eine kurzfristige Bestands- und Erfolgsübersicht in der Form vorgenommen, dass monatlich, wöchentlich oder gar täglich eine einfache G+V sowie Bilanz erstellt wird, in der keine Abschreibungen, Abgrenzungen oder Rückstellungen durchgeführt und berücksichtigt werden. Dies ist durch eine einfache Funktionalität in jedem IT-System („Abschluss durchführen“) problemlos möglich. Dadurch kann man feststellen, ob irgendwelche ungewöhnlichen Positionen in der Bilanz bzw. dem Jahresabschluss auftreten. Nebenbei stellt dies – neben anderen – ein geeignetes Informationsinstrument für die Unternehmensführung dar, um eine kurzfristige Einschätzung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens zu erhalten.

Klassische Instrumente der Bilanzübersicht zum Zweck der Kontrolle der Buchhaltung im Vorfeld des Jahresabschlusses sind auch sog. Summenbilanzen, in denen die Soll- und Habensummen sämtlicher Konten in eine Tabelle eingetragen werden. Wenn sich Summen ausgleichen, ist die Buchhaltung in sich konsistent.

Eine sog. Saldenbilanz tut das gleiche mit den Kontosalen. Auch dadurch lässt sich die Buchhaltung auf Plausibilität überprüfen.

¹¹⁰ Vgl. dazu § 249 (1) HGB.

Wir wollen die Kenntnisse über die wichtigsten Jahresabschlussaktivitäten (Abschreibungen, Jahresabgrenzungen und Rückstellungen) nun mit einer vereinfachten Übung festigen. Wir gehen bei dieser Übung von der Annahme aus, dass außer den Jahresabschlussaktivitäten keine Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen sind. Dies ist zwar nicht realistisch, ermöglicht aber eine gezielte Übung des Themas.

Übung 49:

Unser Unternehmen hat vor dem Jahresabschluss folgende Konten (in vereinfachter Konten- und Buchungszahl:

S	(0860) Büromaschinen	H
AB	60.000,00	
S	(3000) Eigenkapital	H
	AB	15.000,00
S	(2880) Kasse	H
AB	20.000,00	
S	(4250) Langfr. Bankverbindlichkeiten	H
	AB	65.000,00
S	(6520) Abschr. auf Sachanlagen	H

S	(5400) Mieterträge	H
---	--------------------	---

S	(2690) Sonstige Forderungen	H
---	-----------------------------	---

S	(3990) Sonstige Rückstellungen	H
---	--------------------------------	---

S	(6160) Fremdinstandhaltung	H
---	----------------------------	---

S	(8020) Gewinn und Verlust	H
---	---------------------------	---

A

(8010) Schlussbilanz

P

Im Rahmen der Jahresabschlussaktivitäten müssen folgende Aspekte berücksichtigt werden:

Jahresabschlussaktivität 1: Die Büromaschinen (die nicht im aktuellen Geschäftsjahr gekauft wurden) werden mit einer Nutzungsdauer von 3 Jahren linear abgeschrieben. Die „Anschaffungskosten“ betragen 90.000,00 EUR.

Jahresabschlussaktivität 2: Am 1.2. des kommenden Jahres werden wir Miete für ein von uns vermietetes Gebäude in Höhe von 24.000,00 EUR für ein Jahr im Nachhinein erhalten.

Jahresabschlussaktivität 3: Im Januar werden wir eine Rechnung für Wartungsarbeiten einer externen Firma erhalten, die im aktuellen Geschäftsjahr durchgeführt wurden. Wir schätzen (nach der Stundenzahl der Handwerker) einen Aufwand von 1.500,00 EUR (Konto „(6160) Fremdinstandhaltung“).

Tragen Sie die Buchungssätze für die 3 Jahresabschlussaktivitäten in die folgende Tabelle ein und verbuchen Sie diese auf den o.a. Konten.

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Jahresabschlussaktivität 1</i>				
<i>Jahresabschlussaktivität 2</i>				
<i>Jahresabschlussaktivität 3</i>				

Schließen Sie dann die Konten ab und erstellen Sie die G+V sowie die Schlussbilanz des Unternehmens. Tragen Sie auch die Buchungen zum Kontenabschluss in die folgende Tabelle ein:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Jahresabschlussbuchung 4</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 5</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 6</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 7</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 8</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 9</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 10</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 11</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 12</i>				
<i>Jahresabschlussbuchung 13</i>				

Entsteht ein Gewinn oder ein Verlust und wie hoch ist dieser?

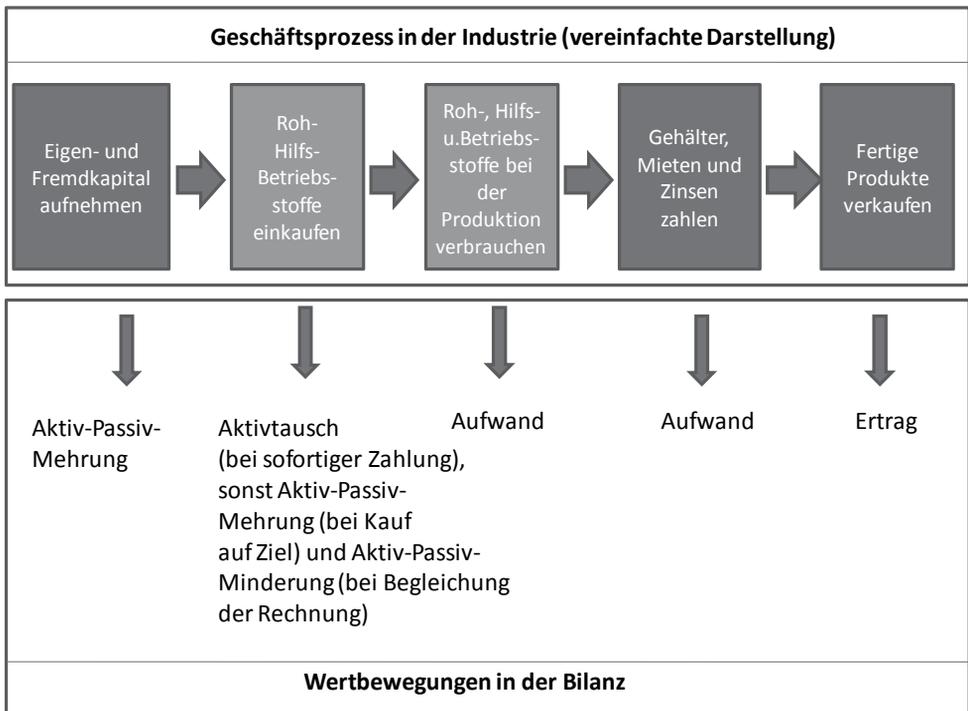
Lösung: Seite 232

3.7 Industriebuchführung

3.7.1 Der Geschäftsprozess in der Industrie

Nach den Handelsunternehmen wenden wir uns nun der Industrie zu. Während Handelsunternehmen Waren einkaufen und diese Waren meist in unveränderter Weise wieder verkaufen ist dies in der Industrie etwas anders.

Abbildung 3.10 Geschäftsprozess in der Industrie¹¹¹



¹¹¹ Fortgeschrittenen fällt bei Abbildung 3.10 sicher auf, dass ein Ertrag bilanztechnisch ebenfalls eine Aktiv-Passiv-Mehrung darstellt und ein Aufwand eine Aktiv-Passiv-Minderung ist. Die Darstellung wurde aus Gründen der Übersichtlichkeit auf das Notwendige beschränkt.

Hier werden statt Waren Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe eingekauft und aus diesen wird dann ein neues Produkt erstellt. Gegenüber der Buchführung in Handelsunternehmen ist dieser etwas andere Geschäftsprozess in der Buchhaltung zu berücksichtigen.¹¹²

Der **Einkauf der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** wird dabei analog zu einem Wareneinkauf **als Bestandsmehrung** auf entsprechenden Konten erfasst. Bei der Entnahme der Stoffe aus dem Lager geht die Buchhaltung dann davon aus, dass die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe „verbraucht“ werden, d.h. deren **Verarbeitung wird als Aufwand** erfasst. Dass bei diesem Vorgang ein neues Produkt entsteht ignoriert die Buchhaltung solange, bis dieses neue Produkt am Markt verkauft wird.¹¹³ Erst dann wird ein Ertrag gebucht.

Abbildung 3.10 (s.o.) zeigt den Geschäftsprozess in der Industrie und dessen buchhalterische Berücksichtigung.

3.7.2 Die Materialbuchung

Analog zum Bestandskonto „Waren“ im Handel werden beim Einkauf von Materialien in der Industrie folgende Konten gebucht:¹¹⁴

- (2000) Rohstoffe: Dieses Konto erfasst Materialien, die später Hauptbestandteile des fertigen Produktes werden, z.B. Holz bei der Möbelproduktion.
- (2020) Hilfsstoffe: Hier werden Materialien erfasst, die ins Endprodukt eingehen, aber Nebenfunktion haben, z.B. Farbe bei der Möbelherstellung.
- (2030) Betriebsstoffe: Dieses Konto dient der Erfassung von Materialien, die nicht in das Endprodukt eingehen; z.B. Schmiermittel einer Produktionsmaschine.

A. Buchung des Materialeinkaufs

Die Buchung des Materialeinkaufs ist entsprechend einfach, weil er nach den gleichen Prinzipien wie beim Wareneinkauf erfolgt.

Geschäftsvorfall 1: Unser Industrieunternehmen kauft Rohstoffe für 10.000,00 EUR zuzüglich Umsatzsteuer auf Ziel ein.

¹¹² Vergleiche dazu den Geschäftsprozess im Handel im Gliederungspunkt 3.4.1.

¹¹³ Auch bei der Inventur am Jahresende merkt die Buchführung natürlich, wenn neue Produkte entstanden sind, diese aber noch nicht verkauft wurden. Wir werden diesen Sachverhalt später berücksichtigen.

¹¹⁴ Zur Unterscheidung zwischen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen vgl. z.B. Wöhe/Kußmaul (2002), S. 159.

Übung 50:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 1?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 1</i>				

Lösung: Seite 234

Auch die Rücksendung von Rohstoffen ist analog zum Handel zu buchen. Die Buchung wird einfach storniert:

Geschäftsvorfall 2: Wir senden Rohstoffe im Wert von 10.000,00 + Umsatzsteuer, die wir auf Ziel gekauft haben zurück und erhalten eine Gutschrift:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 2</i>	(4400) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	11.900,00	(2000) Rohstoffe (2600) Vorsteuer	10.000,00 1.900,00

Nach dem gleichen Grundprinzip wird auch die **Minderung** erfasst. Wir verwenden dazu ein Unterkonto des Rohstoffkontos „(2002) Nachlässe“, das am Jahresende über das Rohstoffkonto abgeschlossen wird.

Geschäftsvorfall 3: Für eingekaufte und bar bezahlte Rohstoffe machen wir eine Mängelrüge geltend. Wir erhalten einen Nachlass von 1.000,00 EUR + Umsatzsteuer bar.

Übung 51:

Wie lautet der Buchungssatz zu Geschäftsvorfall 3?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3</i>				

Lösung: Seite 235

Auch Rabatte, Boni und Skonti sind analog zur Handelsbuchführung zu behandeln (siehe Gliederungspunkt 3.4.4). **Rabatte** werden also auch hier wieder abgezogen, bevor die Umsatzsteuer aufgeschlagen wird. Es wird also wieder nur der endgültige Kaufpreis verbucht. Für Boni und Skonti beim Materialeinkauf kommen spezielle Nachlasskonten zum Einsatz, die am Jahresende über das jeweilige Materialkonto abgeschlossen werden. Bei den Rohstoffen ist dies das Konto „(2002) Nachlässe“.

Geschäftsvorfall 4: Wir erhalten am Jahresende einen **Bonus** für eingekaufte Rohstoffe in Höhe von 14.280,- EUR (inklusive Umsatzsteuer) per Banküberweisung.

Übung 52:

Wie lautet der Buchungssatz zu Geschäftsvorfall 4?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 4</i>				

Lösung: Seite 235

Zur Wiederholung noch eine **Skontobuchung**:

Geschäftsvorfall 5: Wir zahlen eine Rechnung für Rohstoffe über 10.000,00 EUR + Mehrwertsteuer, deren Lieferung wir bereits verbucht haben, abzüglich 2% Skonto per Banküberweisung.

Übung 53:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 5?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 5</i>				

Lösung: Seite 235

Die Ausführungen gelten für Hilfs- und Betriebsstoffe analog.

Bezugskosten werden – analog der Handelsbuchführung¹¹⁵ – auch in der Industrie dem Wert des Materials zugeschlagen. Statt die Bezugskosten direkt auf das Rohstoffkonto zu buchen, kennt der Kontenplan ein Unterkonto des Rohstoffkontos „2001 Bezugskosten“.

Geschäftsvorfall 6: Für die Anlieferung von Rohstoffen fallen 250,- EUR Transportkosten + Umsatzsteuer an, die bar bezahlt werden.

Übung 54:

Wie lautet dann der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 6?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 6</i>				

Lösung: Seite 235

Der Saldo des Kontos „(2001) Bezugskosten“ wird am Jahresende auf das Rohstoffkonto umgebucht. Für Hilfs- und Betriebsstoffe gibt es entsprechende Konten, die analog gebucht werden.

B. Buchung des Materialverbrauchs

Der Verbrauch von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen stellt für den Betrieb **Aufwand** dar. Betriebswirtschaftlich handelt es sich um einen sog. Zweckaufwand, das heißt der Aufwand stellt zugleich Kosten dar und wird in die Kosten- und Leistungsrechnung übernommen. Im Gegenzug nimmt der Bestand der Rohstoffe ab.

Die wichtigsten Aufwandskonten, die der Kontenplan dafür vorsieht, lauten:

- (6000) Aufwendungen für Rohstoffe/Fertigungsmaterial
- (6020) Aufwendungen für Hilfsstoffe
- (6030) Aufwendungen für Betriebsstoffe/Verbrauchswerkzeuge

Achtung: Bei Unternehmen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, kann die Umsatzsteuer, die beim Rohstoffeinkauf gezahlt wurde, nie einen Aufwand darstellen. Nur der Nettorohstoffwert kann zum Aufwand werden.

¹¹⁵ Vgl. dazu Gliederungspunkt 3.4.5.

Geschäftsvorfall 7: Wir verbrauchen Rohstoffe im Wert von 15.000,00 Euro (ohne Umsatzsteuer) in der Produktion.

Übung 55:

Wie lautet dann der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 7?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 7</i>				

Lösung: Seite 235

Die Aufwandsbuchung wird in der Praxis i.d.R. schon dann generiert, wenn die Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe aus dem betrieblichen Lager entnommen werden. Häufig ist die Verbuchung mehr oder weniger automatisiert (z.B. durch Verwendung von Strichcode-Scannern).

Wie alle Aufwandskonten wird auch das Konto „(6000) Aufwendungen für Rohstoffe/Fertigungsmaterial“ am Ende des Jahres in die G+V genommen.

In der Praxis stellt sich die Frage, wie die Höhe des Materialverbrauchs genau zu ermitteln ist. Nach der **Häufigkeit der Materialverbrauchsbuchung** unterscheidet man folgende beiden Verfahren:

B1. Skontrationsmethode

Jeder einzelne Materialverbrauch wird durch einen Extrabeleg im Betrieb festgehalten. Der Extrabeleg wird auch **Lagerentnahmeschein** genannt und enthält eine Reihe von Informationen, z.B. die Kostenstelle als Zusatzinformation für die Kosten- und Leistungsrechnung.

Auf der Basis dieser Belege wird jeder einzelne Vorgang mit dem o.g. Buchungssatz gebucht:

(6000) Aufwendungen für Rohstoffe an (2000) Rohstoffe

Die folgende Kontendarstellung zeigt die betroffenen Konten für drei Rohstoffentnahmen, bei denen (bei einem Anfangsbestand von 10.000,00 EUR) zunächst Rohstoffe im Wert von 1.000,00 EUR, dann 1.500,00 EUR und schließlich 2.000,00 EUR entnommen wurden:

S	(2000) Rohstoffe	H	S	(6000) Aufw. f. Rohstoffe	H
AB	10.000,00	Aufw.f.Roh. 1.000,00	Roh.	1.000,00	
		Aufw.f.Roh. 1.500,00	Roh.	1.500,00	
		Aufw.f.Roh. 2.000,00	Roh.	2.000,00	

Theoretisch ergibt sich der Endbestand der Rohstoffe am Jahresende nun als Saldo auf dem Rohstoffkonto. Der Saldo auf dem Aufwandskonto müsste dem gesamten Rohstoffverbrauch entsprechen. Der tatsächliche Verbrauch und der effektive Endbestand ist jedoch (gemäß HGB) unter Zuhilfenahme der Inventur zu ermitteln: Es wird gezählt, wie viel von den Rohstoffen noch da ist und die Rohstoffe werden i.d.R. mit ihrem Einkaufspreis (s.u.) bewertet. Wenn die Inventur zum Ergebnis kommt, dass der Endbestand der Rohstoffe 5.500,00 EUR beträgt, dann würden wir folgende Abschlussbuchungen durchführen:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>	(8010) Schlussbilanz	5.500,00	(2000) Rohstoffe	5.500,00
<i>Abschlussbuchung 2</i>	(8020) Gewinn und Verlust	4.500,00	(6000) Aufwendungen f. Rohstoffe	4.500,00

Die beiden Konten wären mit diesen Buchungen ausgeglichen und könnten abgeschlossen werden.

In der Praxis stimmt jedoch der Inventurbetrag i.d.R. nicht genau mit dem Kontosaldo überein (sog. Inventurdifferenz). Die Gründe dafür können vielfältig sein: Schwund, Verschleiß oder Diebstahl von Rohstoffen aus dem Lager, Buchungsfehler etc. In diesem Fall sind die Verbrauchsbuchungen an das Inventurergebnis anzupassen. Das Inventurergebnis ist also der maßgebliche Wert. Das gilt auch für alle anderen Vermögenspositionen in der Bilanz.

Übung 56:

Welche Buchungen wären im oben dargestellt Fall durchzuführen, wenn die Inventur zu einem Endbestand der Rohstoffe im Wert von 5.350,00 EUR gekommen wäre?

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Buchung der Inventurdifferenz</i>				
<i>Abschlussbuchung 1</i>				
<i>Abschlussbuchung 2</i>				

Lösung: Seite 236

B2. Inventurmethode (Befundrechnung)

Bei dieser Methode werden nur die Materialeingänge gebucht, nicht aber der aktuelle Verbrauch. Dieser wird erst mit Hilfe der Inventur (i.d.R. also am Geschäftsjahresende) ermittelt.

Der Endbestand der Materialien (z.B. Rohstoffe) wird dabei auf der Aktivseite in die Schlussbilanz gebucht; die Gegenbuchung erfolgt auf dem Rohstoffkonto. Der Saldo auf dem Rohstoffkonto zeigt dann den Verbrauch der Rohstoffe. Der Wert wird auf das entsprechende Aufwandskonto umgebucht.

Am oben gezeigten Beispiel stellt sich das wie folgt dar, wobei von einem Endbestand der Rohstoffe gemäß Inventur von 5.500,00 EUR ausgegangen wird:

S		(2000) Rohstoffe		H		S		(6000) Aufw. f. Rohst.		H	
AB	10.000,00	SB	5.500,00	Roh.	4.500,00	G + V	4.500,00				
		Auf.f.Roh.	4.500,00		<u>4.500,00</u>		<u>4.500,00</u>				
	<u>10.000,00</u>		<u>10.000,00</u>								

S		(8020) Gewinn und Verlust		H	
Aufwand für Rohstoffe	4.500,00				

A		(8010) Schlussbilanz		P	
Rohstoffe	5.500,00				

Die Buchungen im Einzelnen:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>	(8010) Schlussbilanz	5.500,00	(2000) Rohstoffe	5.500,00
<i>Abschlussbuchung 2</i>	(6000) Aufwendungen für Rohstoffe	4.500,00	(2000) Rohstoffe	4.500,00
<i>Abschlussbuchung 3</i>	(8020) Gewinn und Verlust	4.500,00	(6000) Aufwendungen für Rohstoffe	4.500,00

Aus folgenden Gründen findet man die Inventurmethode in der Praxis kaum vor:

- Es kann nicht festgestellt werden, für welche Zwecke die Materialien aus dem Lager entnommen wurden. Bei einem Unternehmen, das mehrere Produkte herstellt, wird eine Kalkulation der Produkte (Ermittlung der Kosten pro Stück) unmöglich.
- Andere Ursachen einer Abnahme des Lagerbestands, wie Diebstahl, Schwund etc. können nicht ermittelt werden. Eine Inventurdifferenz kann nicht auftreten.
- Zur Ermittlung eines aktuellen Rohstoffwertes und -verbrauchs außerhalb des Jahresabschlusses, etwa zum Zweck der Bestellmengendisposition, wäre eine (aufwändige) Inventur erforderlich.

Diesen Nachteilen der Inventurmethode steht jedoch gegenüber, dass sie gegenüber der Skontrationsmethode mit geringerem Verwaltungsaufwand verbunden ist.

C. Verbrauchsfolgeverfahren

Neben der Frage, wann und wie oft die Verbrauchsbuchung erfolgt, stellt sich in der Praxis zudem die Frage, welche **Preise** zur Ermittlung des Wertes der Materialien herangezogen werden sollen. Das Problem tritt deshalb auf, weil die Einkaufspreise für die Materialien im Laufe eines Jahres schwanken können und es zudem (ohne ein entsprechendes Warenwirtschaftssystem) sehr aufwändig wäre, jedes einzelne Stück mit dem entsprechenden Einkaufspreis zu versehen und entsprechende Verbrauchsbuchungen zu generieren.

Aus diesem Grund kommen in der Praxis sog. **Verbrauchsfolgeverfahren** zum Einsatz, die eine bestimmte Abfolge des Verbrauchs von Materialien unterstellen.

Die Zulässigkeit des jeweiligen Verfahrens ist von der jeweiligen Handels- und steuerrechtlichen Regelung abhängig.

Zur Darstellung der Verfahren soll von folgendem Beispiel ausgegangen werden. Danach wurde ein Rohstoff an verschiedenen Tagen zu verschiedenen Preisen eingekauft. Die Entnahme des Rohstoffs aus dem Lager wird ebenfalls in der Tabelle gezeigt und ist durch ein Minuszeichen bei der Mengenangabe gekennzeichnet:

Einkaufsdatum	Menge (Stück)	Einkaufspreis/Stück (Euro)
Anfangsbestand am 1.1.	150	10,00
Abgang am 2.2.	- 50	
Zugang am 2.4.	300	12,00
Abgang am 15.4.	- 110	
Zugang am 15.6.	200	8,00

Einkaufsdatum	Menge (Stück)	Einkaufspreis/Stück (Euro)
Abgang am 3.7.	- 300	
Zugang am 20.9.	250	9,00
Abgang am 10.10.	- 240	
Zugang am 3.12.	100	13,00
Endbestand am 31.12.	300	

Es soll zunächst die Frage geklärt werden, mit welchem Preis der Endbestand (300 Stück) am Jahresende zu bewerten ist.

Folgende Verfahren können zulässig sein:

C1. Durchschnittsmethode

Nach der Durchschnittsmethode wird der Endbestand (sowie der Verbrauch) mittels eines Durchschnittspreises ermittelt.¹¹⁶ Bei der Berechnung des Durchschnittspreises sind die Mengen der eingekauften und verbrauchten Rohstoffe zu berücksichtigen (gewogene Durchschnittsmethode). Dabei bestehen zwei Möglichkeiten:

C1.1 Periodische Durchschnittsbewertung

Bei dieser Methode erfolgt die Durchschnittsberechnung nur einmal (am Geschäftsjahresende). Der Durchschnittspreis dient sowohl der Bewertung des Endbestandes als auch des Materialverbrauchs. Die Summe der Einkaufswerte (Preise mal Mengen) wird dabei durch die insgesamt eingekaufte Menge geteilt.

Übung 57:

Berechnen Sie den Wert des Endbestands am Beispiel der obigen Tabelle nach der Methode der Periodischen Durchschnittsbewertung.

Durchschnittspreis =

Lagerwert =

Lösung: Seite 236

¹¹⁶ Vgl. § 240 (4) HGB.

Da der Durchschnittspreis bei dieser Methode erst am Ende des Jahres vorliegt, ist sie nur für die Verbrauchsbuchung nach der Inventurmethode geeignet, nicht aber für die Verbrauchsbuchung nach der Skontrationsmethode.

C.1.2 Permanente Durchschnittsbewertung

Bei dieser Methode wird der Durchschnittspreis nach jedem Vorgang neu ermittelt. Am Beispiel des Einkaufsvorgangs am 2.4. stellt sich dies wie folgt dar (Durchschnittspreis am 2.4.):

$$\text{Durchschnittspreis} = \frac{(100 \cdot 10,00 + 300 \cdot 12,00)}{100 + 300} = 11,50 \text{ EUR}$$

Der Wert des Bestands am 2.4. wäre dann: Bestandswert $400 \cdot 11,50 = 4.600,00$ EUR

Übung 58:

Führen Sie (anhand des obigen Beispiels) eine permanente Durchschnittsbewertung durch, indem Sie die folgende Tabelle ergänzen:

Einkaufsdatum	Menge (Stück)	Einkaufspreis/Stück (EUR)	Durchschnittspreis (EUR)	Menge im Lager (Stück)	Wert Lagerbestand (EUR)
Anfangsbestand 1.1.	150	10,00	10,00	150	1.500,00
Abgang 2.2.	- 50		10,00	100	1.000,00
Zugang 2.4.	300	12,00	11,50	400	4.600,00
Abgang 15.4.	- 110				
Zugang 15.6.	200	8,00			
Abgang 3.7.	- 300				
Zugang 20.9.	250	9,00			
Abgang 10.10.	- 240				
Zugang 3.12.	100	13,00			

C2. FiFo-Methode¹¹⁷

Der Name „FiFo“ ist eine Abkürzung für „First in First out“. Bei dieser Methode wird unterstellt, dass die zuerst eingekauften Materialien auch zuerst verbraucht wurden. Mit anderen Worten: Im Lager befinden sich noch die Materialien, die zuletzt eingekauft wurden.

Übung 59:

Bewerten Sie den Endbestand zum 31.12. (300 Stück) der Materialien aus der o.g. Übung nach der FiFo-Methode:

Endbestand =

Lösung: Seite 237

C3. LiFo-Methode¹¹⁸

Der Name „LiFo“ ist eine Abkürzung für „Last in First out“. Bei dieser Methode wird unterstellt, dass die zuletzt eingekauften Materialien zuerst verbraucht wurden. Mit anderen Worten: Im Lager befinden sich noch die Materialien, die zuerst eingekauft wurden.

Übung 60:

Bewerten Sie den Endbestand zum 31.12. (300 Stück) der Materialien aus der o.g. Übung nach der LiFo-Methode:

Endbestand =

Lösung: Seite 237

Die Bewertungsmethoden können also zu unterschiedlichen Ergebnissen führen und sind somit ein Instrument der Bilanzpolitik: Ein höherer Endbestand bzw. ein niedrigerer Verbrauch verbessern das bilanzielle Ergebnis.

Unter bestimmten Voraussetzungen können Materialien auch mit gleichbleibendem Wert angesetzt werden (sog. Festbewertung).¹¹⁹

Die unterstellte Verbrauchsfolge soll von der Realität im Betrieb nicht grundsätzlich abweichen. Gegebenenfalls ist ein niedrigerer Markt- oder Börsenwert zu berücksichtigen (Niederstwertprinzip).

¹¹⁷ Vgl. § 256 HGB.

¹¹⁸ Vgl. § 256 HGB.

¹¹⁹ Vgl. § 256 Absatz 3, Satz 1 HGB.

3.7.3 Verkauf von Erzeugnissen

Der Verkauf von industriell hergestellten Erzeugnissen an Kunden stellt für das Unternehmen einen Ertrag dar. Das zugehörige Ertragskonto im Kontenrahmen ist das Konto „(5000) Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse“.

Die Buchung dieses Ertrags erfolgt vom Grundprinzip her analog zur Buchung des Verkaufs von Waren.¹²⁰

Geschäftsvorfall 8: Das Industrieunternehmen verkauft Erzeugnisse, die es selbst erstellt hat, im Wert von 16.000,00 EUR + Umsatzsteuer auf Ziel. Der Buchungssatz lautet dann:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 8</i>	(2400) Forderungen a.L.u.L.	19.040,00	(5000) Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse	16.000,00
			(4800) Umsatzsteuer	3.040,00

Achtung: Verwenden Sie für den Verkauf von Erzeugnissen im Laufe des Geschäftsjahres nicht das Konto „(2200) Fertige Erzeugnisse“! Dabei handelt es sich um ein Konto, das nur beim Jahresabschluss benötigt wird. Dass mit dem Verkauf von Erzeugnissen zugleich der Bestand an fertigen Erzeugnissen abnimmt wird im Laufe des Jahres buchhalterisch nicht erfasst, da ja auch die Entstehung fertiger Erzeugnisse nicht festgehalten wird. Deshalb wird im Laufe des Jahres nur der Umsatzerlös (s.o.) als Ertrag verbucht.

Die Themen **Rücksendung, Minderung und Zahlungsnachlässe** sind analog zu den Buchungen unter der Überschrift Handelsbuchhaltung zu behandeln. Dazu deshalb nur eine kleine Übung:

Geschäftsvorfall 9: Der Kunde aus *Geschäftsvorfall 8* zahlt die Rechnung abzüglich 3% Skonto per Banküberweisung.

Übung 61:

Wie lautet der Buchungssatz für Geschäftsvorfall 9?

(Anmerkung: Das Konto „Erlösberichtigungen“ für Industrieerzeugnisse trägt die Kontonummer 5001, siehe Kontenrahmen im Anhang).

¹²⁰ Vgl. Gliederungspunkt 3.4.2.

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäfts- vorfall 9</i>				

■ Lösung: Seite 238

Zu den übrigen Zahlungsnachlässen (Rabatte und Boni), Rücksendungen und Minderungen wird auf den Gliederungspunkt 3.4.3 und 3.4.4 verwiesen.

Transportkosten beim Verkauf von Erzeugnissen werden als Aufwand auf dem Konto „(6140) Frachten und Fremdlager“ erfasst.

3.7.4 Bestandsveränderungen

Im Bereich der Industriebuchführung wurden bisher der Einkauf von Materialien, der Verbrauch dieser Materialien in der Produktion sowie der Verkauf fertiger Erzeugnisse behandelt. Der Verbrauch der Materialien wurde als Aufwand erfasst, der Verkauf der fertigen Erzeugnisse als Ertrag. Eine Bestandsfortschreibung für fertige Erzeugnisse im Laufe des Jahres findet in der Buchhaltung nicht statt.

Am Jahresende kann es nun sein, dass neue Produkte erstellt, aber noch nicht verkauft wurden. In diesem Fall ist zwar der Aufwand durch den Verbrauch der Materialien erfasst, nicht aber der Ertrag durch den Verkauf der Produkte an den Kunden. Dieser Verkauf hat nämlich zu diesem Zeitpunkt noch nicht stattgefunden. Der so entstandene **Mehrbestand an fertigen Erzeugnissen** stellt aber eine Erhöhung des Vermögens dar und muss somit erfasst werden.

Umgekehrt könnte es sein, dass in dem aktuellen Geschäftsjahr mehr Produkte verkauft als erstellt wurden. Dies ist dann möglich, wenn ein Verkauf der Produkte (aus dem Lager) erfolgt ist, die im vergangenen Geschäftsjahr erstellt wurden. In dem Fall wäre zwar der Ertrag aus dem Verkauf erfasst, nicht aber der Aufwand durch den Materialverbrauch. Letzterer hat ja im vergangenen Jahr stattgefunden. Das Ergebnis des aktuellen Jahres würde dadurch verzerrt, dass die **Bestandsabnahme** nicht berücksichtigt würde.

Eine analoge Problematik könnte sich bei **halbfertigen Erzeugnissen** (bzw. teilweise fertiggestellten Erzeugnissen) ergeben, wenn das Industrieunternehmen einen mehrstufigen Produktionsprozess vollzieht.

Am Jahresende müssen deshalb Mehr- oder Minderbestände an fertigen und teilweise fertigen Erzeugnissen berücksichtigt werden. Dieser Aspekt soll im Folgenden am Beispiel eines Mehrbestands an Fertigerzeugnissen gezeigt werden.

Wir nehmen dazu an, dass bei der Inventur des vergangenen Geschäftsjahres ein Wert an im Lager befindlichen Fertigerzeugnissen von 46.000,00 EUR ermittelt wurde, der so in die Schlussbilanz des vergangenen Geschäftsjahres aufgenommen wurde.

Das Bestandskonto „(2200) Fertige Erzeugnisse“ hat dann im neuen Geschäftsjahr einen Anfangsbestand (AB) in Höhe dieser 46.000,00 EUR.

S	(2200) Fertige Erzeugnisse	H
AB	46.000,00	

Im Laufe des Geschäftsjahres wird dieses Konto nicht weiter angesprochen. Am Ende des aktuellen Geschäftsjahres wird nun aber der aktuelle Bestand an fertigen Erzeugnissen per Inventur ermittelt. Wir nehmen an, dass dieser Wert gemäß Inventur nun 53.000,00 EUR ergibt.

Die 53.000,00 EUR entsprechen dann dem Wert der fertigen Erzeugnisse in der Schlussbilanz des aktuellen Geschäftsjahres und werden deshalb auf dem Schlussbilanzkonto im Soll gebucht. Die Gegenbuchung (im Haben) erfolgt auf dem Konto „(2200) Fertige Erzeugnisse“. Der Buchungssatz lautet also:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>	(8010) Schlussbilanz	53.000,00	(2200) Fertige Erzeugnisse	53.000,00

Auf den beiden Konten stellt sich das wie folgt dar:

S	(2200) Fertige Erzeugnisse	H
AB	46.000,00	Schlussbilanz 53.000,00
A	(8010) Schlussbilanz	P
Fertige Erzeugnisse	53.000,00	

Der Saldo auf dem Konto „(2200) Fertige Erzeugnisse“ zeigt nun, um wie viel sich der Bestand an fertigen Erzeugnissen im Laufe des Jahres verändert hat. Er ist um 7.000,00 EUR (= 53.000,00 - 46.000,00) gestiegen. Um dies zu erfassen, wird das Erfolgskonto „(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen“ benutzt. Der Saldo des Kontos „(2200) Fertige Erzeugnisse“ wird dorthin umgebucht.

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 2</i>	(2200) Fertige Erzeugnisse	7.000,00	(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen	7.000,00

Die beiden betroffenen Konten sehen dann so aus:

S	(2200) Fertige Erzeugnisse	H
AB	46.000,00	Schlussbilanz 53.000,00
Best.ver. a. fert. Erz.	7.000,00	
	<u>53.000,00</u>	<u>53.000,00</u>

S	(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnisse	H
		Fert. Erz. 7.000,00

Wie alle Erfolgskonten wird auch das Konto „(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen“ beim Jahresabschluss in die Gewinn- und Verlustrechnung umgebucht. Die Bestandsveränderung (hier: Erhöhung des Bestands) erscheint dort als Ertrag (also im Haben). Auch dazu das Ergebnis in Form der beiden betroffenen Konten:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 3</i>	(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen	7.000,00	(8020) Gewinn und Verlust	7.000,00

S	(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnisse	H
G + V	7.000,00	Fert. Erz. 7.000,00
	<u>7.000,00</u>	<u>7.000,00</u>

S	(8020) Gewinn und Verlust	H
	Best.ver. a. fert. Erz.	7.000,00

Nach dem gleichen Prinzip würden auch Bestandsverringerungen behandelt. Die Salden befänden sich dann lediglich auf der anderen Seite des jeweiligen Kontos. Die Bestandsverringerung würde auf dem G+V-Konto also (als Aufwand) im Soll landen.

Bei der Bewertung des Endbestandes selbst erstellter Produkte stellt sich in der Praxis noch die Frage, wie der Wert dieser Produkte (im Beispiel 53.000,00 EUR) zu ermitteln ist. Hier schreibt der Gesetzgeber die Bewertung zu „**Herstellungskosten**“ vor. Die Zusammensetzung der Herstellungskosten ist von der jeweils geltenden gesetzlichen Regelung abhängig. Nach aktueller Regelung zum Zeitpunkt der Abgabe des Manuskriptes galten handelsrechtlich folgende Pflicht- und Wahlbestandteile der Herstellungskosten in vereinfachter Darstellung:¹²¹

Abbildung 3.11 Elemente der handelsrechtlichen Herstellungskosten (HGB)

Element der Herstellungskosten	Ansatzvorschrift
Fertigungsmaterial + Fertigungslöhne + Sondereinzelkosten der Fertigung + Materialgemeinkosten (soweit „angemessen“) + Fertigungsgemeinkosten (soweit „angemessen“) = Mindestansatz Herstellungskosten	Pflichtansatz
+ Verwaltungsgemeinkosten + Fremdkapitalzinsen + freiwillige Sozialkosten = Höchstansatz Herstellungskosten	Wahlmöglichkeit ¹²²

¹²¹ Vgl. § 255 Abs 2 HGB.

¹²² Die Wahlmöglichkeiten gelten unter bestimmten Voraussetzungen.

Zu den Kostenelementen im Einzelnen wird auf die einschlägige Literatur zur Kosten- und Leistungsrechnung verwiesen.¹²³ Die steuerrechtlichen Regelungen können auch hier von den handelsrechtlichen Regelungen abweichen.

Auch zur Industriebuchführung eine abschließende Übung. Aus Gründen der schnelleren Bearbeitung werden hier nur 5 Geschäftsvorfälle betrachtet und bewusst solche Geschäftsvorfälle ausgelassen, die im Bereich der Handelsbuchführung bereits bearbeitet wurden.

Übung 62: Industriebuchführung

Unser Industrieunternehmen hat folgende Anfangsbilanz (in vereinfachter Kontendarstellung):

A	Anfangsbilanz		P
Betriebsgebäude	300.000,00	Eigenkapital	160.000,00
Sonst. Anl. u. Maschinen	200.000,00	Mittelfr. Bankverbindlichkeiten	410.000,00
Rohstoffe	10.000,00		
Fertige Erzeugnisse	20.000,00		
Bank	10.000,00		
Kasse	30.000,00		
Summe	<u>570.000,00</u>	Summe	<u>570.000,00</u>

a.) Verbuchen Sie die folgenden Geschäftsvorfälle auf den beiliegenden Konten. Gehen Sie dabei von einem Umsatzsteuersatz von 19% und Sollbesteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) aus. Tragen Sie die Buchungssätze für die Geschäftsvorfälle 1-5 sowie die Abschlussbuchungen im Zusammenhang mit den Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen in die Tabelle (s.u.) ein.

1. Wir kaufen Rohstoffe für 19.000,00 EUR + Umsatzsteuer (Ust), erhalten 2% Rabatt und zahlen sofort bar.
2. Wir verbrauchen Rohstoffe im Wert von 9.000,00 (netto, d.h. ohne Ust) in der Produktion. (Wegen Anwendung der Skontrationsmethode wird der Rohstoffverbrauch auch gleich verbucht).
3. Wir verkaufen Produkte im Wert von 35.000,00 EUR + Ust bar.
4. Die fällige MwSt ist durch Bank an das Finanzamt zu überweisen.
5. Wir schreiben unsere sonstigen Anlagen und Maschinen direkt ab. Der Wertverlust beträgt 20.000,00 EUR.

¹²³ Vgl. z.B. Haberstock (2008).

Abschlussangaben:

- Wert der Fertigerzeugnisse gemäß Inventur: 30.000,- EUR
- Wert der Rohstoffe gemäß Inventur 19.620,- EUR

Buchungssätze:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 1</i>				
<i>Geschäftsvorfall 2</i>				
<i>Geschäftsvorfall 3</i>				
<i>Geschäftsvorfall 4</i>				
<i>Geschäftsvorfall 5</i>				

Zur Berücksichtigung der Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen werden folgende Abschlussbuchungen durchgeführt (erst nach der Verbuchung der Geschäftsvorfälle 1-5 zu ermitteln):

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>				
<i>Abschlussbuchung 2</i>				
<i>Abschlussbuchung 3</i>				

b.) Schließen Sie dann die Konten ab. Stellen Sie die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Schlussbilanz auf! Anmerkung: Die übrigen Buchungen zum Kontenabschluss müssen nicht in der Tabelle notiert werden.

S (0530) Betriebsgebäude H

Anfangsbestand 300.000,00

S (0770) Sonst. Anlagen und Maschinen H

Anfangsbestand 200.000,00

S (2000) Rohstoffe H

Anfangsbestand 10.000,00

S (2200) Fertige Erzeugnisse H

Anfangsbestand 20.000,00

S (2800) Bank H

Anfangsbestand 10.000,00

S (2880) Kasse H

Anfangsbestand 30.000,00

S	(3000) Eigenkapital	H
	Anfangsbestand	160.000,00
S	(4230) Mittelfristige Bankverbindlichkeiten	H
	Anfangsbestand	410.000,00
S	(4800) Umsatzsteuer	H
S	(2600) Vorsteuer	H
S	(5000) Umsatzerlöse	H
S	(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen	H

S	(6000) Aufwendungen für Rohstoffe	H
---	-----------------------------------	---

S	(6520) Abschreibungen auf Sachanlagen	H
---	---------------------------------------	---

S	(8020) Gewinn und Verlust	H
---	---------------------------	---

A	(8010) Schlussbilanz	P
---	----------------------	---

c.) Beantworten Sie folgende Fragen:

c1.) Liegt hier ein Gewinn oder ein Verlust vor?

c2.) In welcher Höhe tritt der Gewinn oder Verlust auf?

Lösung: Ab Seite 238

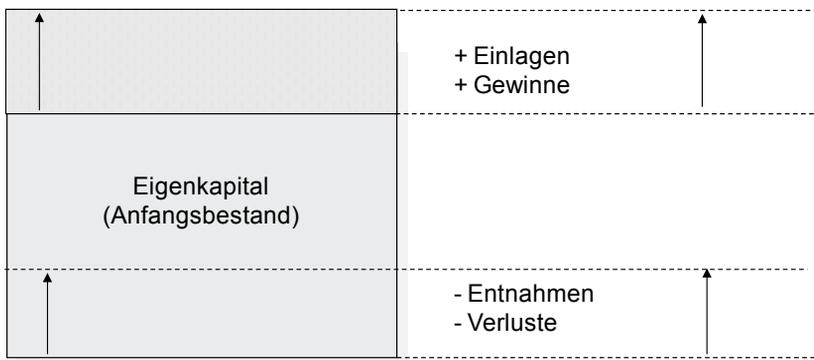
3.8 Besonderheiten bestimmter Rechtsformen

3.8.1 Die Einzelpersonengesellschaft

Bei der Einzelpersonengesellschaft (Personengesellschaft mit nur einem in vollem Umfang haftenden Gesellschafter) gibt es in der Buchhaltung nur ein Eigenkapitalkonto, das nach oben und unten voll variabel ist. Das Privatkonto wird als Unterkonto des Eigenkapitalkontos geführt.

Der Anfangsbestand des Eigenkapitals kommt durch Einlagen zustande. Gewinne, Verluste, Entnahmen und weitere Einlagen führen zu Veränderungen des EK.

Abbildung 3.12 Variables Eigenkapital der Einzelpersonengesellschaft



Privatentnahmen sind in jeder Höhe zulässig.

Hinsichtlich der Buchungen sind gegenüber dem bisher dargestellten Grundprinzip keine weiteren Besonderheiten zu beachten.

3.8.2 Die Offene Handelsgesellschaft (OHG)

Die OHG hat mindestens zwei unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftende Gesellschafter.¹²⁴ In der Buchhaltung wird deshalb für jeden Gesellschafter ein eigenes Eigenkapitalkonto sowie ein eigenes Privatkonto (als Unterkonto zum jeweiligen EK) geführt. Das Eigenkapital der Gesellschafter ist nach oben und unten voll variabel.

¹²⁴ Vgl. § 105 HGB.

Der Saldo der G+V muss am Ende des Geschäftsjahres auf die EK-Konten verteilt werden. Meist steht im Gesellschaftsvertrag, wie der Gewinn zu verteilen ist. Andernfalls ist die Verteilung per Gesetz geregelt. Zum Zeitpunkt der Drucklegung z.B. nach *HGB § 121 (1)*: Aus dem Jahresgewinn bekommt jeder Gesellschafter 4% Verzinsung auf die geleistete Einlage; der Rest wird „nach Köpfen“ verteilt.¹²⁵

Beispiel: Die *Meier, Müller und Schulze OHG* ermittelt am Ende des Geschäftsjahres einen Gewinn von 120.000,00 Euro. Die Eigenkapitalkonten der Gesellschafter sehen wie folgt aus:

S	(3000) Eigenkapital Meier	H	S	(3010) Eigenkapital Müller	H
	AB	400.000,00		AB	300.000,00
S	(3020) Eigenkapital Schulze	H			
	AB	20.000,00			

Übung 63:

Wie ist die Gewinnverteilung nach HGB vorzunehmen? Benutzen Sie die folgende Tabelle:

Gesellschafter	4% vom EK	Rest (nach Köpfen)	Gesamtverteilung
Meier			
Müller			
Schulze			
Summe			

Lösung: Seite 242

Der Gesellschafter Schulze hat trotz geringer Einlage einen hohen Gewinnanteil erhalten. Häufig wird die Verteilung deshalb im Gesellschaftervertrag der OHG anders geregelt.

¹²⁵ Vgl. § 121 HGB.

Die Buchungssätze für die Verteilung des Gewinns an die Gesellschafter sind einfach:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Gewinnverteilung Meier</i>	(8020) Gewinn und Verlust	46.400,00	(3000) Eigenkapital Meier	46.400,00
<i>Gewinnverteilung Müller</i>	(8020) Gewinn und Verlust	42.400,00	(3010) Eigenkapital Müller	42.400,00
<i>Gewinnverteilung Schulze</i>	(8020) Gewinn und Verlust	31.200,00	(3020) Eigenkapital Schulze	31.200,00

Was ist sonst grundsätzlich bei der Buchhaltung der OHG zu beachten?

- Privatentnahmen im Laufe des Jahres sind zinsanteilig zu berücksichtigen. Der Anfangsbestand des Eigenkapitals wird also wie ein Sparbuch geführt.
- Wenn der Gewinn kleiner ist als die angestrebten 4%, wird ein kleinerer Anteil festgesetzt und verteilt.
- Verluste werden nach Köpfen verteilt.

3.8.3 Die Kommanditgesellschaft (KG)

Die Kommanditgesellschaft (KG) besteht aus zwei Typen von Gesellschaftern:

- Komplementär (Vollhafter)
- Kommanditist (Teilhafter)

Komplementäre werden wie bisher behandelt: Jeder hat ein EK-Konto und ein Privatkonto, die wie bei der OHG behandelt werden. Das Privatkonto wird am Ende des Jahres auf EK umgebucht. Das gilt auch für die Gewinne und Verluste.

Bei den Kommanditisten gilt: Sie haftet nur mit einer begrenzten Summe. Die Höhe der Haftung ist im Handelsregister (beim Amtsgericht) eingetragen.

Beispiel: Edel & Stark KG

Edel ist Komplementär. Stark ist Kommanditist mit einer Einlage von 100.000,- EUR.

Die Verteilung der Gewinne erfolgt nach Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, nur wenn nichts anderes ausgemacht ist gilt wieder: 4% auf das eingezahlte EK¹²⁶; der Rest in einem „angemessenen Verhältnis“.

Die Buchung der Gewinnverwendung bei Edel (dem Komplementär) ist wie gehabt einfach (Annahme hier: Sein Gewinnanteil sei annahmegemäß 20.000,00 EUR):

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Gewinnverteilung Edel</i>	(8020) Gewinn und Verlust	20.000,00	(3030) Eigenkapital Edel	20.000,00

Bei der Buchung des Gewinnanteils (annahmegemäß 10.000,00 EUR) des Kommanditisten (Stark) sind zwei Varianten zu unterscheiden.

Varianten 1: Stark hat seine Einlage bereits zu 100 % erbracht.

In dem Fall soll die Gewinnverwendung die Höhe des haftenden Kapitals nicht erhöhen. Man bucht deshalb (bis zur Ausschüttung):

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Gewinnverteilung Stark</i>	(8020) Gewinn und Verlust	10.000,00	(4870) Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (Dividende)	10.000,00

Bei der späteren Ausschüttung des Gewinnanteils des Kommanditisten durch Banküberweisung wird gebucht:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Gewinnverteilung Stark</i>	(4870) Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (Dividende)	10.000,00	(2800) Bank	10.000,00

¹²⁶ Vgl. § 167 HGB in Verbindung mit § 120 HGB.

Variante 2: Stark hat seine Einlage noch nicht voll eingezahlt, sondern erst 70.000,-. Auf den Konten stellt sich das wie folgt dar:

S (2690) Übr. sonstige Forderungen <hr/> AB 30.000,00	H		S (3070) Kommanditkapital Stark <hr/> AB 100.000,00	H
---	---	--	---	---

Hier erfolgt bei der Gewinnausschüttung eine Verrechnung mit den noch ausstehenden Einlagen:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Gewinnverteilung Stark</i>	(8020) Gewinn und Verlust	10.000,00	(2690) Übr. sonstige Forderungen	10.000,00

Die Verbuchung von Verlusten bei der Kommanditgesellschaft:

Beide Gesellschafter nehmen an Verlusten teil. Verlustanteile werden vom EK abgebucht und zwar u.U. in unbegrenzter Höhe. Eventuell wird das Eigenkapital negativ. Der Kommanditist haftet für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft aber nur mit dem begrenzten Betrag (hier: 100.000,- EUR); für darüber hinaus gehende Ansprüche steht er nicht zur Verfügung. Für die Verbindlichkeiten steht dann der Komplementär gerade.

3.8.4 Kapitalgesellschaften am Beispiel der Aktiengesellschaft

Bei einer Kapitalgesellschaft gibt es kein „einfaches“ Eigenkapitalkonto, sondern es ist untergliedert in verschiedene Eigenkapitalpositionen.

Die wichtigste Position ist das sog. **Gezeichnete Kapital**. Im Falle der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) wird das Gezeichnete Kapital „Stammkapital“ genannt. Bei einer Aktiengesellschaft (AG) spricht man vom „Grundkapital“¹²⁷; hier spiegelt es den Nennwert der ausgegebenen Aktien wider. Eine Erhöhung des gezeichneten Kapitals ist bei der AG nur durch die Ausgabe neuer Aktien (Aktienemission) möglich.

Die Ausgabe der Aktien erfolgt mindestens zu pari, d.h. eine 10 EUR Aktie muss auch zu mindestens 10 EUR ausgegeben werden. Der Rest ist das sog. Agio (Aufgeld). Das Aufgeld

¹²⁷ Vgl. § 6 Aktiengesetz.

gehört nicht zum gezeichneten Kapital, sondern ist einer weiteren Eigenkapitalposition zuzuführen: Der **Kapitalrücklage**.

Die relevanten Buchungen im Zusammenhang in einer Kapitalgesellschaft sollen im Folgenden am Beispiel der Neugründung einer AG dargestellt werden. Es soll dabei wieder von einem vereinfachten Beispiel ausgegangen werden.

Beispiel: Gründung einer AG. Das Grundkapital (Nennwert der auszugebenden Aktien) betrage 400.000,- EUR. Der Ausgabekurs 103%, d.h. die Aktien werden zu einem um 3% höheren Preis verkauft, als es dem Nennwert der Aktien entspricht. Der Gegenwert der Aktienverkäufe ist auf unserem Bankkonto eingegangen.

Die Gründungsbilanz der AG sieht dann wie folgt aus:

A	(8010) Bilanz		P
Bank	412.000,00	Gezeichnetes Kapital	400.000,00
		Kapitalrücklage	12.000,00
	<u>412.000,00</u>		<u>412.000,00</u>

Aus Vereinfachungsgründen nehmen wir ferner an, dass bis zum Ende des Geschäftsjahres lediglich noch zwei Geschäftsvorfälle getätigt werden, die zu folgenden Buchungen führen:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 1</i>	(6700) Mieten, Pachten	50.000,00	(2800) Bank	50.000,00
<i>Geschäftsvorfall 2</i>	(2800) Bank	90.000,00	(5410) Sonstige Erlöse	90.000,00

Der Überschuss der Aufwendungen über die Erträge am Ende des Jahres (hier: 90.000,00 - 50.000,00 = 40.000,00) muss versteuert werden. Wir gehen von einem Körperschaftsteuersatz von 15% aus.¹²⁸ Es würden dann 6.000,00 EUR Körperschaftsteuer anfallen. Für diesen Betrag wird zu diesem Zeitpunkt zunächst eine Rückstellung gebildet:

¹²⁸ In der Praxis käme zum Zeitpunkt der Drucklegung noch 5,5% Solidaritätszuschlag hinzu. Vorab wäre ggf. auch die Gewerbesteuer zu berücksichtigen. Im Interesse einer einfachen Darstellung des Buchungsprinzips soll davon hier abgesehen werden.

Geschäftsvorfall 3: Bildung der Steuerrückstellung

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 3	(7710) Körperschaftsteuer	6.000,00	(3800) Steuerrückstellungen	6.000,00

Die Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaft würde dann wie folgt aussehen:

S	(8020) Gewinn und Verlust	H	
Mieten, Pachten	50.000,00	Sonstige Erlöse	90.000,00
Körperschaftsteuer	6.000,00		

Der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung (hier: 34.000,00 Euro) ist der sog. **Jahresüberschuss** (wenn die Aufwendungen größer sind als die Erträge spricht man vom „Jahresfehlbetrag“). Dieser Saldo wird deshalb auf das Konto „(3400) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ umgebucht:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Umbuchung Jahresüberschuss</i>	(8020) Gewinn und Verlust	34.000,00	(3400) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	34.000,00

Übung 64:

Führen Sie die Umbuchung des G+V-Saldos auf das Konto „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auf den angegebenen Konten durch und schließen Sie das G+V-Konto ab:

S	(8020) Gewinn und Verlust	H	
Mieten, Pachten	50.000,00	Sonstige Erlöse	90.000,00
Körperschaftsteuer	6.000,00		

S (3400) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag H

■ Lösung: Seite 243

Vor der weiteren Verfügung über diese Mittel wird der Saldo des Kontos „(3400) Jahresüberschuss“ (ggf. zusammen mit einem sog. Gewinnvortrag aus dem Vorjahr, s.u.) nun auf das Konto „(3300) Ergebnisverwendung“ umgebucht:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Umbuchung auf Ergebnisverwendung</i>	(3400) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	34.000,00	(3300) Ergebnisverwendung	34.000,00

S (3400) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag H

Ergebnisverwendung	34.000,00	G+V	34.000,00
	<u>34.000,00</u>		<u>34.000,00</u>

S (3300) Ergebnisverwendung H

	Jahresüberschuss	34.000,00
--	-------------------------	------------------

Was passiert nun mit dem zu verwendenden Ergebnis von 34.000,00 EUR? Dazu ist ein Blick in das Aktiengesetz (§ 150) erforderlich: Es ist eine „**gesetzliche Rücklage**“ zu bilden. Jährlich sind 5% des Jahresüberschusses in die „gesetzliche Rücklage“ einzustellen, solange, bis die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklage 10% des Grundkapitals (oder einen satzungsmäßig höheren Teil) beträgt (§ 150 (2) AktG). Dies stellt zusätzliches haftendes Kapital dar.

Im Beispiel wären also 5% von 34.000,00 (= 1.700,00) in die gesetzliche Rücklage einzustellen.

Geschäftsvorfall 4: Bildung der gesetzlichen Rücklage

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Bildung gesetzlicher Rücklage</i>	(3300) Ergebnisverwendung	1.700,00	(3210) Gesetzliche Rücklagen	1.700,00

Die Buchung auf den beiden Konten:

S	(3210) Gesetzliche Rücklagen	H
	Ergebnisverwendung	1.700,00

S	(3300) Ergebnisverwendung	H
Gesetzliche Rücklagen	1.700,00	Jahresüberschuss 34.000,00

Der Saldo des Kontos „(3300) Ergebnisverwendung“ (hier: 32.300,00) ist der sog. „**Bilanzgewinn**“¹²⁹ und wird auf das entsprechende Konto umgebucht:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Umbuchung Ergebnisverwendung auf Bilanzgewinn</i>	(3300) Ergebnisverwendung	32.300,00	(3350) Bilanzgewinn/ Bilanzverlust	32.300,00

Diese Buchung stellt sich auf den Konten wie folgt dar:

S	(3300) Ergebnisverwendung	H
Gesetzliche Rücklage	1.700,00	Jahresüberschuss 34.000,00
Bilanzgewinn	32.300,00	
	<u>34.000,00</u>	<u>34.000,00</u>

¹²⁹ Vgl. z.B. Heyd (2005), S. 67 ff.

S

(3350) Bilanzgewinn/Bilanzverlust

H

	Ergebnisverwendung	32.300,00
--	---------------------------	------------------

Über den Bilanzgewinn dürfen die Aktionäre auf der Hauptversammlung entscheiden. Vorher wird er (wie die Salden der anderen Bestandskonten) in die Schlussbilanz umgebucht:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Umbuchung des Bilanzgewinns in die Schlussbilanz</i>	(3350) Bilanzgewinn/ Bilanzverlust	32.300,00	(8010) Schlussbilanz	32.300,00

Die Bilanz, die den Aktionären zur Hauptversammlung vorgelegt wird, sieht dann wie folgt aus:

A	(8010) Schlussbilanz		P
Bank	452.000,00	Gezeichnetes Kapital	400.000,00
		Kapitalrücklage	12.000,00
		Gesetzliche Rücklagen	1.700,00
		Bilanzgewinn	32.300,00
		Steuerrückstellung	6.000,00
	<u>452.000,00</u>		<u>452.000,00</u>

Zum **Eigenkapital der AG** zählen also das „Gezeichnete Kapital“, die „Kapitalrücklage“, die „Gesetzliche Rücklage“ sowie der „Bilanzgewinn“ (siehe fett hervorgehobene Bilanzpositionen). Die Rückstellungen zählen nicht dazu. Sie sind ja (inhaltlich) Verbindlichkeiten.

„**Rücklagen**“ sind also ein Teil des Eigenkapitals. Entgegen dem landläufigen Sprachgebrauch handelt es sich dabei nicht um Zahlungsmittel. Zwar finden Sie hier als Eigenkapitalpositionen (auf der Passivseite) in dem o.g. Beispiel ihre Entsprechung im Bestand auf dem Bankkonto (auf der Aktivseite). Jedoch muss dies keinesfalls so sein. Die Mittel hätten durchaus auch so verwendet werden können, dass sie langfristig – etwa in einem Gebäude – gebunden sind und damit nicht als Zahlungsmittel zur Verfügung stehen.

Die obige Bilanz würde nun so veröffentlicht; auf der nächsten Hauptversammlung würde über die Verwendung des Bilanzgewinns (von 32.300,00 Euro) abgestimmt. Dazu unterbreitet der Vorstand annahmegemäß einen Vorschlag:

Geschäftsvorfall 5: Auf der Hauptversammlung schlägt der Vorstand vor, weitere 10.000,00 in Rücklagen einzustellen, um die Finanzierung eines Projektes im kommenden Jahr zu erleichtern. Der Rest soll den Aktionären als Dividende zur Verfügung stehen. Die Hauptversammlung stimmt zu.

Die Rechnung lautet dann:

Bilanzgewinn	32.300,00
- andere (freiwillige) Rücklagen	10.000,00
<hr/>	<hr/>
= zur Ausschüttung verfügbar	22.300,00

Bei der Dividendenausschüttung wird üblicherweise ein glatter Prozentsatz auf das gezeichnete Kapital gewählt. Nehmen wir an, dass 5% auf das gezeichnete Kapital beschlossen wird, dann würden also exakt 20.000,00 EUR als Dividende ausgeschüttet. Der Rest (2.300,00 Euro) würde für die Dividendenausschüttung im kommenden Jahr zur Verfügung stehen. Man bezeichnet diesen Rest als **Gewinnvortrag** (zu verbuchen auf dem Konto „(3390) Ergebnisvortrag“).

Die weitere Rechnung lautet dann:

Bilanzgewinn	32.300,00
- andere (freiwillige) Rücklagen	10.000,00
<hr/>	<hr/>
= zur Ausschüttung verfügbar	22.300,00
- Dividende für die Aktionäre	20.000,00
- Gewinnvortrag	2.300,00
<hr/>	<hr/>
=	0,00

Die Buchungen, die im Anschluss an die Hauptversammlung durchgeführt werden, lauten dann:¹³⁰

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Bildung von freiwill. Rücklage</i>	(3350) Bilanzgewinn/ Bilanzverlust	10.000,00	(3240) Andere Gewinnrücklagen	10.000,00

¹³⁰ Die Dividende wird – bezugnehmend auf den Kontenplan – auf das Zwischenkonto „(3360) Ergebnisausschüttung“ gebucht, bevor sie als Verbindlichkeit gegenüber den Gesellschaftern festgehalten wird. Aus diesem Grund sind in dem Beispiel zwei Dividendenbuchungen aufgeführt.

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Dividendenbuchung 1</i>	(3350) Bilanzgewinn/ Bilanzverlust	20.000,00	(3360) Ergebnisausschüttung	20.000,00
<i>Dividendenbuchung 2</i>	(3360) Ergebnisausschüttung	20.000,00	(4870) Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (Dividende)	20.000,00
<i>Buchung des Gewinnvortrags</i>	(3350) Bilanzgewinn/ Bilanzverlust	2.300,00	(3390) Ergebnisvortrag	2.300,00

Bei der **Auszahlung** des Betrages an die Aktionäre wäre dann noch zu buchen:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Zahlung der Dividende an die Aktionäre</i>	(4870) Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (Dividende)	20.000,00	(2800) Bank	20.000,00

Eine neue Bilanz wird nach Durchführung der Buchungen nicht noch einmal erstellt.

Am Ende des **nächsten Geschäftsjahres** werden dann der neue Jahresüberschuss und der Gewinnvortrag verteilt. Auch dazu ein Beispiel:

Jahresüberschuss (Annahme)	40.000,00
+ Gewinnvortrag	2.300,00
- Einstell. in ges. Rücklagen (5% von 40.000,00)	2.000,00
= Bilanzgewinn	40.300,00

Was passiert im Falle von Verlusten, wenn statt eines Jahresüberschusses ein **Jahresfehlbetrag** entsteht? Auch dazu ein Beispiel:

Jahresfehlbetrag (Annahme)	18.000,00
- Gewinnvortrag	2.300,00
= Bilanzverlust	15.700,00

Folgende Möglichkeiten bestehen im Prinzip in diesem Fall:

- Die AG kann den Bilanzverlust (15.700,00 Euro) in der Bilanz ausweisen.
- Sie kann **Rücklagen auflösen** und dadurch unter bestimmten Voraussetzungen Verluste ausgleichen (siehe § 150 Aktiengesetz).¹³¹

Es ist stets zu bedenken, dass das **Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft nie negativ werden darf**; eine sog. Überschuldung würde zur Insolvenz führen.

Abschließend noch eine letzte Übung zum Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, um die relevanten Begriffe zu vertiefen:

Übung 65:

Ergänzen Sie das folgende Schema, das den Prozess der Gewinnverwendung der Aktiengesellschaft (AG) im Falle eines Gewinnes im aktuellen Geschäftsjahr beschreibt. Beschriften Sie dazu die Zeilen 3, 7 und 9 des Schemas.

1.		Saldo der G+V (vor Gewinnsteuerrückstellungen)
2.	-	Bildung von Gewinnsteuerrückstellungen
3.	=	
4.	+	Evtl. Gewinnvortrag
5.	-	Evtl. Verlustvortrag
6.	-	Einstellung in gesetzliche Rücklagen (ggf.)
7.	=	
8.	-	Nach Hauptversammlung: Einstellung in weitere Rücklagen (ggf.)
9.	-	
10.	-	Gewinnvortrag (ggf.)
11.	=	Null

Lösung: Seite 243

¹³¹ In unserem Beispiel würde die Rücklage nicht ausreichen, um den Bilanzverlust vollständig auszugleichen.

3.8.5 Die Pflicht zur Veröffentlichung

Bestimmte Personengruppen haben einen Anspruch darauf, den Jahresabschluss eines Unternehmens einzusehen. Das gilt z.B. für den Aufsichtsrat eines Unternehmens oder das Finanzamt im Falle der Steuerbilanz. Dies bedeutet aber noch nicht, dass jeder einen Anspruch darauf hat, den Jahresabschluss einzusehen, der sich dafür interessiert.

Manche Unternehmen sind jedoch dazu verpflichtet, auch dies zu ermöglichen. Welche Unternehmen ihren **Jahresabschluss veröffentlichen** müssen, wie dies zu tun ist und in welchem Umfang die Veröffentlichung zu erfolgen hat, richtet sich nach der jeweils geltenden gesetzlichen Regelung.¹³²

Auf der Basis der Regelung zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Buches sollen die o.g. Fragestellungen beispielhaft beantwortet werden.

Danach müssen **alle Kapitalgesellschaften** und Co-Gesellschaften obligatorisch ihren Jahresabschluss veröffentlichen. Bei **Personengesellschaften** ist dies nur dann der Fall, wenn sie bestimmte Unternehmensgrößen (orientiert am Umsatz, an der Bilanzsumme und an der Mitarbeiterzahl) überschreiten.

In welchem **Umfang** die Veröffentlichung vorgenommen werden muss, richtet sich nach der Größe des Unternehmens. Orientiert an der Einteilung in kleine, mittlere und große Unternehmen gemäß § 267 HGB variiert der Veröffentlichungsumfang. Im Falle der Veröffentlichungspflicht muss jedoch **in jedem Fall die Bilanz sowie der Anhang** veröffentlicht werden. Bei größeren Gesellschaften gelten verschärfte Anforderungen.

Die Veröffentlichung erfolgt im elektronischen Bundesanzeiger.¹³³

3.9 Buchhaltung in der Datenverarbeitung (IT)

3.9.1 IT-Buchhaltungssysteme

In der betrieblichen Praxis erfolgt die Buchhaltung nicht mehr manuell sondern wird mit entsprechender Software IT-gestützt durchgeführt. I.d.R. ist das System für die Buchhaltung dabei mit anderen kaufmännischen Anwendungen (wie z.B. Controlling- oder Warenwirtschaftssystemen) verbunden bzw. darin integriert. Der Trend geht dabei zu betriebswirtschaftlicher **Standardsoftware**.

¹³² Vgl. z.B. Drosse/Stier (2005), S. 18 f.

¹³³ Veröffentlichte Jahresabschlüsse in der Bundesrepublik Deutschland können im Internet unter www.bundesanzeiger.de eingesehen werden.

Die Buchungssysteme kennen unterschiedliche Betrachtungsebenen. Die oberste Ebene ermöglicht die Buchhaltung für unterschiedliche Unternehmen, die nichts miteinander zu tun haben. Man spricht in dem Zusammenhang von sog. **Mandanten**. Ein Steuerberater würde für unterschiedliche Kunden z.B. unterschiedliche Mandanten anlegen, um für diese Buchungen abzuwickeln und Jahresabschlüsse zu erstellen.

Für einen Mandanten können unterschiedliche **Buchungskreise** angelegt werden. Darin wird die Buchhaltung für eine rechtlich selbständige Einheit (z.B. eine Personengesellschaft oder GmbH) abgebildet. Für einen Konzernabschluss ist es möglich, diese Buchungskreise zusammenzufassen, d.h. eine sog. Konsolidierung vorzunehmen.

Innerhalb eines Buchungskreises werden **Hauptbuch und Nebenbücher** informationstechnisch zunehmend voneinander getrennt, d.h. unterschiedliche Systeme eingesetzt, die durch Schnittstellen verbunden sind. Auch für die unterschiedlichen Nebenbücher werden z.T. unterschiedliche Systeme eingesetzt. Dies hat folgende Vorteile:

- Die Abhängigkeit von einem Anbieter wird reduziert.
- Man kann sich für das jeweilige Nebenbuch das System herausuchen, das die besten Funktionalitäten in der Geschäftsabwicklung und/oder die geringsten Kosten bietet.
- Änderungen von gesetzlichen Regelungen lassen sich häufig per Update oder durch Release-Wechsel ohne eigenen Entwicklungsaufwand realisieren.

Dem steht (gegenüber der Abbildung von Haupt- und Nebenbüchern in einem System) der Nachteil gegenüber, dass eine Integration der einzelnen Bücher über **Schnittstellen** erfolgen muss, deren Funktionsfähigkeit durch Abstimmung (z.B. Hauptbuch-Nebenbuch-Abstimmung) kontrolliert werden muss. Für das Verhältnis von Haupt- und Nebenbüchern gilt: Die Buchungen der einzelnen Geschäfte in den **Nebenbüchern erklären den Bestand im Hauptbuch**.

Eine einfache **Maske zur Erfassung von Buchungen** in einem IT-System könnte z.B. so aussehen wie es die folgende **Abbildung 3.13** zeigt. Die anzusprechenden Konten sind in den sog. Stammdaten hinterlegt und können per Klick auf einen Pull-Down-Button ausgewählt werden:

Abbildung 3.13 Einfache Erfassungsmaske

The screenshot shows a software interface for recording a journal entry. At the top, the title is 'Buchung erfassen'. Below the title bar, there are input fields for 'Datum' (set to 2010), 'Beleg-Nr.', 'Kst-Nr.' (set to 0), and 'Buchungskreis: 01'. The main area contains four rows for account entries: 'Konto Soll 1', 'Konto Soll 2', 'Konto Haben 1', and 'Konto Haben 2'. Each row has a 'Kontnr.' field and a 'Betrag' field with a value of '0,00' and the currency 'EUR'. At the bottom, there is a 'Buchungstext' field, a 'Stapelbuch.' checkbox, and two buttons: 'Schließen' and 'Speichern'. A 'Kontrolle Saldo: 0,00' label is also present.

Die **Belegnummer** (siehe erste Zeile) ermöglicht die Zuordnung zu den notwendigen Belegen (wie z.B. Rechnungen, Quittungen oder Girokontoauszügen). Diese Belege werden i.d.R. eingescannt und sind im Archivierungssystem unter dieser Nummer abzurufen bzw. durch einen Link direkt zu erreichen. Mit der **Kostenstellenummer** (ebenfalls oberste Zeile) können Aufwendungen bestimmten Kostenstellen zugeordnet werden. Dies dient der nachgelagerten Kosten- und Leistungsrechnung.

Der **Buchungstext** dient der Erläuterung des Geschäftsvorfalles, siehe dazu das Beispiel in **Abbildung 3.14** weiter unten.

Die Schritte der Belegbearbeitung (Prüfung, Kontierung und Buchung) gelten auch bei der IT-gestützten Erfassung. Nicht alle Buchungen müssen aber manuell erfasst werden sondern die **Buchung erfolgt** teilweise **automatisiert**. Dies gilt z.B. für die Abschlussbuchungen, bei denen die Salden auf Anforderung des Nutzers auf das zugehörige Abschlusskonto übernommen werden und Berichte (wie die Bilanz sowie die G+V-Rechnung) „auf Knopfdruck“ abgerufen werden können. Aber auch die Verbuchung von Standardvorgängen (wie z.B. die Entnahme von Rohstoffen aus dem Lager) kann mehr oder weniger automatisiert werden. Dies kann z.B. durch das Scannen von Strichcodes (mit den entsprechenden Kontierungsinformationen) realisiert werden. Auch Umsatz- oder Lohnsteuervoranmeldungen werden als Zusatzfunktionalität der Systeme i.d.R. automatisch erzeugt.

Die Systeme in der Praxis bieten i.d.R. weitere Funktionalitäten, wie z.B. die automatische **Berichtigung der Umsatzsteuer** beim Skonto-Abzug oder die vorläufige Erfassung in Form sog. **Stapelbuchungen**. Moderne IT-Systeme ermöglichen auch die Verbuchung von Geschäftsvorfällen in unterschiedlichen **Währungen**. Zur Erstellung des Jahresabschlusses müssen dann die Umrechnungskurse im System gepflegt werden.

In Buchungssystemen sind auch **Berechtigungsmechanismen** integriert, mit denen Rechte zur Ansicht und/oder zur Bearbeitung vergeben werden können. Auf diese Weise lässt sich z.B. ein Vier-Augen-Prinzip realisieren. Eine Buchung wird dabei nur dann wirksam, wenn ein Mitarbeiter die Buchung erfasst und ein zweiter diese freigibt.

Konten werden im IT-System i. d. R. **nicht als T-Konten** dargestellt, sondern in tabellarischer Form. Eine Kontoansicht könnte z.B. so aussehen wie in **Abbildung 3.14**:

Abbildung 3.14 Kontenansicht in der IT

Datum	Belegnummer	Währung	Betrag	Soll/Haben	Buchungstext	Gegenkonten
02.01.	AB	EUR	299,00	S	Anfangsbestand	8000
03.01.	271218	EUR	14,98	S	Barverkauf	5100,4800
03.01.	271219	EUR	49,80	S	Barverkauf	5100,4800
03.01.	271220	EUR	88,55	S	Barverkauf	5100,4800
04.01.	271221	EUR	77,95	S	Barverkauf	5100,4800
04.01.	271222	EUR	77,95	H	Storno	5100,4800
04.01.	271223	EUR	16,98	S	Barverkauf	5100,4800
05.01.	271224	EUR	128,16	S	Barverkauf	5100,4800
05.01.	271225	EUR	49,80	H	Umtausch	5100,4800
06.01.	271226	EUR	77,98	S	Barverkauf	5100,4800
06.01.	271227	EUR	212,84	S	Barverkauf	5100,4800
06.01.	271228	EUR	11,55	S	Barverkauf	5100,4800
07.01.	271229	EUR	17,98	S	Barverkauf	5100,4800
Saldo		EUR	917,82			

Manche Buchungssysteme unterscheiden Soll und Haben alternativ auch durch unterschiedliche Vorzeichen.

Weitere Informationen und Funktionalitäten in der Kontenansicht sind möglich. So können Mitarbeiter, die in einem bestimmten Geschäftsfeld tätig sind, mit einer sog. **Primanota-Nummer** buchen, also einer Nummer, aus der das Geschäftsfeld hervorgeht. Sie wird dann in der Kontozeile angezeigt.¹³⁴ Durch Doppelklick auf die Kontozeile kann man in andere Ansichten gelangen, die den kompletten Buchungssatz oder Referenzen (sog. Beleganzeige) auf die Art des Geschäftes ermöglichen usw.

3.9.2 Nebenbücher und offene Posten

Bei der Buchung der Geschäftsvorfälle haben wir uns bisher auf das Hauptbuch konzentriert. Für eine Reihe von betrieblichen Zwecken macht es aber u.U. Sinn, Nebenbücher anzulegen.¹³⁵ Um beispielsweise zu überwachen, ob unsere Stammkunden ihre Rechnungen auch fristgerecht begleichen, legt man für jeden dieser Stammkunden ein separates Forderungskonto an. Die Summe dieser Forderungskonten bildet das sog. Debitorenbuch¹³⁶.

Gehen Zahlungen der Kunden auf dem betrieblichen Girokonto ein, werden diese Forderungen auf dem Nebenbuchkonto wieder ausgebucht. Die Rechnungs- oder Kundennummer hilft dabei, das richtige Konto zu identifizieren. Um besser feststellen zu können, welcher Zahlungseingang welcher Forderung entspricht, bieten die Nebenbücher in den IT-Systemen die Möglichkeit einer sog. **Offene Posten-Verwaltung**. Dabei ist es möglich, Soll- und Habenbuchungen einander zuzuordnen, so dass nach „Schließung“ der möglichen „Offenen Posten“ klar ist, welche Zahlungen noch offen sind bzw. welche Forderungen noch bestehen.

Ein Beispiel dafür zeigt die folgende Abbildung. Gegenüber dem Geschäftspartner (hier: Reichhardt GmbH) bestehen zum 13.6. noch zwei offene Forderungen im Gesamtwert von 69,00 Euro. Alle anderen Forderungen wurden beglichen. Die ersten beiden Rechnungen wurden durch eine einzige Überweisung (in Höhe von 419,48) bezahlt.

¹³⁴ Der Begriff „Primanota“ bezeichnet dabei einen Stapel von Belegen.

¹³⁵ Zu dieser Unterscheidung vergleiche 1.2.2

¹³⁶ Vgl. Abbildung 1.5

Abbildung 3.15 Offene-Posten-Verwaltung

Konto anzeigen							
Mandant: XYZ AG		Buchungskreis: 01		Zeitraum: 01.01. – 31.12.		Anzeigedatum: 13.06.	
Konto: 24001 Forderungen gegenüber Reichardt GmbH				Offene Posten Verwaltung			
Datum	Belegnummer	Währung	Betrag	Soll/Haben	Buchungstext	Gegenkonten	Status
02.01.	AB	EUR	0,00		Anfangsbestand	5100,4800	
03.01.	768799	EUR	140,98	S	Verkauf auf Rechnung	5100,4800	geschlossen
07.01.	768800	EUR	278,50	S	Verkauf auf Rechnung	5100,4800	geschlossen
24.01.	768801	EUR	419,48	H	Zahlungseingang	2800	geschlossen
01.03.	768802	EUR	77,95	S	Verkauf auf Rechnung	5100,4800	geschlossen
09.03.	768803	EUR	24,50	S	Verkauf auf Rechnung	5100,4800	offen
21.04.	768804	EUR	44,50	S	Verkauf auf Rechnung	5100,4800	offen
12.06.	768805	EUR	77,95	H	Zahlungseingang	2800	geschlossen
Saldo		EUR	69,00				

Die Nebenbücher (wie z.B. Debitoren und/oder Kreditoren) sind i.d.R. mit **Geschäftspartnersystemen** verbunden, so dass die notwendigen Geschäftspartnerdaten, die auch für andere Zwecke (z.B. Customer Relationship Management) benötigt werden, einheitlich und konsistent verwendet werden können.

Eventuelle Salden auf den Debitorenkonten werden am Jahresende (i.d.R. durch das Buchungssystem automatisch) auf das Hauptbuchkonto „(2400) Forderungen aus Lieferung und Leistung“ umgebucht. Die Buchung dazu würde im Falle des obigen Debitorenkontos – unter der Annahme, dass keine weiteren Buchungen auf dem Konto anfallen – lauten:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschluss Debitorenkonto</i>	(2400) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	69,00	(24001) Forderungen gegenüber Reichardt GmbH	69,00

3.10 Exkurs: Latente Steuern und der Aktive Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

3.10.1 Latente Steuern

Wie im Gliederungspunkt 1.3 dargestellt konzentriert sich dieses Buch auf die Buchhaltung nach handelsrechtlichen Regelungen sowie auf den Einzelabschluss. Dies soll auch weiterhin gelten. Dennoch finden sich in der Bilanzgliederung nach dem § 266 HGB¹³⁷ zwei Bilanzpositionen, die mit diesen Einschränkungen nicht zu erklären sind. Sie sollen deshalb abschließend nur ganz kurz angesprochen werden.

Die erste Bilanzposition heißt „**Latente Steuern**“ und findet sich sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite der Bilanz wieder. Latente Steuern haben mit der Beziehung zur Steuerbilanz zu tun und kommen dann vor, wenn der Gewinn in der Handelsbilanz vom Gewinn in der Steuerbilanz abweicht.

Unterstellen wir z.B., dass der Gewinn eines Unternehmens in der nach steuerlichen Regelungen aufgestellten Bilanz 100.000,- EUR beträgt. Gehen wir von einer Steuerlast in Höhe von 40% (als Summe aus Körperschaft- und Gewerbesteuer) aus, so würde dies einer Steuerpflicht von 40.000,- EUR entsprechen. Die Aufwandsbuchung durch die Steuern würde dann in der Buchhaltung durchgeführt.

Durch andere Abschreibungs- oder Bewertungsmöglichkeiten betrage der Gewinn in der Handelsbilanz aber 110.000,- EUR. Bei einem Steuersatz von 40% würde sich dann theoretisch eine Steuerlast von 44.000,00 EUR ergeben. Da tatsächlich nur 40.000,- EUR angefallen und verbucht wurden, würde der handelsbilanzielle Gewinn also um 4.000,- EUR zu hoch ausgewiesen. Aus diesem Grund wird in der Handelsbilanz ein Aufwand (für latente Steuerrückstellungen) in Höhe von 4.000,00 EUR im Soll gebucht. Die Gegenbuchung im Haben ist die **Passive Latente Steuer**. Es handelt sich bei der Passiven Latenten Steuer also um eine theoretische Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt, die mit dem Ziel verbucht wird, den Gewinn mit einer dazu passenden Steuerlast auszuweisen.

Wenn der handelsbilanzielle Gewinn kleiner ist als der steuerliche Gewinn, ist der gebuchte Steueraufwand für das handelsbilanzielle Ergebnis zu groß. Es wird dann eine **Aktive Latente Steuer** im Soll und ein entsprechender Ertrag im Haben gebucht. Für weitere Ausführungen zu diesem Thema wird auf einschlägige Literatur verwiesen.¹³⁸

¹³⁷ Vgl. dazu Gliederungspunkt 2.2.2, Abbildung 2.3.

¹³⁸ Vgl. z.B. Wöltje (2009), S. 213.

3.10.2 Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Die letzte bisher nicht erläuterte Bilanzposition gemäß § 266 HGB ist der „**Aktive Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung**“. Diese Position hat etwas mit dem Konzernabschluss (vgl. Gliederungspunkt 1.3.1) zu tun, den mehrere miteinander verbundene Unternehmen u.U. erstellen müssen.

Wenn die Jahresabschlüsse mehrerer Unternehmen zusammengefasst werden, können die einzelnen Bilanz- und G+V-Positionen nicht einfach aufaddiert werden, da es sonst zu Doppelzählungen kommen würde. Beispiel: Wenn eine Konzernmuttergesellschaft etwas an eine Konzerntochtergesellschaft auf Ziel liefert, dann entsteht der Muttergesellschaft eine Forderung und der Tochtergesellschaft eine Verbindlichkeit. Aus Sicht des Konzerns gleichen sich die beiden Positionen jedoch aus.

Zur Erstellung des Konzernabschlusses sind deshalb folgende Aktivitäten erforderlich:

- Kapitalkonsolidierung
- Schuldenkonsolidierung
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung
- Zwischenergebniseliminierung

Die einzelnen Formen können hier zwar nicht umfassend erläutert werden. Der Aktive Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung hat aber etwas mit der **Kapitalkonsolidierung** zu tun. Bei der Kapitalkonsolidierung zwischen Mutter- und Tochterunternehmen wird der Beteiligungsbuchwert der Muttergesellschaft gegen das Eigenkapital der Beteiligungsgesellschaft aufgerechnet und die übrigen Positionen werden addiert, um die Konzernbilanz zu erstellen. Dabei kann es vorkommen, dass der **Buchwert der Beteiligung bei der Muttergesellschaft größer ist als der Buchwert des Eigenkapitals der Tochtergesellschaft**. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Muttergesellschaft einen höheren Kaufpreis für die Tochter gezahlt hat als es den Buchwerten der Tochter entspricht, etwa weil man sich Synergieeffekte durch den Kauf erwartet hat. Die Differenz zwischen dem Buchwert der Beteiligung der Muttergesellschaft und dem Buchwert des Eigenkapitals (der sog. Goodwill) wird dann als Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung bilanziert.

Im umgekehrten Fall (also wenn das Eigenkapital der Tochtergesellschaft größer ist als das der Beteiligungsbuchwert bei der Muttergesellschaft), dann wird der Unterschiedsbetrag in die **Rücklagen** der Muttergesellschaft übernommen.

Auch zum Thema Konsolidierung wird der Leser dieses Buches an Literatur verwiesen, die sich schwerpunktmäßig mit diesem Thema befasst.¹³⁹

¹³⁹ Interessierte werden z.B. verwiesen auf Busse von Colbe (2003).

4 Besonderheiten der Buchführung nach internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS)

4.1 Grundsätzliches

Wie in Kapitel 1.3.3 erwähnt, sind **Konzernabschlüsse** kapitalmarktorientierter Unternehmen in der EU nach **internationalen Rechnungslegungsstandards** durchzuführen, nicht aber nach den Regelungen des nationalen Handelsgesetzbuches, welche den bisherigen Kapiteln des Lehrbuches als Grundlage dienten. Konzernabschlüsse stellen eine Art Rechenschaftsbericht der Konzernleitung für Kapitalgeber und andere Interessengruppen dar, haben jedoch keine steuerliche Relevanz. Einheitliche Standards sollen sicherstellen, dass die Jahresabschlüsse in unterschiedlichen Ländern für Investoren vergleichbar sind.¹⁴⁰

Zu den kapitalmarktorientierten Unternehmen zählen etwa Aktiengesellschaften, wie sie beispielsweise im Deutschen Aktienindex (DAX) notiert sind, aber auch solche Unternehmen, die sich lediglich Fremdkapital (etwa in Form von Anleihen) an einem geregelten Kapitalmarkt besorgen.

Die älteren der internationalen Rechnungslegungsstandards werden als **IAS (International Accounting Standards)** bezeichnet, die neueren als **IFRS (International Financial Reporting Standards)**. Die Standards werden vom **IASB (International Accounting Standards Board)** mit Sitz in London herausgegeben.

Bei der Bilanzierung nach diesen Standards gelten z.T. andere Prinzipien als die, die bei der Bilanzierung nach dem Handelsgesetzbuch gelten und deren Grundzüge im Gliederungspunkt 2.2.4 dargelegt wurden (z.B. Anschaffungswertprinzip, Realisationsprinzip usw.). Dies soll an folgenden Beispielen (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) kurz erläutert werden.

¹⁴⁰ Vgl. z.B. Förtschle/Holland/Kroner (2003), S. 17 ff.

4.2 Marktbewertung versus Bewertung zu „Fortgeführten Anschaffungskosten“

Bei der Bewertung von Vermögens- und Kapitalpositionen, die in der Bilanz auftauchen, kommen grundsätzlich verschiedene Wertmaßstäbe in Frage, insbesondere:¹⁴¹

- historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen (sog. „Fortgeführte Anschaffungskosten“)
- Tageswert, Börsen- oder Marktpreis (sog. „Fair Value“).
- Barwerte
- Veräußerungswert/Erfüllungsbetrag

Wenn wir uns nur auf die beiden ersten Bewertungsmaßstäbe konzentrieren, so ist festzustellen, dass bei der Bilanzierung nach den Regelungen des **Handelsgesetzbuches** (also in der nationalen Rechnungslegung) Vermögensbestandteile vorherrschend zu „**Fortgeführten Anschaffungskosten**“ bewertet werden.

Für Vermögensbestandteile, die ein Unternehmen käuflich erworben hat, ist bei der Ermittlung der „Anschaffungskosten“ zunächst – wie wir dies in Kapitel 3 auch berücksichtigt haben – vom **Kaufpreis**¹⁴² **zuzüglich Nebenkosten, abzüglich eventueller Kaufpreisminderungen** auszugehen. Der sich so ergebende Betrag wird im Laufe der Zeit über die Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben (und damit „fortgeführt“). Nach dem Niederstwertprinzip sind ggf. noch außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, wenn von einer weiteren Wertminderung (z.B. in Form eines niedrigeren Börsen- oder Marktpreises am Bilanzstichtag) auszugehen ist. Gegenstände, die ein Unternehmen selbst erstellt hat (z.B. ein selbst genutztes Auto bei einem Autohersteller), werden dabei zu den sog. **Herstellungskosten** bewertet, also zu den Kosten, die angefallen sind, um den Gegenstand zu erstellen.¹⁴³ Durch diesen Bewertungsansatz werden bei einem Vermögensgegenstand in der HGB-Bilanz die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschritten (Anschaffungswertprinzip/synonym Anschaffungskostenprinzip).¹⁴⁴

¹⁴¹ Vgl. ähnlich z.B. Ditges/Arendt (2006), S. 37.

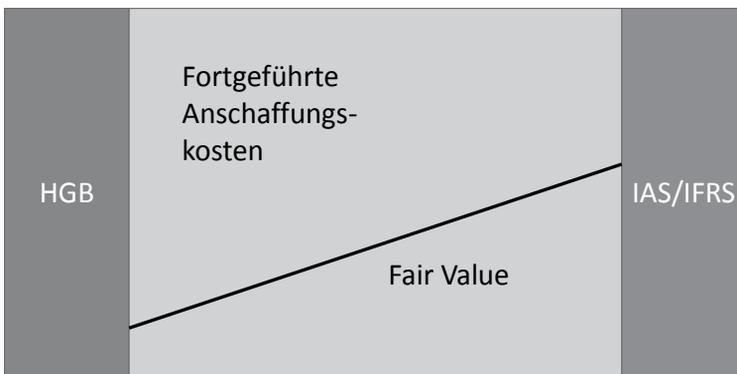
¹⁴² Bei Unternehmen, die vorsteuerabzugsberechtigt sind, ist vom Kaufpreis ohne Umsatzsteuer auszugehen.

¹⁴³ Zu den Elementen der Herstellkosten siehe Abbildung 3.11 in Kapitel 3.7.4

¹⁴⁴ Auch bei der Bilanzierung nach dem HGB gibt es von diesem Prinzip Ausnahmen, etwa bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten bei Banken, die zu Handelszwecken gehalten werden, vgl. § 340e Abs. 3.

Nach **internationalen Rechnungslegungsstandards** hingegen können bzw. müssen diverse Vermögensgegenstände auch zu **Marktwerten** (dem sog. „**Fair Value**“) bewertet werden. Dies gilt gemäß IAS 14/IAS 40 z.B. für solche Sachanlagen (Gebäude, Maschinen usw.), die u.U. jährlich einer sog. Neubewertung unterworfen werden. Gemäß IAS 38/IFRS 9 sind auch bestimmte Finanzinstrumente (wie z.B. Wertpapiere) zum Marktwert zu bewerten. Führt diese Marktbewertung zu einem Wertansatz, der über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, so ist dieser höhere Ansatz maßgeblich. Die Anschaffungskosten können nach IAS/IFRS also auch überschritten werden. Das Anschaffungswertprinzip gilt hier nicht.

Abbildung 4.1 Bedeutung von Bewertungsprinzipien bei nationaler und internationaler Rechnungslegung (schematische und vereinfachte Darstellung)



Übung 66: Marktwertsteigerung eines Wertpapiers

Ein Wertpapier, das von einem Industrieunternehmen im Laufe des Jahres für 120,- EUR gekauft wurde, sei nach IAS/IFRS zum Fair Value (zum Marktwert) zu bewerten. Am 31.12. (Bilanzstichtag) befindet es sich noch im Eigentum des Unternehmens und hat einen Börsenwert von 145,- EUR. Wie wirkt sich dieser Sachverhalt auf die Bilanz nach HGB und IAS/IFRS aus?

Lösung: Seite 244

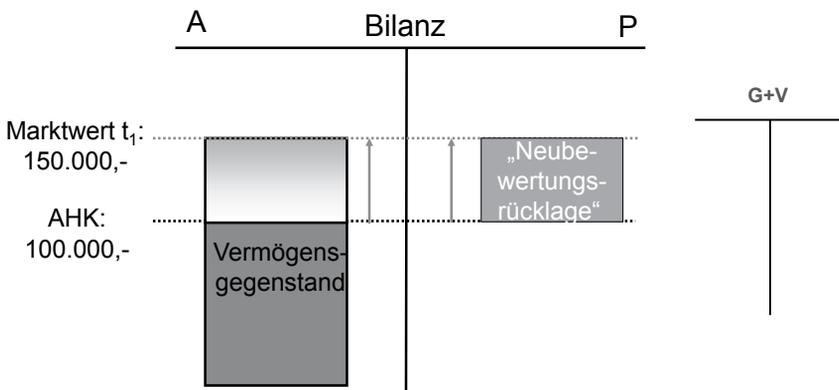
4.3 „Erfolgsneutrale“ Eigenkapitalveränderung

Auch bei der Frage, wie Bewertungsergebnisse zu behandeln sind, bestehen Unterschiede zwischen HGB und IAS/IFRS. Im Gegensatz zur HGB-Bilanzierung gibt es in der internationalen Rechnungslegung die Möglichkeit, Wertveränderungen von Vermögensgegenständen in der Bilanz zu erfassen, ohne dass diese als Ertrag oder Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen (sog. erfolgsneutrale Erfassung)¹⁴⁵.

Wird beispielsweise ein Vermögensgegenstand als Ergebnis einer Marktbewertung höher bewertet, steigt der entsprechende Wert auf der Aktivseite der Bilanz an. Als Gegenbuchung wird dann unter Umständen jedoch kein Ertrag gebucht sondern es erfolgt eine direkte Buchung der Wertveränderung in einer bestimmten Eigenkapitalposition, der sog. **Neubewertungsrücklage** („other comprehensive income“, „erfolgsneutrale Eigenkapitalveränderung“).

Abbildung 4.2 zeigt schematisch die Wirkung einer Wertsteigerung eines Vermögensgegenstandes (am Beispiel einer Sachanlage), deren Wert von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (AHK) in Höhe von 100.000,- EUR im Laufe des Jahres um 50.000,- auf 150.000,- EUR gestiegen ist. Die Bewertungsveränderung zeigt sich auf der Passivseite der Bilanz direkt in der Neubewertungsrücklage (als Form des Eigenkapitals), geht aber nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung ein. Der Buchungssatz lautet dann: „Sachanlage 50.000,00 an Neubewertungsrücklage 50.000,00“.

Abbildung 4.2 „Erfolgsneutrale“ Erfassung einer Wertveränderung in der Neubewertungsrücklage



¹⁴⁵ Vgl. z.B. IAS 16, IAS 36 sowie IAS 38/IFRS 9.

Die (optionale) Marktbewertung von Sachanlagen ist jedoch an eine Reihe von Voraussetzungen gebunden. U.a. ist in diesem Fall für jeden Jahresabschluss ein Wertgutachten erforderlich und die einmal gewählte Bewertungsform ist für die Art der Anlage in Zukunft beizubehalten usw.¹⁴⁶

4.4 Buchung nicht realisierter Gewinne

Im Gegensatz zu einem Grundprinzip des HGB, dem sog. Realisationsprinzip, können nach IAS/IFRS unter bestimmten Voraussetzung auch **nicht realisierte Gewinne erfolgswirksam erfasst** und damit als Ertrag in der G+V gezeigt werden. Dies soll anhand folgender Beispiele verdeutlicht werden.¹⁴⁷

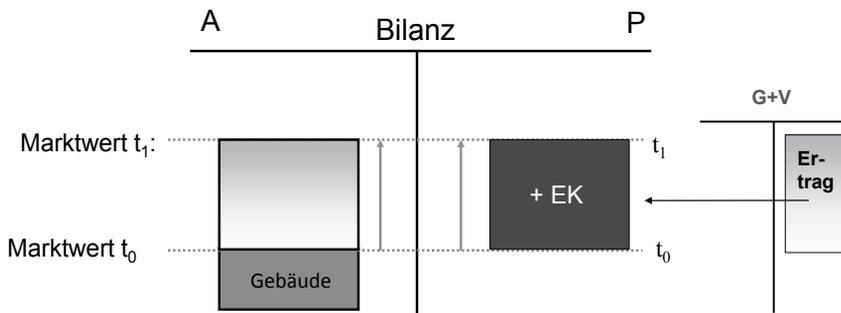
Wir nehmen dazu zunächst an, dass es sich bei einer Sachanlage um ein sog. „**Investment Property**“ im Sinne von IAS 40 handelt, also um eine Investition in ein Grundstück und/oder Gebäude, das zum Zweck der Erzielung von Mieteinnahmen oder der langfristigen Wertsteigerung gehalten wird. Wir nehmen ferner an, dass sich das Unternehmen für das Verfahren der Neubewertung entschieden hat und eine Wertsteigerung eingetreten ist. In diesem Fall wird die Wertsteigerung auch als Gewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung gezeigt und erhöht (ggf. abzüglich einer latenten Steuer) „auf normalem Weg“ das Eigenkapital.¹⁴⁸ Der Gewinn ist ein nicht realisierter Gewinn, denn das Grundstück und/oder Gebäude wurde ja nicht zu dem höheren Wert verkauft.

¹⁴⁶ Vgl. ebenda.

¹⁴⁷ Als Beispiel dafür kann auch schon das Beispiel mit dem Wertpapier unter 4.2 gesehen werden, das zum Fair Value bewertet wurde, obwohl es noch nicht verkauft wurde.

¹⁴⁸ Vom Anfallen einer latenten Steuer auf den Bewertungsgewinn wird in Abbildung 4.3 aus Vereinfachungsgründen abgesehen.

Abbildung 4.3 Wirkung nicht realisierter Marktwertsteigerung bei Investment Property

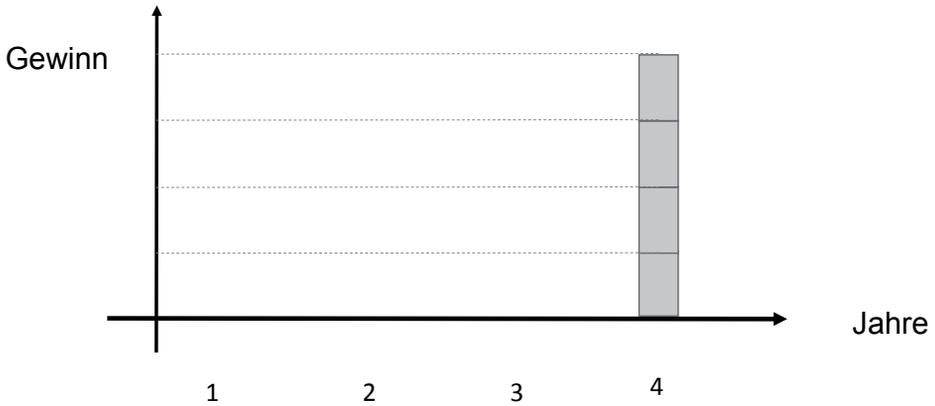


Ein weiteres Beispiel für die Verbuchung nicht realisierter Gewinne in der internationalen Rechnungslegung stellen sog. **Fertigungsaufträge** dar. Unter einem Fertigungsauftrag versteht man gemäß IAS 11 einen Vertrag über die Herstellung eines einzelnen Gegenstandes (z.B. ein Schiff, eine Brücke, eine Straße, ein Gebäude etc.) oder eine Gruppe, die speziell für den Auftraggeber entwickelt wurde. Es handelt sich dabei um Einzelfertigungen von langfristiger Natur, d.h. die Fertigstellung dauert mehrere Jahre (Bilanzstichtage).¹⁴⁹

Bei einem solchen langfristigen Auftrag kann es sein, dass der Auftraggeber erst nach Fertigstellung des Objektes zahlt. Dies bedeutet für das beauftragte Unternehmen, dass in den Jahren vorher lediglich Aufwendungen sowie Erträge in Form von (zu Herstellungskosten bewerteten) teilsfertigen Erzeugnissen anfallen. Erträge, die auch Gewinnanteile beinhalten, würden in Form des Umsatzerlöses aber nur im Jahr der Fertigstellung anfallen. Dies würde dem Bilanzleser – bei Betrachtung der einzelnen Jahre – ein falsches Bild des Unternehmens vermitteln (siehe **Abbildung 4.4**).

¹⁴⁹ Vgl. Ditges/Arendt (2006), S. 88.

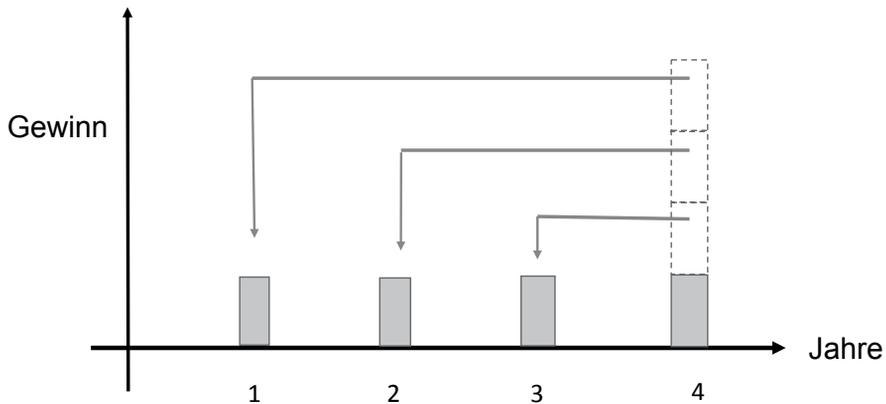
Abbildung 4.4 Bilanzielle Problematik bei Fertigungsauftrag



Aus diesem Grund werden in der internationalen Rechnungslegung in einem solchen Fall (unter bestimmten Voraussetzungen) die sog. Auftragslöhne bereits in den Jahren vorher anteilig als Ertrag verbucht (siehe Abbildung 4.5). Dies geschieht nach dem Grad der Fertigstellung. Vorherrschend ist dabei die sog. „**Cost-to-cost-Methode**“.¹⁵⁰ Der Grad der Fertigstellung wird dabei nach dem Verhältnis der angefallenen Auftragskosten zu den geschätzten gesamten Auftragskosten ermittelt. Der sich dabei ergebende Prozentsatz bestimmt den Anteil am Gesamterlös, der im aktuellen Jahr bereits verbucht wird.

¹⁵⁰ Vgl. z.B. Theile (2010), S. 102 f.

Abbildung 4.5 Prinzip der anteiligen Erlösvereinnahmung bei Fertigungsauftrag



Der Buchungssatz zur anteiligen Erlösvereinnahmung lautet dann: „Künftige Forderungen aus Fertigungsaufträgen (...) an Umsatzerlöse (...)“.

Übung 67: Fertigungsauftrag

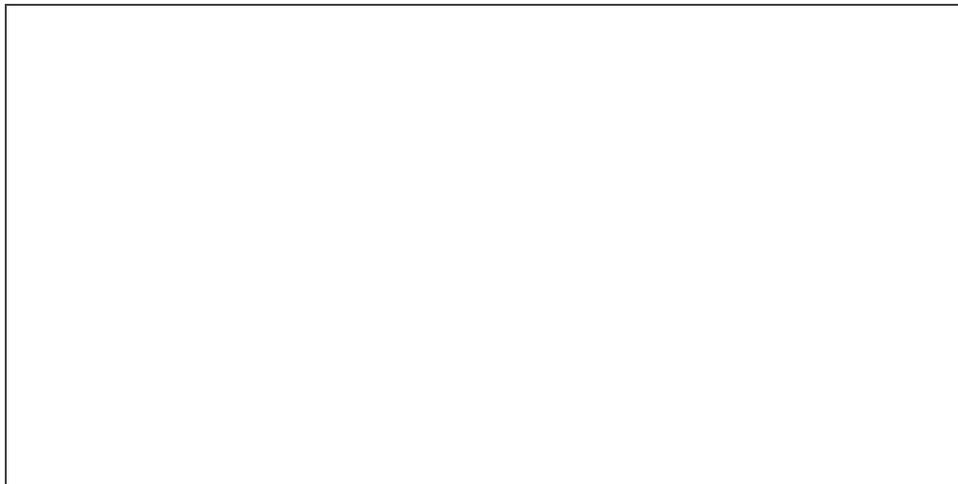
Die Werft „Klabauter“ erhält im Jahr 20X6 den Auftrag, für einen prominenten Kunden eine Motoryacht zu bauen. Das vereinbarte Auftragsvolumen beträgt 1.000.000,- EUR, die erst nach Fertigstellung gezahlt werden. Die Fertigstellung soll im Jahr 20X9 erfolgen. Das Unternehmen will einen Konzernabschluss nach IAS/IFRS erstellen.¹⁵¹

Es gelten (aus Sicht des jeweiligen Jahres) folgende Daten:

Jahr	20X6	20X7	20X8	20X9
vereinbartes Auftragsvolumen (EUR)	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Schätzung Auftragskosten (EUR)	800.000,00	800.000,00	820.000,00	820.000,00
Istkosten (EUR)	200.000,00	200.000,00	205.000,00	215.000,00
kumulierte Istkosten (EUR)	200.000,00	400.000,00	605.000,00	820.000,00

¹⁵¹ Vgl. ähnlich Ditges/Arendt (2006), S. 91.

Welche Aufwendungen und Erträge (nur der Höhe nach) verbucht das Unternehmen in den Jahren 20X6 bis 20X9? Wenden Sie dazu die „Cost-to-cost-Methode“ an.



Lösung: Seite 244

4.5 Werthaltigkeitstest („Impairment“)

Manche Vermögensgegenstände werden auch nach IAS/IFRS zu „**Fortgeführten Anschaffungskosten**“ bewertet. Dann muss der Konzern (ähnlich wie beim Niederstwertprinzip nach dem HGB) beim Jahresabschluss prüfen, ob es Anhaltspunkte dafür gibt, dass eine Wertminderung eingetreten sein könnte (sog. Werthaltigkeitstest oder **Impairment** gemäß IAS 36)¹⁵². Wenn der Buchwert des Vermögensgegenstands den „erzielbaren Wert“ übersteigt, dann ist auch hier eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Unter „erzielbarer Wert“ wird der höhere Betrag von „Nettoveräußerungswert“ und „Nutzwert“ verstanden. Der Nutzwert ist wiederum der Barwert der geschätzten zukünftigen Cash Flows (Einzahlungsüberschüsse).¹⁵³

Die Abzinsung künftiger Einzahlungsüberschüsse zur Ermittlung des Nutzwertes verdeutlicht, dass mit der internationalen Rechnungslegung verstärkt betriebswirtschaftliche Methoden Einzug in das externe Rechnungswesen halten, wie sie auch im internen Rechnungswesen (z.B. im Controlling) zur Anwendung kommen.

¹⁵² Vgl. z.B. Ditges/Arendt (2006), S. 62.

¹⁵³ Vgl. z.B. Theile (2010), S. 144. Wenn die Gründe für die Abschreibung weggefallen sind, ist eine Zuschreibung vorzunehmen, vgl. z.B. IAS 36.

Übung 68: Fortgeführte Anschaffungskosten und Werthaltigkeitstest (Impairment)

Eine international tätige Autovermietung steht vor der Frage, zu welchem Wert ein bestimmtes Kraftfahrzeug in der Bilanz nach IAS/IFRS zum 31.12.20X4 zu bilanzieren ist.

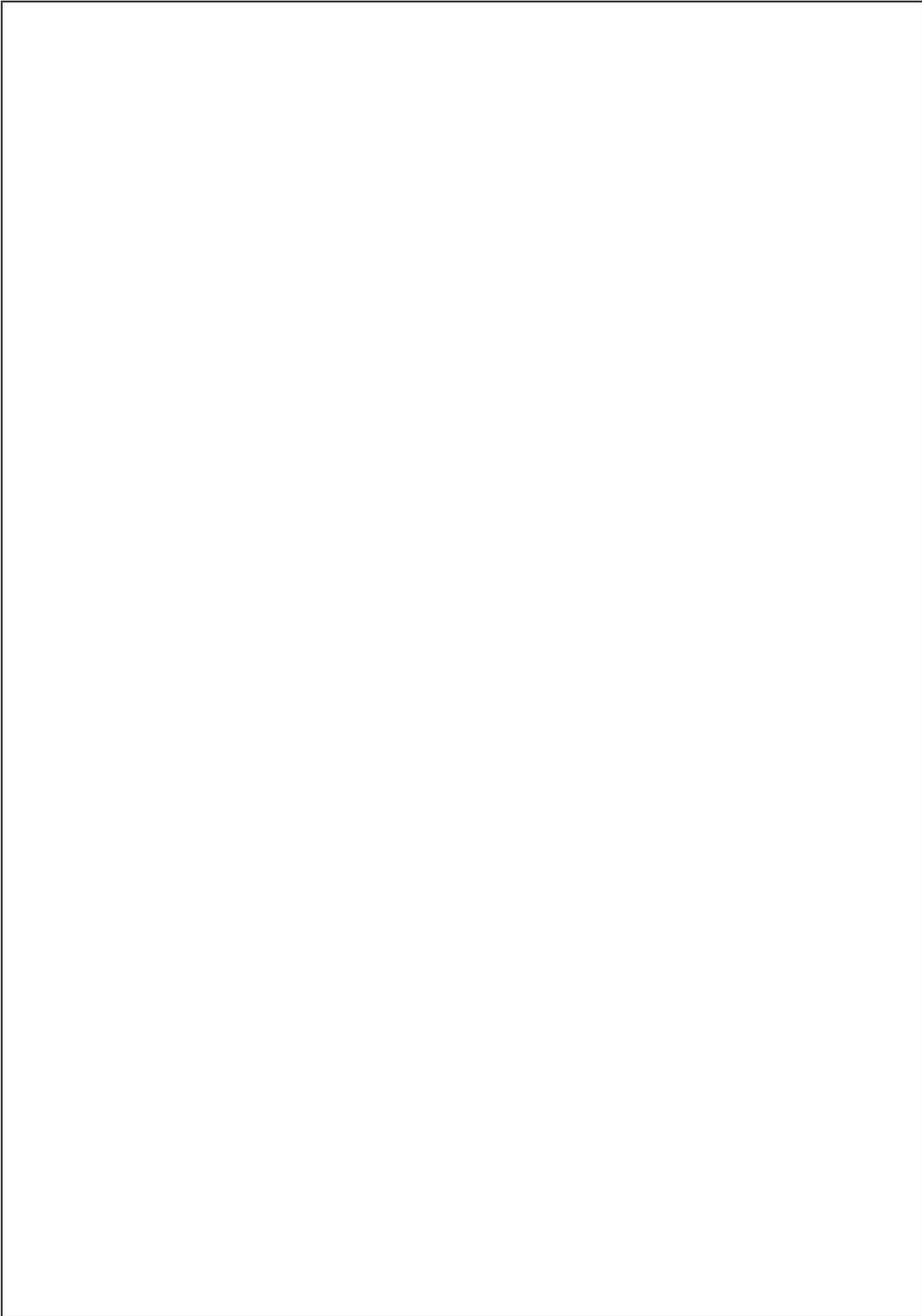
Das Kraftfahrzeug wurde im Januar 20X2 zu einem Preis von 100.000,- EUR (ohne Umsatzsteuer) abzüglich 12,2% Rabatt angeschafft. Bei der Zulassung des Fahrzeugs sind noch Kosten in Höhe von 200,- EUR angefallen. Der aktuelle Marktwert des Fahrzeugs („Nettoveräußerungswert“) am 31.12.20X4 betrage 45.000,- Euro. Die geschätzte Nutzungsdauer beträgt 8 Jahre; danach kann das Fahrzeug nicht mehr genutzt werden, der Restwert entspricht dann den Entsorgungskosten. Die Autovermietung schreibt linear ab und ist vorsteuerabzugsberechtigt.

a.) Ermitteln Sie den Wert nach fortgeführten Anschaffungskosten zum 31.12.20X4.

b.) Das Controlling der Autovermietung schätzt, dass in den verbleibenden Jahren 20X5 bis 20X9 folgende Einzahlungen (Erlöse aus der Vermietung) und Auszahlung (für Steuern, Versicherung, Wartung etc.) anfallen werden (siehe Tabelle). Der Kalkulationszins beträgt 5%.

Jahr	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9
Einzahlungen	18.000,00	16.000,00	13.000,00	12.000,00	8.000,00
Auszahlungen	2.050,00	2.120,00	2.240,00	2.400,00	2.500,00

Mit welchem Wert ist das Kraftfahrzeug in der Bilanz nach IAS/IFRS zum 31.12.20X4 zu bilanzieren und warum?



4.6 Ergebniskennzahlen

Durch die internationale Rechnungslegung sind auch in Deutschland einige Kennzahlen gebräuchlich geworden, welche den Erfolg bzw. die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens zum Ausdruck bringen und deshalb häufig zusätzlich zum Jahresüberschuss bzw. Bilanzgewinn veröffentlicht werden. Die folgende Tabelle gibt darüber abschließend einen kurzen Überblick:¹⁵⁴

Tabelle 4.1 Kennzahlen der internationalen Rechnungslegung

Kennzahl	Bedeutung
EBT	<p>„Earnings before taxes“</p> <p>Jahresüberschuss, der um Steuern bereinigt wurde. Diese Kennzahl ermöglicht den Vergleich unterschiedlicher Jahresabschlüsse unabhängig von ggf. unterschiedlichen Steuersätzen.</p>
EBIT	<p>„Earnings before interest and taxes“</p> <p>Jahresüberschuss, der um Steuern und Zinsen (nach HGB auch um das außerordentliche Ergebnis) bereinigt wurde. Dies soll den Vergleich unterschiedlicher Jahresabschlüsse unabhängig von Steuersätzen und Zinsen ermöglichen.</p>
EBITDA	<p>„Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization“</p> <p>Jahresüberschuss, der um Steuern, Zinsen und Abschreibungen (auf Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände) bereinigt wurde. Diese Kennzahl ermöglicht den Vergleich unterschiedlicher Jahresabschlüsse unabhängig von Zinsen, Steuersätzen und Abschreibungsmethoden.</p>
EPS	<p>„Earnings per share“</p> <p>Gewinn (Konzernjahresüberschuss) pro Eigenkapitalanteil. Zeigt, wieviel Gewinn auf jeden Eigenkapitalanteil (z.B. auf eine Aktie) entfällt.</p>

¹⁵⁴ Vgl. zu diesen Kennzahlen z.B. Wöhe/Döring (2008), S. 802 f.

Lösungen der Übungsaufgaben

Lösung Übung 1: Erstellung einer einfachen Bilanz

Aktiva	Bilanz „MeyerSoft“		Passiva
Grundstücke und Gebäude	90.000,00	Eigenkapital	46.000,00
Betriebs- und Geschäftsausstattung	500,00	Verbindlichkeiten	80.000,00
Maschinen	3.000,00		
Waren	25.000,00		
Forderungen	4.000,00		
Bank	2.500,00		
Kasse	1.000,00		
Summe Aktiva	<u>126.000,00</u>	Summe Passiva	<u>126.000,00</u>

Anmerkung: Das Eigenkapital lässt sich als Differenz zwischen dem Vermögen (Summe der Aktiva) und den Verbindlichkeiten errechnen: $(126.000 - 80.000 = 46.000,-)$. Vergessen Sie bitte nicht, die freie Fläche auf der Passivseite durch eine Buchhalternahe zu sperren.

Lösung Übung 2: Grundlagen der Buchführung

Satz/Frage	Ergänzung/Antwort
Das betriebliche Rechnungswesen hat drei Aufgaben: Kontrollaufgabe, Planungsaufgabe und ...	Dokumentationsaufgabe
Welcher Sprache bzw. welcher Sprachen muss sich der Kaufmann bei der Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen bedienen?	einer lebenden Sprache
Der Jahresabschluss besteht (mindestens) aus Bilanz und ...	Gewinn- und Verlustrechnung
In welcher Sprache bzw. in welchen Sprachen ist der Jahresabschluss zu erstellen?	deutsch
In welcher Währung ist der Jahresabschluss zu erstellen?	Euro
Die Belege, die Konten der Buchhaltung und der Jahresabschluss müssen aufbewahrt werden, und zwar (Angabe in Jahren)	10 Jahre

Der Prozess der Belegbearbeitung besteht aus den Schritten: „Prüfen“, „Kontieren“, ... und „Ablage“.	Verbuchen
Die Bestandsaufnahme aller Vermögensteile und Schulden eines Unternehmens nach Art, Menge und Wert nennt man ...	Inventur
Das ausführliche Bestandsverzeichnis aller Vermögensteile und Schulden eines Unternehmens zu einem bestimmten Zeitpunkt nennt man ...	Inventar
Die Bilanz nach handelsrechtlichen Regelungen (nach HGB) nennt man ...	Handelsbilanz
Die dem Finanzamt einzureichende Bilanz nennt man ...	Steuerbilanz
Das Prinzip, wonach die Bilanz nach handelsrechtlichen Regelungen auch für die Besteuerung relevant ist, soweit dem keine speziellen steuerlichen Regeln entgegenstehen, nennt man	Maßgeblichkeitsprinzip
Die rechte Seite der Bilanz nennt man ...	Passivseite
Dort ist das ... des Unternehmens aufgeführt.	Kapital
Die rechte Seite der Bilanz zeigt damit die ... der im Unternehmen eingesetzten finanziellen Mittel.	Herkunft
Die linke Seite der Bilanz nennt man ...	Aktivseite
Dort ist das ... des Unternehmens aufgeführt.	Vermögen
Die linke Seite der Bilanz zeigt somit die ... des Kapitals.	Verwendung
Die Reihenfolge der Positionen auf der Aktivseite der Bilanz orientiert sich an folgendem Kriterium:	Liquidität
Die Reihenfolge der Positionen auf der Passivseite der Bilanz orientiert sich an folgendem Kriterium:	Fristigkeit
Bilanzen, die zu besonderen Anlässen erstellt werden (z.B. Unternehmensgründung, Änderung der Rechtsform, usw.) nennt man ...	Sonderbilanzen (Stati)

Das „Buch“ der Buchführung, in dem die Aktiva und Passiva sowie die Aufwendungen und Erträge abgebildet werden, heißt ...	Hauptbuch
Die chronologische Auflistung der Geschäftsvorfälle ist Gegenstand eines „Buches“, es handelt sich dabei um das ...	Grundbuch
Die Bücher der Buchhaltung, welche die Einzelgeschäfte abbilden, nennt man ...	Nebenbücher
Die Verbindlichkeitskonten für einzelne Lieferanten, von denen unser Unternehmen Waren oder Dienstleistungen auf Kredit („auf Ziel“) bezieht, nennt man ...	Kreditorenkonten
Die Forderungenkonten für einzelne Kunden, die Waren oder Dienstleistungen von unserem Unternehmen auf Kredit („auf Ziel“) beziehen, nennt man ...	Debitorenkonten

Lösung Übung 3: Einfacher Buchungssatz

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 2</i>	Verbindlichkeiten	1.000,00	Bank	1.000,00
<i>Geschäftsvorfall 3</i>	Kasse	300,00	Forderungen	1.500,00
	Bank	1.200,00		

Lösung Übung 4: Abschlussbuchungen erfassen

S	Grundstücke und Gebäude		H	S	Betriebs- und Geschäftsausstattung		H
AB	90.000,00	SB	90.000,00	AB	500,00	SB	500,00
	<u>90.000,00</u>		<u>90.000,00</u>		<u>500,00</u>		<u>500,00</u>
S	Maschinen		H	S	Waren		H
AB	3.000,00	SB	3.000,00	AB	25.000,00	SB	25.000,00
	<u>3.000,00</u>		<u>3.000,00</u>		<u>25.000,00</u>		<u>25.000,00</u>

S		Forderungen		H	
AB	4.000,00	Ba.+Ka.	1.500,00		
		SB	2.500,00		
		<u>4.000,00</u>		<u>4.000,00</u>	

S		Bank		H	
AB	2.500,00	Verb.	1.000,00		
Kasse	500,00	SB	3.200,00		
Ford	1.200,00				
		<u>4.200,00</u>		<u>4.200,00</u>	

S		Kasse		H	
AB	1.000,00	Bank	500,00		
Ford.	300,00	SB	800,00		
		<u>1.300,00</u>		<u>1.300,00</u>	

S		Eigenkapital		H	
SB	46.000,00	AB	46.000,00		
		<u>46.000,00</u>		<u>46.000,00</u>	

S		Verbindlichkeiten		H	
Bank	1.000,00	AB	80.000,00		
SB	79.000,00				
		<u>80.000,00</u>		<u>80.000,00</u>	

Aktiva	Schlussbilanz	Passiva	
Gebäude	90.000,00	Eigenkapital	46.000,00
Betriebs- und Geschäftsaus.	500,00	Verbindlichkeiten	79.000,00
Maschinen	3.000,00		
Waren	25.000,00		
Forderungen	2.500,00		
Bank	3.200,00		
Kasse	800,00		
Summe	<u>125.000,00</u>	Summe	<u>125.000,00</u>

Lösung Übung 5: Buchungssätze mit Aufwand und Ertrag

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 6	Zinsaufwand	1.700,00	Bank	1.700,00
Geschäftsvorfall 7	Kasse	2.500,00	Umsatzerlöse	2.500,00

Lösung Übung 6: Buchungen mit Aufwand und Ertrag durchführen

S	Grundstücke und Gebäude	H
AB	90.000,00	

S	Betriebs- und Geschäftsausstattung	H
AB	500,00	

S	Maschinen	H
AB	3.000,00	

S	Waren	H
AB	25.000,00	

S	Forderungen	H
AB	2.500,00	

S	Bank	H
AB	3.200,00	Mietaufw. 600,00 Zinsaufw. 1.700,00

S	Kasse	H
AB	800,00	
Hon.ertr.	3.000,00	
Umsatzerl.	2.500,00	

S	Eigenkapital	H
	AB	46.000,00

S	Verbindlichkeiten	H
	AB	79.000,00

S	Zinsaufwand	H
Bank	1.700,00	

S	Honorarerträge	H
	Kasse	3.000,00

S	Mietaufwand	H
Bank	600,00	

S	Umsatzerlöse	H
	Kasse	2.500,00

Lösung Übung 7: Abschluss der Aufwands- und Ertragskonten

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>	G+V	1.700,00	Zinsaufwand	1.700,00
<i>Abschlussbuchung 2</i>	Honorarerträge	3.000,00	G+V	3.000,00
<i>Abschlussbuchung 3</i>	G+V	600,00	Mietaufwand	600,00
<i>Abschlussbuchung 4</i>	Umsatzerlöse	2.500,00	G+V	2.500,00

S	Zinsaufwand	H
Bank	1.700,00	G+V 1.700,00
	<u>1.700,00</u>	<u>1.700,00</u>

S	Honorarerträge	H
G+V	3.000,00	Kasse 3.000,00
	<u>3.000,00</u>	<u>3.000,00</u>

S	Mietaufwand	H
Bank	600,00	G+V 600,00
	<u>600,00</u>	<u>600,00</u>

S	Umsatzerlöse	H
G+V	2.500,00	Kasse 2.500,00
	<u>2.500,00</u>	<u>2.500,00</u>

S	Gewinn und Verlust		H
Zinsaufwand	1.700,00	Honorarerträge	3.000,00
Mietaufwand	600,00	Umsatzerlöse	2.500,00

Lösung Übung 8: Jahresabschluss mit Gewinn/Verlust

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
Abschlussbuchung 5	G+V	3.200,00	EK	3.200,00
Abschlussbuchung 6	SB	90.000,00	Grundst. u. Gebäude	90.000,00
Abschlussbuchung 7	SB	500,00	Betriebs- und Geschäftsausst.	500,00
Abschlussbuchung 8	SB	3.000,00	Maschinen	3.000,00
Abschlussbuchung 9	SB	25.000,00	Waren	25.000,00
Abschlussbuchung 10	SB	2.500,00	Forderungen	2.500,00
Abschlussbuchung 11	SB	900,00	Bank	900,00
Abschlussbuchung 12	SB	6.300,00	Kasse	6.300,00
Abschlussbuchung 13	EK	49.200,00	SB	49.200,00
Abschlussbuchung 14	Verbindlichk.	79.000,00	SB	79.000,00

S	Grundstücke und Gebäude	H
AB	90.000,00	SB 90.000,00
	<u>90.000,00</u>	<u>90.000,00</u>

S	Betriebs- und Geschäftsausstattung	H
AB	500,00	SB 500,00
	<u>500,00</u>	<u>500,00</u>

S	Maschinen	H
AB	3.000,00	SB 3.000,00
	<u>3.000,00</u>	<u>3.000,00</u>

S	Waren	H
AB	25.000,00	SB 25.000,00
	<u>25.000,00</u>	<u>25.000,00</u>

S		Forderungen		H	
AB	2.500,00	SB	2.500,00		
	<u>2.500,00</u>			<u>2.500,00</u>	

S		Bank		H	
AB	3.200,00	Mietaufw.	600,00		
		Zinsaufw.	1.700,00		
		SB	900,00		
	<u>3.200,00</u>			<u>3.200,00</u>	

S		Kasse		H	
AB	800,00	SB	6.300,00		
Hon.er.	3.000,00				
Ums.er.	2.500,00				
	<u>6.300,00</u>			<u>6.300,00</u>	

S		Eigenkapital		H	
SB	49.200,00	AB	46.000,00		
		G+V	3.200,00		
	<u>49.200,00</u>			<u>49.200,00</u>	

S		Verbindlichkeiten		H	
SB	79.000,00	AB	79.000,00		
	<u>79.000,00</u>			<u>79.000,00</u>	

S		Zinsaufwand		H	
Bank	1.700,00	G+V	1.700,00		
	<u>1.700,00</u>			<u>1.700,00</u>	

S		Honorarerträge		H	
G+V	3.000,00	Kasse	3.000,00		
	<u>3.000,00</u>			<u>3.000,00</u>	

S		Mietaufwand		H	
Bank	600,00	G+V	600,00		
	<u>600,00</u>			<u>600,00</u>	

S		Umsatzerlöse		H	
G+V	2.500,00	Kasse	2.500,00		
	<u>2.500,00</u>			<u>2.500,00</u>	

S		Gewinn und Verlust		H	
Zinsaufwand	1.700,00	Honorarerträge	3.000,00		
Mietaufwand	600,00	Umsatzerlöse	2.500,00		
EK	3.200,00				
	<u>5.500,00</u>			<u>5.500,00</u>	

Aktiva	Schlussbilanz		Passiva
Grundstücke und Gebäude	90.000,00	Eigenkapital	49.200,00
Betriebs- und Geschäftsaus.	500,00	Verbindlichkeiten	79.000,00
Maschinen	3.000,00		
Waren	25.000,00		
Forderungen	2.500,00		
Bank	900,00		
Kasse	6.300,00		
	<u>128.200,00</u>		<u>128.200,00</u>

Lösung Übung 9: Buchungssätze zum einfachen Warenverkehr

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 8</i>	(2880) Kasse	40.000,00	(5100) Umsatzerlöse für Handelswaren	40.000,00
<i>Geschäftsvorfall 9</i>	(2280) Waren	10.000,00	(2880) Kasse	10.000,00

Lösung Übung 10: Durchführung von Buchungen zum einfachen Warenverkehr

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: left;">S</td> <td style="width: 70%;">(2880) Waren</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">H</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td>AB</td> <td style="text-align: right;">25.000,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ka</td> <td style="text-align: right;">10.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	S	(2880) Waren	H	AB	25.000,00		Ka	10.000,00		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: left;">S</td> <td style="width: 70%; text-align: center;">(5100) Umsatzerlöse für Waren</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">H</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td></td> <td style="text-align: right;">Ka</td> <td style="text-align: right;">40.000,00</td> </tr> </table>	S	(5100) Umsatzerlöse für Waren	H		Ka	40.000,00
S	(2880) Waren	H														
AB	25.000,00															
Ka	10.000,00															
S	(5100) Umsatzerlöse für Waren	H														
	Ka	40.000,00														
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: left;">S</td> <td style="width: 70%;">(2880) Kasse</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">H</td> </tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"> <td>AB</td> <td style="text-align: right;">0,00</td> <td style="text-align: right;">Wa. 10.000,00</td> </tr> <tr> <td>U.f.W.</td> <td style="text-align: right;">40.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	S	(2880) Kasse	H	AB	0,00	Wa. 10.000,00	U.f.W.	40.000,00								
S	(2880) Kasse	H														
AB	0,00	Wa. 10.000,00														
U.f.W.	40.000,00															

A (8010) Schlussbilanz P

Waren	15.000,00	
-------	-----------	--

Lösung Übung 13: Abschlussbuchungen im einfachen Warenverkehr (3)

	Konto Soll	(Betrag Soll)	Konto Haben	Betrag Haben
Abschlussbuchung 3	(5100) Umsatzerlöse für Waren	40.000,00	(8020) G+V	40.000,00
Abschlussbuchung 4	(8020) G+V	20.000,00	(6080) Aufwand für Waren	20.000,00

Lösung Übung 14: Abschlussbuchungen im einfachen Warenverkehr (4)

<p>S (2280) Waren H</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;">AB</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">25.000,00</td> <td style="width: 25%;">SB</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">15.000,00</td> </tr> <tr> <td>Ka</td> <td style="text-align: right;">10.000,00</td> <td>A.f.W.</td> <td style="text-align: right;">20.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>35.000,00</u></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>35.000,00</u></td> </tr> </table>	AB	25.000,00	SB	15.000,00	Ka	10.000,00	A.f.W.	20.000,00		<u>35.000,00</u>		<u>35.000,00</u>	<p>S (5100) Umsatzerlöse für Waren H</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;">G+V</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">40.000,00</td> <td style="width: 25%;">Ka</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">40.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>40.000,00</u></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>40.000,00</u></td> </tr> </table>	G+V	40.000,00	Ka	40.000,00		<u>40.000,00</u>		<u>40.000,00</u>
AB	25.000,00	SB	15.000,00																		
Ka	10.000,00	A.f.W.	20.000,00																		
	<u>35.000,00</u>		<u>35.000,00</u>																		
G+V	40.000,00	Ka	40.000,00																		
	<u>40.000,00</u>		<u>40.000,00</u>																		

<p>S (2288) Kasse H</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;">AB</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">0,00</td> <td style="width: 25%;">Wa.</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">10.000,00</td> </tr> <tr> <td>U.f.W.</td> <td style="text-align: right;">40.000,00</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	AB	0,00	Wa.	10.000,00	U.f.W.	40.000,00			<p>S (6080) Aufwand für Waren H</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;">Wa.</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">20.000,00</td> <td style="width: 25%;">G+V</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">20.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>20.000,00</u></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>20.000,00</u></td> </tr> </table>	Wa.	20.000,00	G+V	20.000,00		<u>20.000,00</u>		<u>20.000,00</u>
AB	0,00	Wa.	10.000,00														
U.f.W.	40.000,00																
Wa.	20.000,00	G+V	20.000,00														
	<u>20.000,00</u>		<u>20.000,00</u>														

<p>S (8020) G+V H</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">Aufw. für Waren</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">20.000,00</td> </tr> </table>	Aufw. für Waren	20.000,00	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">Umsatzerlöse für Waren</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">40.000,00</td> </tr> </table>	Umsatzerlöse für Waren	40.000,00
Aufw. für Waren	20.000,00				
Umsatzerlöse für Waren	40.000,00				

A (8010) Schlussbilanz P

Waren	15.000,00	
-------	-----------	--

Lösung Übung 15: Warenbuchung mit Umsatzsteuer (1)

S (2280) Waren H S (4800) Umsatzsteuer H

		(19%)	
AB	15.000,00		
Ka	2.500,00		

S (2880) Kasse H S (2600) Vorsteuer (19%) H

AB	6.300,00	Wa., Vst.	2.975,00
Ka.	475,00		

Lösung Übung 16: Warenbuchungen mit Umsatzsteuer (2)

S (2280) Waren H S (4800) Umsatzsteuer H

		(19%)	
AB	15.000,00		
Ka	2.500,00	Ka	760,00

S (2880) Kasse H S (2600) Vorsteuer (19%) H

AB	6.300,00	Wa., VSt	2.975,00
U.E., Ust.	4.760,00		

S (5100) Umsatzerlöse H

für Waren	
	Ka 4.000,00

Lösung Übung 17: Handelsbuchführung mit Jahresabschluss

a.) Buchungssätze für die Geschäftsvorfälle 1-7 und Verbuchung auf den Konten:

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
1	(2880) Kasse	5.950,00	(5100) Umsatzerlöse für Waren (4800) Umsatzsteuer	5.000,00 950,00
2	(2280) Waren (2600) Vorsteuer	2.000,00 380,00	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	2.380,00
3	(5100) Umsatzerlöse für Waren (4800) Umsatzsteuer	5.000,00 950,00	(2800) Kasse	5.950,00
4	(2400) Forderungen a.L.u.L.	9.520,00	(5100) Umsatzerlöse für Waren (4800) Umsatzsteuer	8.000,00 1.520,00
5	(2800) Bank	9.520,00	(2400) Forderungen a.L.u.L.	9.520,00
6	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	595,00	(2280) Waren (2600) Vorsteuer	500,00 95,00
7a	(4800) Umsatzsteuer	285,00	(2600) Vorsteuer	285,00
7b	(4800) Umsatzsteuer	1.235,00	(2800) Bank	1.235,00

Anmerkung: Um eine leichtere Zuordnung der Buchungssätze 1-7 zu den Buchungen auf den einzelnen Konten zu ermöglichen wird bei dieser Aufgabe zusätzlich zum Kürzel für das Gegenkonto die jeweilige Nummer des Buchungssatzes (in Klammern) auf dem jeweiligen Konto vermerkt.

S		(2280) Waren		H	
AB	60.000,00	(6) V.L.L.	500,00	(3) Ka.	950,00
(2) V.L.L.	2.000,00	SB	58.000,00	(7a) Vst.	285,00
		A.f.W.	3.500,00	(7b) Ba.	1.235,00
	<u>62.000,00</u>		<u>62.000,00</u>		

S		(4800) Umsatzsteuer (19%)		H	
(3) Ka.	950,00	Kasse	950,00	(4) F.L.L.	1.520,00
(7a) Vst.	285,00				
(7b) Ba.	1.235,00				
	<u>2.470,00</u>		<u>2.470,00</u>		

S		(2880) Kasse		H	
AB	10.000,00	(3) U.e., Ust.	5.950,00	(2) V.L.L.	380,00
(1) U.e., Ust.	5.950,00	SB	10.000,00	(6) V.L.L.	95,00
	<u>15.950,00</u>		<u>15.950,00</u>	(7a) Ust.	285,00

S		(2600) Vorsteuer (19%)		H	
(2) V.L.L.	380,00	(6) V.L.L.	95,00	(7a) Ust.	285,00
	<u>380,00</u>		<u>380,00</u>		

S		(5100) Umsatzerlöse für Waren		H	
(3) Ka.	5.000,00	(1) Ka.	5.000,00	AB	5.000,00
G+V	8.000,00	(4) F.L.L.	8.000,00	(4) U.e.USt	9.520,00
	<u>13.000,00</u>		<u>13.000,00</u>		

S		(2400) Forderungen a.L.u.L.		H	
AB	5.000,00	(5) Ba.	9.520,00	SB	5.000,00
(4) U.e.USt	9.520,00				
	<u>14.520,00</u>		<u>14.520,00</u>		

S		(2800) Bank		H	
AB	15.000,00	(7b) Ust	1.235,00	Wa.	3.500,00
(5) F.L.L.	9.520,00	SB	23.285,00	G+V	3.500,00
	<u>24.520,00</u>		<u>24.520,00</u>		

S		(6080) Aufwand für Waren		H	
Wa.	3.500,00	G+V	3.500,00		
	<u>3.500,00</u>		<u>3.500,00</u>		

S		(4400) Verbindlichkei- ten a.L.u.L.		H	
(6) Wa, Vst	595,00	AB	10.000,00	SB	60.000,00
SB	11.785,00	(2) Wa, Vst	2.380,00		
	<u>12.380,00</u>		<u>12.380,00</u>		

S		(4200) Verbindlichk. ggü. Kred.		H	
SB	60.000,00	AB	60.000,00		
	<u>60.000,00</u>		<u>60.000,00</u>		

S	(3000) Eigenkapital	H	
SB	24.500,00	AB	20.000,00
		G+V	4.500,00
	<u>24.500,00</u>		<u>24.500,00</u>

b.) Abschlussbuchungen, G+V sowie Schlussbilanz:

Anmerkung: Die Nummern der Abschlussbuchungen wurden aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht auf dem jeweiligen Konto eingetragen.

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
8	(8010) Schlussbilanz	58.000,00	(2280) Waren	58.000,00
9	(6080) Aufwand für Waren	3.500,00	(2280) Waren	3.500,00
10	(5100) Umsatzerlöse für Waren	8.000,00	(8020) Gewinn und Verlust	8.000,00
11	(8020) Gewinn und Verlust	3.500,00	(6080) Aufwand für Waren	3.500,00
12	(8020) Gewinn und Verlust	4.500,00	(3000) Eigenkapital	4.500,00
13	(8010) Schlussbilanz	5.000,00	(2400) Forderungen a.L.u.L.	5.000,00
14	(8010) Schlussbilanz	23.285,00	(2800) Bank	23.285,00
15	(8010) Schlussbilanz	10.000,00	(2880) Kasse	10.000,00
16	(3000) Eigenkapital	24.500,00	(8010) Schlussbilanz	24.500,00
17	(4200) Verbindlichk. ggü. Kred.	60.000,00	(8010) Schlussbilanz	60.000,00
18	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	11.785,00	(8010) Schlussbilanz	11.785,00

S	(8020) Gewinn und Verlust		H
Aufwand für Waren	3.500,00	Umsatzerlöse für Waren	8.000,00
EK	4.500,00		
	<u>8.000,00</u>		<u>8.000,00</u>

A	(8010) Schlussbilanz		P
Waren	58.000,00	EK	24.500,00
Forderungen a.L.u.L.	5.000,00	Verbindl.kt. ggü. Kred.	60.000,00
Bank	23.285,00	Verbindl.kt. a.L.u.L.	11.785,00
Kasse	10.000,00		
	<u>96.285,00</u>		<u>96.285,00</u>

c.) Der Gewinn des Geschäftsjahres beträgt 4.500,- EUR.

Lösung Übung 18: Buchung von Zahlungsnachlässen

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
1	(2280) Waren (2600) Vorsteuer (19%)	7.000,00 1.330,00	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	8.330,00
2	(2880) Kasse	10.174,50	(5100) Umsatzerlöse für Waren (4800) Umsatzsteuer (19%)	8.550,00 1.624,50
3	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	8.330,00	(2800) Bank (2282) Nachlässe (2600) Vorsteuer (19%)	8.163,40 140,00 26,60
4	(5101) Erlösberichtigun- gen (4800) Umsatzsteuer (19%)	1.000,00 190,00	(2800) Bank	1.190,00
(5)	(5100) Umsatzerlöse für Waren	1.000,00	(5101) Erlösberichtigun- gen	1.000,00

(6)	(2282) Nachlässe	140,00	(2280) Waren	140,00
-----	------------------	--------	--------------	--------

S	(2280) Waren	H	
AB	58.000,00	(6) Na.	140,00
(1) V.L.L.	7.000,00		

S	(4800) Umsatzsteuer (19%)	H	
(4) Ba	190,00	(2) Ka	1.624,50

S	(2880) Kasse	H	
AB	10.000,00		
(2) U.e., Vst	10.174,50		

S	(2600) Vorsteuer (19%)	H	
(1) V.L.L.	1.330,00	(3) V.L.L.	26,60

S	(5100) Umsatz- erlöse für Waren	H	
(5) E.b.	1.000,00	(2) Ka.	8.550,00

S	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	H	
(3) Ba, Na, Vst	8.330,00	AB	11.785,00
		(1) Wa, Vst	8.330,00

S	(2800) Bank	H	
AB	23.295,00	(3) V.L.L.	8.163,40
		(4) E.b., USt	1.190,00

S	(5101) Erlösberichti- gungen	H	
(4) Ba	1.000,00	(5) U.e.	1.000,00
	<u>1.000,00</u>		<u>1.000,00</u>

S	(2282) Nachlässe	H	
(6) Wa	140,00	(3) V.L.L.	140,00
	<u>140,00</u>		<u>140,00</u>

Lösung zu Übung 19: Zahlung per EC-Karte

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 1	(2800) Bank	7.140,00	(5100) Umsatzerlöse für Waren	6.000,00
			(4800) Umsatzsteuer	1.140,00

Lösung zu Übung 20: Kundenzahlung per Scheck

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 2</i>	(2860) Schecks	2.380,00	(2400) Forderungen a.L.u.L.	2.380,00

Lösung Übung 21: Gehaltsauszahlung I: Lohnauszahlung

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3a</i>	(6300) Gehälter und Zulagen	3.480,00	(4830) Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Finanzbehörden	597,69
			(4840) Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern	725,58
			(2800) Bank	2.156,73

Lösung Übung 22: Gehaltsauszahlung II: Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3b</i>	(6410) Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	725,58	(4840) Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern	725,58

Lösung Übung 23: Gehaltsbuchung

S	(6300) Gehälter und Zulagen	H	S	(4840) Verbindlkt. ggü. SV	H
V.SV, S.V.FB, Ba	3.480,00			G.u.Zu.	725,58
				Ag.S.	725,58
S	(2800) Bank	H	S	(4830) So. Verbindlk. ggü. FB	H
AB	13.775,00	G.u.Zu.	2.156,73	G.u.Zu.	597,69
S	(6410) Arbeitg.a.SV	H			
V.SV	725,58				

Lösung Übung 24: Buchungssätze, mit denen die Steuern (3c) und Sozialversicherungsbeiträge (3d) ans Finanzamt und an die Sozialversicherungsträger überwiesen werden

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3c</i>	(4830) Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Finanzbehörden	597,69	(2800) Bank	597,69
<i>Geschäftsvorfall 3d</i>	(4840) Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern	1.451,16	(2800) Bank	1.451,16

Lösung Übung 25: Buchung der Überweisung von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen

S	(6300) Gehälter und Zulagen		H	S	(4840) Verbindlkt. ggü. SV		H
V.SV, S.V.FB, Ba	3.480,00			Ba.	1.451,16	G.u.Zu.	725,58
						Ag.S.	725,58
S	(2800) Bank		H	S	(4830) So. Verbindlk. ggü. FB		H
AB	13.775,00	G.u.Zu.	2.156,73	Ba.	597,69	G.u.Zu.	597,69
		S.FB	597,69				
		V.SV	1.451,16				
S	(6410) Arbeitg.a.SV		H				
V.SV	725,58						

Lösung zu Übung 26: Abschluss der Gehaltskonten in die Schlussbilanz bzw. die Gewinn und Verlustrechnung

Nr.	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
6	(8020) Gewinn und Verlust	3.480,00	(6300) Gehälter und Zulagen	3.480,00
7	(8020) Gewinn und Verlust	725,58	(6410) Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	725,58
8	(8010) Schlussbilanz	9.569,42	(2800) Bank	9.569,42
9	(4830) Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Finanzbehörden	0,00	(8010) Schlussbilanz	0,00
10	(4840) Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern	0,00	(8010) Schlussbilanz	0,00

S	(6300) Gehälter und Zulagen		H
V.SV, S.V.FB, Ba	3.480,00	G+V	3.480,00
	<u>3.480,00</u>		<u>3.480,00</u>

S	(4840) Verbindlkt. ggü. SV		H
Ba	1.451,16	G.u.Zu.	725,58
SB	0,00	Ag.S.	725,58
	<u>1.451,16</u>		<u>1.451,16</u>

S	(2800) Bank		H
AB	13.775,00	G.u.Zu.	2.156,73
		S.FB	597,69
		V.SV	1.451,16
		SB	9.569,42
	<u>13.775,00</u>		<u>13.775,00</u>

S	(4830) So. Verbindlkt. ggü. FB		H
Ba.	597,69	G.u.Zu.	597,69
SB	0,00		
	<u>597,69</u>		<u>597,69</u>

S	(6410) Arbeitg.a.SV		H
V.SV	725,58	G+V	725,58
	<u>725,58</u>		<u>725,58</u>

Teilabschlüsse:

S	(8020) Gewinn und Verlust		H
Gehälter und Zulagen	3.480,00		
Arbeitg. a. SV	725,58		

A	(8010) Schlussbilanz		P
Bank	9.569,42	Verbindlkt. ggü. SV	0,00
		So. Verbindlkt. ggü. FB	0,00

Lösung Übung 27: Neutraler Aufwand wegen Sturmschaden

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 11</i>	(7600) Außerordentlicher Aufwand	110.000,00	(0520) Gebäude	110.000,00

Lösung Übung 28: Barentnahme des Personengeschafters für private Zwecke

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 12</i>	(3001) Privatkonto	200,00	(2800) Kasse	200,00

Lösung Übung 29: Privateinlage in Form eines Kraftfahrzeugs

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 13</i>	(0840) Fuhrpark	12.500,00	(3001) Privatkonto	12.500,00

Lösung Übung 30: Entnahme von Waren durch den Personengeschafters für private Zwecke

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 14</i>	(3001) Privatkonto	416,50	(5420) Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen	350,00
			(4800) Umsatzsteuer (19%)	66,50

Lösung Übung 31: Skonto beim Anlagekauf

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 16	(4400) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	3.570,00	(2800) Bank	3.498,60
			(0860) Büromaschinen, Organisationsmittel und Kommunikationsanlagen	60,00
			(2600) Vorsteuer	11,40

Lösung Übung 32: Nebenkosten beim Anlagekauf

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Geschäftsvorfall 17	(0860) Büromaschinen, Organisationsmittel und Kommunikationsanlagen (2600) Vorsteuer	250,00	(2880) Kasse	297,50
		47,50		

Lösung Übung 33: Lineare Abschreibung

$$\text{Jahresabschreibung} = \frac{3.150,00 \text{ EUR}}{7 \text{ Jahre}} = 450,00 \text{ EUR}$$

Jahr	Abschreibung	Restwert am Ende des Jahres
1 (Jahr der Anschaffung)	450,00	2.700,00
2	450,00	2.250,00
3	450,00	1.800,00
4	450,00	1.350,00
5	450,00	900,00
6	450,00	450,00
7	450,00	0,00

Lösung 34: Geometrisch-degressive Abschreibung

Jahr	Geometr.-degr. Abschreibung	Lineare Abschreibung	Restwert am Ende des Jahres
1	30.000,00		120.000,00
2	24.000,00		96.000,00
3	19.200,00		76.800,00
4	15.360,00		61.440,00
5	12.288,00		49.152,00
6	9.830,40	9.830,40	39.321,60
7		9.830,40	29.491,20
8		9.830,40	19.660,80
9		9.830,40	9.830,40
10		9.830,40	0,00

Anmerkung: Im 6. Jahr erzielen beide Methoden den gleichen Abschreibungsbetrag (9.830,40 EUR). Im 7. Jahr führt die lineare Abschreibung zu einem höheren Wert. Der Wechsel im 6. oder spätestens 7. Jahr ist also sinnvoll. Der Abschreibungsbetrag der linearen Abschreibung im 6. Jahr ist wie folgt zu ermitteln: 49.152,00 EUR (Restwert am Ende des 5. Jahres) dividiert durch 5 verbleibende Abschreibungsjahre (Jahr 6 bis 10) = 9.830,40 EUR.

Lösung Übung 35: Leistungsabhängige Abschreibung eines LKWs

$$\text{Abschreibung im Jahr } t = \frac{120.000 \text{ EUR}}{400.000 \text{ km}} \cdot 85.000 \text{ km} = 25.500 \text{ EUR}$$

Anmerkung: Der Bruch in der Formel sagt aus, dass pro Kilometer ein Wertverlust von 0,30 EUR entsteht. Dieser Wert bleibt in den Folgejahren gleich und muss im jeweiligen Jahr nur noch mit der Zahl der gefahrenen Kilometer multipliziert werden.

Lösung Übung 36: Abschreibung im Jahr der Anschaffung

$$\text{Abschreibung im Jahr der Anschaffung} = \frac{8}{12} \cdot 450,00 \text{ EUR} = 300,00 \text{ EUR}$$

Jahr	Abschreibung	Restwert am Ende des Jahres
1 (Jahr der Anschaffung)	300,00	2.850,00
2	450,00	2.400,00
3	450,00	1.950,00
4	450,00	1.500,00
5	450,00	1.050,00
6	450,00	600,00
7	450,00	150,00
8	150,00	0,00

Anmerkung: Für den Monat Mai darf im Jahr der Anschaffung schon mit abgeschrieben werden (auch wenn die Anschaffung z.B. am 31.5. erfolgt wäre). In den Jahren 2 bis 6 werden planmäßig 450,00 EUR abgeschrieben. Im 8. und letzten Jahr bleiben für die Abschreibung nur noch 4/12 der eigentlichen Jahresabschreibung (oder 450,00 - 300,00 = 150,00 EUR) übrig.

Lösung Übung 37: Abschreibung von Anlagegegenständen

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 2</i>	(6520) Abschreibung auf Sachanlagen	14.000,00	(0870) Büromöbel und sonstige Geschäftsausstattung	14.000,00

Lösung Übung 38: Verkauf einer Maschine über dem Buchwert

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 4a</i>	(2880) Kasse	23.800,00	(5410) Sonstige Erlöse (z.B. aus Provisionen oder Anlagenabgängen)	20.000,00
			(4800) Umsatzsteuer	3.800,00

Lösung Übung 39: Anlageabgang

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 4b</i>	(6979) Anlagenabgänge	1,00	(0770) Sonstige Anlagen und Maschinen	1,00

Lösung Übung 40: Geldeingang bei zweifelhafter Forderung

Buchungssatz für den Geldeingang:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 6a</i>	(2800) Bank	8.925,00	(2470) Zweifelhafte Forderungen	8.925,00

Buchungssatz für die Umsatzsteuerkorrektur:

Hilfsrechnung:

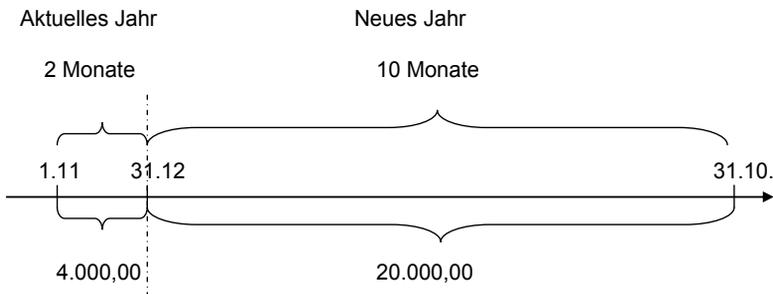
An das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer:	2.850,00
abzüglich vom Kunden überwiesene Umsatzsteuer:	<u>1.425,00</u>
vom Finanzamt zu erhalten (Differenz):	1.425,00

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 6b</i>	(4800) Umsatz- steuer (19%)	1.425,00	(2470) Zweifelhafte Forderungen	1.425,00

Lösung Übung 41: Abschreibung uneinbringlicher Forderung

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung</i> 3	(6951) Abschreibungen auf Forderungen (4800) Umsatzsteuer (19%)	15.000,00 2.850,00	(2400) Forderungen a.L.u.L	17.850,00

Lösung Übung 42: Ermittlung des Abgrenzungsbetrags



Von der Mietzahlung beziehen sich 20.000,00 EUR auf das neue Geschäftsjahr, dürfen also in der G+V des alten Jahres nicht erscheinen.

Lösung Übung 43: Abschluss der Abgrenzungskonten

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung</i> 1	(8020) Gewinn und Verlust	4.000,00	(6700) Mieten, Pachten	4.000,00
<i>Abschlussbuchung</i> 2	(8010) Schlussbilanz	20.000,00	(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung	20.000,00

S	(6700) Mieten, Pachten	H
Ba	24.000,00	ARAB 20.000,00
		G+V 4.000,00
	<u>24.000,00</u>	<u>24.000,00</u>

S	(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung	H
Mi.Pa.	20.000,00	SB 20.000,00
	<u>20.000,00</u>	<u>20.000,00</u>

S	(8020) Gewinn und Verlust	H
Mieten, Pachten	4.000,00	

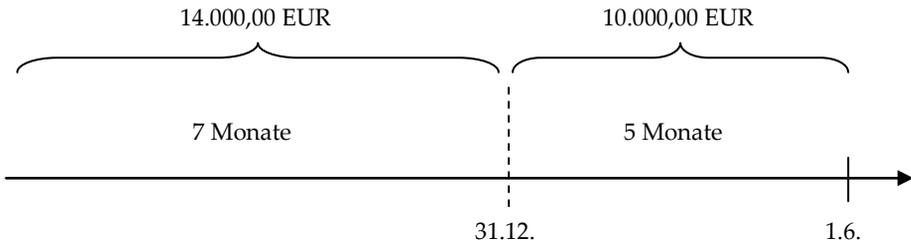
A	(8010) Schlussbilanz	P
Aktive Rechnungsabgrenzung	20.000,00	

Lösung Übung 44: Transitorische Abgrenzungsbuchung im Ertragsfall

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Abgrenzungsbuchung 3	(5400) Mieterträge	3.000,00	(4900) Passive Rechnungsabgrenzung	3.000,00

Lösung Übung 45: Antizipative Abgrenzung im Ertragsfall

Zeitstrahl zur Hilfe:



Abgrenzungsbuchung:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Abgrenzungsbuchung 5	(2690) ... sonstige Forderungen	14.000,00	(5710) Zinserträge	14.000,00

Lösung Übung 46: Auflösung der antizipativen Abgrenzung im neuen Jahr

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Abgrenzungsbuchung 6	(2800) Bank	24.000,00	(2690) ... sonstige Forderungen (5710) Zinserträge	14.000,00 10.000,00

Lösung Übung 47: Übung transitorische Abgrenzung

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Buchung am 1.10.	(6900) Versicherungsbeiträge	12.000,00	(2800) Bank	12.000,00
Abgrenzungsbuchung zum 31.12.	(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung	6.000,00	(6900) Versicherungsbeiträge	6.000,00
Buchung am 2.1.	(6900) Versicherungsbeiträge	6.000,00	(2900) Aktive Rechnungsabgrenzung	6.000,00
Buchung am 1.4.	(6900) Versicherungsbeiträge	12.000,00	(2800) Bank	12.000,00

Lösung Übung 48: Abschluss einer Rückstellungsbuchung

S	(6830) Kosten der Telekom.	H	S	(3990) Sonstige Rückstellungen	H
So.Rück.	400,00	G+V	400,00	SB	400,00
	<u>400,00</u>		<u>400,00</u>	Ko.d.Tel.	400,00
				<u>400,00</u>	<u>400,00</u>

S (8020) Gewinn und Verlust H

Kosten der Telekom. 400,00

A (8010) Schlussbilanz P

Sonstige Rückstellungen 400,00

Lösung Übung 49: Jahresabschlussaktivitäten (Abschreibungen, Jahresabgrenzungen, Rückstellungen)

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
Jahresabschlussaktivität 1	(6520) Abschr. auf Sachanl.	30.000,00	(0860) Büromaschinen	30.000,00
Jahresabschlussaktivität 2	(2690) Sonstige Forderungen	22.000,00	(5400) Mieterträge	22.000,00
Jahresabschlussaktivität 3	(6160) Fremdinstandhaltung	1.500,00	(3990) Sonstige Rückstellungen	1.500,00

S	(0860) Büromaschinen	H
AB	60.000,00	Ab.a.Sa. 30.000,00
		SB 30.000,00
	<u>60.000,00</u>	<u>60.000,00</u>

S	(3000) Eigenkapital	H
G+V	9.500,00	AB 15.000,00
SB	5.500,00	
	<u>15.000,00</u>	<u>15.000,00</u>

S	(2880) Kasse	H
AB	20.000,00	SB 20.000,00
	<u>20.000,00</u>	<u>20.000,00</u>

S	(4250) Langfr. Bankverbindlichk.	H
SB	65.000,00	AB 65.000,00
	<u>65.000,00</u>	<u>65.000,00</u>

S	(6520) Abschr. auf Sachanl.		H
Bü.ma.	30.000,00	G+V	30.000,00
	<u>30.000,00</u>		<u>30.000,00</u>

S	(5400) Mieterträge		H
G+V	22.000,00	So.Fo.	22.000,00
	<u>22.000,00</u>		<u>22.000,00</u>

S	(2690) Sonst. Forde- rungen		H
Miet.er.	22.000,00	SB	22.000,00
	<u>22.000,00</u>		<u>22.000,00</u>

S	(3990) Sonstige Rück- stellungen		H
SB	1.500,00	Fr.inst.	1.500,00
	<u>1.500,00</u>		<u>1.500,00</u>

S	(6160) Fremdinstand- haltung		H
So.Rück.	1.500,00	G+V	1.500,00
	<u>1.500,00</u>		<u>1.500,00</u>

S	(8020) Gewinn und Verlust		H
Abschr. a. Sachanlagen	30.000,00	Mieterträge	22.000,00
Fremdinstandhaltung	1.500,00	Eigenkapital	9.500,00
	<u>31.500,00</u>		<u>31.500,00</u>

A	(8010) Schlussbilanz		P
Büromaschinen	30.000,00	Eigenkapital	5.500,00
Sonst. Forderungen	22.000,00	Langfr. Verbindlichkt.	65.000,00
Kasse	20.000,00	Sonstige Rückstellungen	1.500,00
	<u>72.000,00</u>		<u>72.000,00</u>

Abschlussbuchungen:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Jahresabschlussbuchung 4</i>	(8020) Gewinn und Verlust	30.000,00	(6520) Abschr. auf Sachanl.	30.000,00
<i>Jahresabschlussbuchung 5</i>	(5400) Mieterträge	22.000,00	(8020) Gewinn und Verlust	22.000,00
<i>Jahresabschlussbuchung 6</i>	(8020) Gewinn und Verlust	1.500,00	(6160) Fremdinstandhaltung	1.500,00
<i>Jahresabschlussbuchung 7</i>	(3000) Eigenkapital	9.500,00	(8020) Gewinn und Verlust	9.500,00
<i>Jahresabschlussbuchung 8</i>	(3000) Eigenkapital	5.500,00	(8010) Schlussbilanz	5.500,00
<i>Jahresabschlussbuchung 9</i>	(4250) Langfr. Bankverbindlichkeiten	65.000,00	(8010) Schlussbilanz	65.000,00
<i>Jahresabschlussbuchung 10</i>	(8010) Schlussbilanz	30.000,00	(0860) Büromaschinen	30.000,00
<i>Jahresabschlussbuchung 11</i>	(8010) Schlussbilanz	20.000,00	(2880) Kasse	20.000,00
<i>Jahresabschlussbuchung 12</i>	(8010) Schlussbilanz	22.000,00	(2690) Sonstige Forderungen	22.000,00
<i>Jahresabschlussbuchung 13</i>	(3990) Sonstige Rückstellungen	1.500,00	(8010) Schlussbilanz	1.500,00

Es entsteht ein Verlust in Höhe von 9.500,00 EUR.

Lösung Übung 50: Rohstoffeinkauf

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 1</i>	(2000) Rohstoffe (2600) Vorsteuer	10.000,00 1.900,00	(4400) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	11.900,00

Lösung Übung 51: Minderung beim Rohstoffeinkauf

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 3</i>	(2880) Kasse	1.190,00	(2002) Nachlässe (2600) Vorsteuer	1.000,00 190,00

Lösung Übung 52: Bonus beim Rohstoffeinkauf

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 4</i>	(2800) Bank	14.280,00	(2002) Nachlässe (2600) Vorsteuer	12.000,00 2.280,00

Lösung zu Übung 53: Skonto beim Rohstoffeinkauf

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 5</i>	(4400) Verbindlichkeiten a.L.u.L.	11.900,00	(2800) Bank (2002) Nachlässe (2600) Vorsteuer	11.662,00 200,00 38,00

Lösung Übung 54: Bezugskosten in der Industrie

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 6</i>	(2001) Bezugskosten (2600) Vorsteuer	250,00 47,50	(2880) Kasse	297,50

Lösung Übung 55: Verbrauch von Rohstoffen

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 7</i>	(6000) Aufwendungen für Rohstoffe/ Fertigungsmaterial	15.000,00	(2000) Rohstoffe	15.000,00

Lösung Übung 56: Buchung der Inventurdifferenz und Abschluss des „Rohstoff“-Kontos sowie des Kontos „Aufwendungen für Rohstoffe“

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Buchung der Inventurdifferenz</i>	(6000) Aufwendungen für Rohstoffe ...	150,00	(2280) Rohstoffe ...	150,00
<i>Abschlussbuchung 1</i>	(8010) Schlussbilanz	5.350,00	(2280) Rohstoffe ...	5.350,00
<i>Abschlussbuchung 2</i>	(8020) Gewinn und Verlust	4.650,00	(6000) Aufwendungen für Rohstoffe ...	4.650,00

(Anmerkung: Der Rohstoffverbrauch war offenbar um 150,00 EUR größer als es der Saldo auf dem Rohstoffkonto vermuten ließ. Dieser Verbrauch wird also als Inventurdifferenz nacherfasst.)

Lösung Übung 57: Periodische Durchschnittsbewertung

$$\text{Durchschnittspreis} = \frac{(150 \cdot 10,00 + 300 \cdot 12,00 + 200 \cdot 8,00 + 250 \cdot 9,00 + 100 \cdot 13,00)}{150 + 300 + 200 + 250 + 100} = 10,25 \text{ EUR}$$

$$\text{Lagerwert} = 300 \cdot 10,25 = 3.075,00 \text{ EUR}$$

Anmerkung: Mit dem Preis von 10,25 EUR würde auch der Verbrauch (von 700 Stück) bewertet. Die Aufwendungen für Rohstoffe würden also 7.175,00 EUR betragen.

Lösung Übung 58: Permanente Durchschnittsbewertung

Einkaufsdatum	Menge (Stück)	Einkaufspreis/Stück (EUR)	Durchschnittspreis (EUR)	Menge im Lager (Stück)	Wert Lagerbestand (EUR)
Anfangsbestand 1.1.	150	10,00	10,00	150	1.500,00
Abgang 2.2.	- 50		10,00	100	1.000,00
Zugang 2.4.	300	12,00	11,50	400	4.600,00
Abgang 15.4.	- 110		11,50	290	3.335,00
Zugang 15.6.	200	8,00	10,07	490	4.934,30
Abgang 3.7.	- 300		10,07	190	1.913,30
Zugang 20.9.	250	9,00	9,46	440	4.162,40
Abgang 10.10.	- 240		9,46	200	1.892,00
Zugang 3.12.	100	13,00	10,64	300	3.192,00

Anmerkung: Der Abgang (Verbrauch) am 15.4. würde dann wie folgt bewertet:

$$110 \cdot 11,50 = 1.265,00 \text{ EUR}$$

Lösung Übung 59: FiFo-Methode

$$\text{Endbestand} = 100 \cdot 13,00 + 200 \cdot 9,00 = 1.300,00 + 1.800,00 = 3.100,00 \text{ EUR}$$

Lösung Übung 60: LiFo-Methode

$$\text{Endbestand} = 150 \cdot 10,00 + 150 \cdot 12,00 = 1.500,00 + 1.800,00 = 3.300,00 \text{ EUR}$$

Lösung Übung 61: Skonto beim Bezahlen industrieller Erzeugnisse

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 19</i>	(2800) Bank (5001) Erlösberichtigungen (4800) Umsatzsteuer	18.468,80 480,00 91,20	(2400) Forderungen a.L.u.L.	19.040,00

Lösung Übung 62: Industriebuchführung

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Geschäftsvorfall 1</i>	(2000) Rohstoffe (2600) Vorsteuer	18.620,00 3.537,80	(2880) Kasse	22.157,80
<i>Geschäftsvorfall 2</i>	(6000) Aufwendungen für Rohstoffe	9.000,00	(2000) Rohstoffe	9.000,00
<i>Geschäftsvorfall 3</i>	(2880) Kasse	41.650,00	(5000) Umsatzerlöse (4800) Umsatzsteuer	35.000,00 6.650,00
<i>Geschäftsvorfall 4</i>	(4800) Umsatzsteuer (4800) Umsatzsteuer	3.537,80 3.112,20	(2600) Vorsteuer (2800) Bank	3.537,80 3.112,20
<i>Geschäftsvorfall 5</i>	(6520) Abschreibungen auf Sachanlagen	20.000,00	(0770) Sonstige Anlagen und Maschinen	20.000,00

Zur Berücksichtigung der Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen werden folgende Abschlussbuchungen durchgeführt:

	Konto Soll	Betrag Soll	Konto Haben	Betrag Haben
<i>Abschlussbuchung 1</i>	(8010) Schlussbilanz	30.000,00	(2200) Fertige Erzeugnisse	30.000,00
<i>Abschlussbuchung 2</i>	(2200) Fertige Erzeugnisse	10.000,00	(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen	10.000,00
<i>Abschlussbuchung 3</i>	(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen	10.000,00	(8020) Gewinn und Verlust	10.000,00

Anmerkung: Um eine leichtere Zuordnung der Buchungssätze 1-5 zu den Buchungen auf den einzelnen Konten zu ermöglichen wird bei dieser Aufgabe zusätzlich zum Kürzel für das Gegenkonto die jeweilige Nummer des Buchungssatzes (in Klammern) auf dem jeweiligen Konto vermerkt.

S	(0530) Betriebsgebäude	H
Anfangsbestand	300.000,00	SB 300.000,00
	<u>300.000,00</u>	<u>300.000,00</u>

S	(0770) Sonst. Anlagen und Maschinen	H
Anfangsbestand	200.000,00	(5) Abschr. a. Sach. 20.000,00
		SB 180.000,00
	<u>200.000,00</u>	<u>200.000,00</u>

S	(2000) Rohstoffe	H
Anfangsbestand	10.000,00	(2) Aufwend. für Rohstoffe 9.000,00
(1) Kasse	18.620,00	SB 19.620,00
	<u>28.620,00</u>	<u>28.620,00</u>

S (2200) Fertige Erzeugnisse H

AB	20.000,00	SB	30.000,00
Best.verän.a.f.Erz.	10.000,00		
	<u>30.000,00</u>		<u>30.000,00</u>

S (2800) Bank H

Anfangsbestand	10.000,00	(4) Umsatzsteuer	3.112,20
		SB	6.887,80
	<u>10.000,00</u>		<u>10.000,00</u>

S (2880) Kasse H

Anfangsbestand	30.000,00	(1) Rohstoffe, Vst	22.157,80
(3) Umsatzerlöse, Ust	41.650,00	SB	49.492,20
	<u>71.650,00</u>		<u>71.650,00</u>

S (3000) Eigenkapital H

SB	176.000,00	Anfangsbestand	160.000,00
		SB	16.000,00
	<u>176.000,00</u>		<u>176.000,00</u>

S (4230) Mittelfristige Bankverbindlichkeiten H

SB	410.000,00	Anfangsbestand	410.000,00
	<u>410.000,00</u>		<u>410.000,00</u>

S		(4800) Umsatzsteuer		H	
(4) Vorsteuer	3.537,80	(3) Kasse	6.650,00		
(4) Bank	3.112,20				
	<u>6.650,00</u>				<u>6.650,00</u>

S		(2600) Vorsteuer		H	
(1) Kasse	3.537,80	(4) Umsatzsteuer	3.537,80		
	<u>3.537,80</u>				<u>3.537,80</u>

S		(5000) Umsatzerlöse		H	
G+V	35.000,00	(3) Kasse	35.000,00		
	<u>35.000,00</u>				<u>35.000,00</u>

S		(5202) Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen		H	
G+V	10.000,00	Fertige Erzeugnisse	10.000,00		
	<u>10.000,00</u>				<u>10.000,00</u>

S		(6000) Aufwendungen für Rohstoffe		H	
(2) Rohstoffe	9.000,00	G+V	9.000,00		
	<u>9.000,00</u>				<u>9.000,00</u>

S		(6520) Abschreibungen auf Sachanlagen		H	
(5) Sonst. Anl. u. Masch.	20.000,00	G+V	20.000,00		
	<u>20.000,00</u>				<u>20.000,00</u>

S	(8020) Gewinn und Verlust		H
Auf. für Rohstoffe	9.000,00	Umsatzerlöse	35.000,00
Abschr. a. Sachanlagen	20.000,00	Bestandsver. Fertigerz.	10.000,00
Eigenkapital	16.000,00		
	<u>45.000,00</u>		<u>45.000,00</u>

A	(8010) Schlussbilanz		P
Betriebsgebäude	300.000,00	Eigenkapital	176.000,00
Sonst. Anl. u. Maschinen	180.000,00	Mit. Bankverbindlichkeiten	410.000,00
Fert. Erzeugnisse	30.000,00		
Rohstoffe	19.620,00		
Bank	6.887,80		
Kasse	49.492,20		
	<u>586.000,00</u>		<u>586.000,00</u>

c.) Beantworten Sie folgende Fragen:

c1.) Liegt hier ein Gewinn oder ein Verlust vor?

Es liegt ein Gewinn vor.

c2.) In welcher Höhe tritt der Gewinn oder Verlust auf?

Der Gewinn beträgt 16.000,- EUR.

Lösung Übung 63: Gewinnverteilung einer OHG

Gesellschafter	4% vom EK	Rest (nach Köpfen)	Gesamtverteilung
Meier	16.000,00	30.400,00	46.400,00
Müller	12.000,00	30.400,00	42.400,00
Schulze	800,00	30.400,00	31.200,00
Summe	28.800,00	91.200,00	120.000,00

Lösung Übung 64: Umbuchung des G+V-Saldos auf Jahresüberschuss

S (8020) Gewinn und Verlust H

Mieten, Pachten	50.000,00	Sonstige Erlöse	90.000,00
Körperschaftsteuer	6.000,00		
Jahresüberschuss	34.000,00		
	<u>90.000,00</u>		<u>90.000,00</u>

S (3400) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag H

	G+V	34.000,00
--	-----	-----------

Lösung Übung 65: Gewinnverwendung der AG

1.		Saldo der G+V (vor Gewinnsteuerrückstellungen)
2.	-	Bildung von Gewinnsteuerrückstellungen
3.	=	Jahresüberschuss
4.	+	Evtl. Gewinnvortrag
5.	-	Evtl. Verlustvortrag
6.	-	Einstellung in gesetzliche Rücklagen (ggf.)
7.	=	Bilanzgewinn
8.	-	Nach Hauptversammlung: Einstellung in weitere Rücklagen (ggf.)
9.	-	Ausschüttung an die Aktionäre
10.	-	Gewinnvortrag (ggf.)
11.	=	Null

Lösung Übung 66: Marktwertsteigerung eines Wertpapiers

Nach HGB ergibt sich aufgrund des Niederstwertprinzips keine bilanzielle Veränderung. Nach IAS/IFRS ist der Wert des Wertpapiers auf der Aktivseite der Bilanz auf den Börsenwert (145,- Euro) zu erhöhen, auf der Passivseite erhöht sich (ggf. unter Berücksichtigung einer Latenten Steuer) das Eigenkapital.¹⁵⁵

Lösung Übung 67: Fertigungsauftrag

Bilanzstichtag	31.12.20X6	31.12.20X7	31.12.20X8	31.12.20X9
Percentage of completion (cost-to-cost)	25%	25%	25%	..156
Buchungen:				
per Künftige Forderungen aus Fertigungsaufträgen	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00
an Umsatzerlöse	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00
per Herstellungsaufwand bzw. Personalkosten usw. (je nach Art des Aufwands)	200.000,00	200.000,00	205.000,00	215.000,00
an Vorräte bzw. Bank (je nach Art des Aufwands)	200.000,00	200.000,00	205.000,00	215.000,00
per Forderungen aus Lieferung und Leistung				1.000.000,00
an künftige Forderungen aus Fertigungsaufträgen				1.000.000,00

¹⁵⁵ Mit der bilanziellen Wertsteigerung muss in der Internationalen Rechnungslegung nicht zwingend auch ein Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung verbunden sein, siehe 4.3.

¹⁵⁶ Im letzten Jahr (20X9) werden (unabhängig vom rechnerischen Prozentsatz) die noch fehlenden Umsatzerlöse (hier: 1.000.000,00 - 750.000,00 = 250.000,00) verbucht.

Bilanzstichtag	31.12.20X6	31.12.20X7	31.12.20X8	31.12.20X9
Ergebniswirkung	50.000,00	50.000,00	45.000,00	35.000,00
Ergebniswirkung (kumuliert)	50.000,00	100.000,00	145.000,00	180.000,00

Lösung Übung 68: Fortgeführte Anschaffungskosten und Werthaltigkeitstest (Impairment)

- a. „Anschaffungskosten“: $100.000,00 - 12,2\% + 200,00 = 88.000,00$.
 „Fortgeführte Anschaffungskosten“: $88.000,00 - 3 \cdot 11.000,00 = 55.000,00$
- b. Werthaltigkeitstest führt zu geringerem Wert (Barwert der Einzahlungsüberschüsse):

Jahr	20X5	20X6	20X7	20X8	20X9
Einzahlungen	18.000,00	16.000,00	13.000,00	12.000,00	8.000,00
Auszahlungen	2.050,00	2.120,00	2.240,00	2.400,00	2.500,00
Netto-Cashflow	15.950,00	13.880,00	10.760,00	9.600,00	5.500,00

$$\text{Barwert der Einzahlungsüberschüsse} = \frac{15.950,00}{(1+0,05)^1} + \frac{13.880,00}{(1+0,05)^2} + \dots + \frac{5.500,00}{(1+0,05)^5} = 49.282,28$$

Das Fahrzeug ist in der Bilanz zum 31.12.20X4 mit 49.282,28 zu bewerten. Der Nettoveräußerungswert (47.000,00) kommt nicht zum Tragen, da der Barwert der Einzahlungsüberschüsse größer ist.

Kontenplan

... auf der Basis des Industriekontenrahmens (IKR)¹⁵⁷ für Ausbildungszwecke

Klasse 0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
	<p>00 Ausstehende Einlagen 0000 Ausstehende Einlagen</p> <p>01 Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs <i>Immaterielle Vermögensgegenstände</i></p> <p>02 Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten</p> <p>03 Geschäfts- oder Firmenwert</p> <p>04 Geleistete Anzahlungen auf Immaterielle Vermögensgegenstände <i>Sachanlagen</i></p> <p>05 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken 0500 Unbebaute Grundstücke 0510 Bebaute Grundstücke 0520 Gebäude 0530 Betriebsgebäude 0540 Verwaltungsgebäude 0550 Andere Bauten 0560 Grundstückseinrichtungen 0570 Gebäudeeinrichtungen 0590 Wohngebäude</p> <p>06 Frei</p> <p>07 Technische Anlagen und Maschinen 0700 Anlagen und Maschinen der Energieversorgung 0710 Anlagen der Materiallagerung und -bereitstellung 0720 Anlagen und Maschinen der mechanischen Materialbearbeitung, -verarbeitung und -umwandlung</p>

¹⁵⁷ Herausgegeben vom Bundesverband der Deutschen Industrie 1987. Kontenpläne auf der Basis dieses Kontenrahmens sind in ähnlicher Form in verschiedenen Lehrbüchern abgedruckt. Die Ausprägung hier (maximal 4-stellige Kontonummern und Namen) ist angelehnt an Auer (2010), S. 415 ff.

	<p>0730 Anlagen für Wärme-, Kälte und chemische Prozesse sowie ähnliche Anlagen</p> <p>0740 Anlagen für Arbeitssicherheit und Umweltschutz</p> <p>0750 Transportanlagen und ähnliche Betriebsvorrichtungen</p> <p>0760 Verpackungsanlagen und -maschinen</p> <p>0770 Sonstige Anlagen und Maschinen</p> <p>0780 Reservemaschinen und -anlagenteile</p> <p>0790 Geringwertige Anlagen und Maschinen</p> <p>08 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</p> <p>0800 Andere Anlagen</p> <p>0810 Werkstätteneinrichtung</p> <p>0820 Werkzeuge, Werksgерäte und Modelle, Prüf- und Messmittel</p> <p>0830 Lager- u. Transporteinrichtungen</p> <p>0840 Fuhrpark</p> <p>0850 Sonstige Betriebsausstattung</p> <p>0860 Büromaschinen, Organisationsmittel und Kommunikationsanlagen</p> <p>0870 Büromöbel und sonstige Geschäftsausstattung</p> <p>0880 Reserveteile für Betriebs- und Geschäftsausstattung</p> <p>0890 Geringwertige Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung</p> <p>09 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</p> <p>0900 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen</p> <p>0950 Anlagen im Bau</p>
Klasse 1	Finanzanlagen
	<p>10 Frei</p> <p>11 Anteile an verbundenen Unternehmen</p> <p>12 Ausleihungen an verbundene Unternehmen</p> <p>13 Beteiligungen</p> <p>1300 Beteiligungen</p> <p>14 Frei</p> <p>15 Wertpapiere d. Anlagevermögens</p> <p>1500 Wertpapiere d. Anlagevermögens</p> <p>16 Sonstige Finanzanlagen</p> <p>17 bis 19 Frei</p>
Klasse 2	Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung
	<p><i>Vorräte</i></p> <p>20 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe</p> <p>2000 Rohstoffe/Fertigungsmaterial</p> <p>2001 Bezugskosten</p>

2002 Nachlässe
2010 Vorprodukte/Fremdbauteile
2011 Bezugskosten
2012 Nachlässe
2020 Hilfsstoffe
2021 Bezugskosten
2022 Nachlässe
2030 Betriebsstoffe
2031 Bezugskosten
2032 Nachlässe
2070 Sonstiges Material
2071 Bezugskosten
2072 Nachlässe
21 Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
2100 Unfertige Erzeugnisse
2190 Unfertige Leistungen
22 Fertige Erzeugnisse und Waren
2200 Fertige Erzeugnisse
2280 Waren (Handelswaren)
2281 Bezugskosten
2282 Nachlässe
23 Geleistete Anzahlungen a. Vorräte
2300 Geleistete Anzahlungen a. Vorräte
<i>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände (24–26)</i>
24 Ford. a. Lieferungen u. Leistungen
2400 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
2420 Kaufpreisforderungen
2421 Umsatzsteuerforderungen
2450 Wechselford. aus Lieferungen und Leistungen (Besitzwechsel)
2470 Zweifelhafte Forderungen
2480 Protestwechsel
25 Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen
26 Sonstige Vermögensgegenstände
2600 Vorsteuer
2602 Vorsteuer (19 %) für i. E.
2604 Einfuhrumsatzsteuer
2630 Sonst. Ford. an Finanzbehörden
2640 Sozialversicherung-Vorauszahlung
2650 Forderungen an Mitarbeiter
2690 Übrige sonstige Forderungen

	<p>27 Wertpapiere des Umlaufvermögens</p> <p>28 Flüssige Mittel</p> <p>2800–2842 Guthaben bei Kreditinstituten (Bank)</p> <p>2850 Postbank</p> <p>2860 Schecks</p> <p>2870 Bundesbank</p> <p>2880 Kasse</p> <p>2890 Nebenkassen</p> <p>29 Aktive Rechnungsabgrenzung (und Bilanzfehlbetrag)</p> <p>2900 Aktive Jahresabgrenzung</p> <p>2920 Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen</p> <p>2930 Andere aktive Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>2990 (nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)</p>
Klasse 3	Eigenkapital und Rückstellungen
	<p><i>Eigenkapital</i></p> <p>30 Eigenkapital/Gezeichnetes Kapital</p> <p>Bei Einzelkaufleuten:</p> <p>3000 Eigenkapital</p> <p>3001 Privatkonto</p> <p>Bei Personengesellschaften:</p> <p>3000 Kapital Gesellschafter A</p> <p>3001 Privatkonto A</p> <p>3010 Kapital Gesellschafter B</p> <p>3011 Privatkonto B</p> <p>3070 Kommanditkapital Gesellschafter C</p> <p>3080 Kommanditkapital Gesellschafter D</p> <p>Bei Kapitalgesellschaften:</p> <p>3000 Gezeichnetes Kapital (Grundkapital/Stammkapital)</p> <p>31 Kapitalrücklage</p> <p>3100 Kapitalrücklage</p> <p>32 Gewinnrücklagen</p> <p>3210 Gesetzliche Rücklagen</p> <p>3230 Satzungsmäßige Rücklagen</p> <p>3240 Andere Gewinnrücklagen</p> <p>33 Ergebnisverwendung</p> <p>3310 Jahresergebnis des Vorjahres</p> <p>3320 Ergebnisvortrag aus früheren Perioden</p> <p>3340 Veränderung der Rücklagen</p> <p>3350 Bilanzgewinn/Bilanzverlust</p>

	<p>3360 Ergebnisausschüttung 3390 Ergebnisvortrag auf neue Rechnung 34 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 3400 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 35 Sonderposten mit Rücklageanteil 3500 Sonderposten mit Rücklageanteil 36 Wertberichtigungen (Bei Kapitalgesellschaften als Passivposten der Bilanz nicht zulässig) 3610 – zu Sachanlagen 3650 – zu Finanzanlagen 3670 Einzelwertberichtigung zu Forderungen 3680 Pauschalwertberichtigung zu Forderungen <i>Rückstellungen</i> 37 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 3700 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 38 Steuerrückstellungen 3800 Steuerrückstellungen 39 Sonstige Rückstellungen 3910 – für Gewährleistung 3930 – für andere ungewisse Verbindlichkeiten 3970 – für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 3990 – für Aufwendungen</p>
Klasse 4	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung
	<p>40 Frei 41 Anleihen 4100 Anleihen 42 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 4210 Kurzfristige Bankverbindlichkeiten 4230 Mittelfristige Bankverbindlichkeiten 4250 Langfristige Bankverbindlichkeiten 43 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen 4300 Erhaltene Anzahlungen 44 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 4400 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 4420 Kaufpreisverbindlichkeiten 45 Wechselverbindlichkeiten 4500 Schuldwechsel 46 und 47 Frei 48 Sonstige Verbindlichkeiten 4800 Umsatzsteuer</p>

	4802 Umsatzsteuer (19 %) für innergemeinschaftlichen Erwerb 4820 Zollverbindlichkeiten 4830 Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Finanzbehörden 4840 Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern 4850 Verbindlichkeiten gegenüber Mitarbeitern 4860 Verbindlichkeiten aus vermögenswirksamen Leistungen 4870 Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (Dividende) 4890 Übrige sonstige Verbindlichkeiten 49 Passive Rechnungsabgrenzung 4900 Passive Jahresabgrenzung
Klasse 5	Erträge (einschließlich Berichtigungen)
	50 Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse u. andere eigene Leistungen 5000 Umsatzerlöse f. eigene Erzeugn. 5001 Erlösberichtigungen 5050 Umsatzerlöse für andere eigene Leistungen 5051 Erlösberichtigungen 51 Umsatzerlöse für Waren und sonstige Umsatzerlöse 5100 Umsatzerlöse für Waren 5101 Erlösberichtigungen 5190 Sonstige Umsatzerlöse 5191 Erlösberichtigungen 52 Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an unfertigen und fertigen Erzeugnissen 5200 Bestandsveränderungen 5201 Bestandsveränderungen an unfertigen Erzeugnissen und nicht abgerechneten Leistungen 5202 Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen 53 Andere aktivierte Eigenleistungen 5300 Aktivierte Eigenleistungen 54 Sonstige betriebliche Erträge 5400 Mieterträge 5401 Leasingerträge 5410 Sonstige Erlöse (z. B. aus Provisionen oder Anlagenabgängen) 5420 Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen 5430 Andere sonstige betriebl. Erträge 5440 Erträge aus Werterhöhungen von Gegenständen des Anlagevermögens (Zuschreibungen) 5450 Erträge aus der Auflösung oder Herabsetzung von Wertberichtigungen auf Forderungen 5460 Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen

	<p>5480 Erträge aus der Herabsetzung von Rückstellungen</p> <p>5490 Periodenfremde Erträge</p> <p>55 Erträge aus Beteiligungen</p> <p>5500 Erträge aus Beteiligungen</p> <p>56 Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens</p> <p>5600 Erträge aus anderen Finanzanlagen</p> <p>57 Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge</p> <p>Erträge</p> <p>5710 Zinserträge</p> <p>5730 Diskonterträge</p> <p>5780 Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens</p> <p>5790 Sonstige zinsähnliche Erträge</p> <p>58 Außerordentliche Erträge</p> <p>5800 Außerordentliche Erträge</p> <p>59 Frei</p>
Klasse 6	Betriebliche Aufwendungen (einschließlich Berichtigungen)
	<p><i>Materialaufwand</i></p> <p>60 Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren</p> <p>6000 Aufwendungen für Rohstoffe/Fertigungsmaterial</p> <p>6001 Bezugskosten</p> <p>6002 Nachlässe</p> <p>6010 Aufwendungen für Vorprodukte/Fremdbauteile</p> <p>6020 Aufwendungen für Hilfsstoffe</p> <p>6030 Aufwendungen für Betriebsstoffe/Verbrauchswerkzeuge</p> <p>6040 Aufw. für Verpackungsmaterial</p> <p>6050 Aufw. für Energie u. Treibstoffe</p> <p>6060 Aufw. für Reparaturmaterial</p> <p>6070 Aufwendungen für sonstiges Material</p> <p>6080 Aufwendungen für Waren</p> <p>61 Aufwendungen für bezogene Leistungen</p> <p>6100 Fremdleistungen für Erzeugnisse und andere Umsatzleistungen</p> <p>6140 Frachten und Fremdlager</p> <p>6150 Vertriebsprovisionen</p> <p>6160 Fremdinstandhaltung</p> <p>6170 Sonstige Aufwendungen für bezogene Leistungen</p> <p><i>Personalaufwand</i></p> <p>62 Löhne</p> <p>6200 Löhne einschl. tariflicher, vertraglicher oder arbeitsbedingter Zula-</p>

gen
6210 Urlaubs- und Weihnachtsgeld
6220 Sonstige tarifliche oder vertragliche Aufwendungen für Lohnempfänger
6230 Freiwillige Zuwendungen
6250 Sachbezüge
6260 Vergütungen an gewerbliche Auszubildende
63 Gehälter
6300 Gehälter und Zulagen
6310 Urlaubs- und Weihnachtsgeld
6320 Sonstige tarifliche oder vertragliche Aufwendungen
6330 Freiwillige Zuwendungen
6350 Sachbezüge
6360 Vergütungen an Auszubildende
64 Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
6400 Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung (Lohnbereich)
6410 Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung (Gehaltsbereich)
6420 Beiträge zur Berufsgenossenschaft
6440 Aufwendungen für Altersversorgung
6490 Aufwendungen für Unterstützung
6495 Sonstige soziale Aufwendungen
65 Abschreibungen
<i>Abschreibungen auf Anlagevermögen</i>
6510 Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
6520 Abschreibungen auf Sachanlagen
6540 Abschreibungen auf geringwertige Wirtschaftsgüter
6550 Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen
6570 Unüblich hohe Abschreibungen auf Umlaufvermögen
<i>Sonstige betriebliche Aufwendungen</i>
(66–70)
66 Sonstige Personalaufwendungen
6600 Aufwendungen für Personaleinstellung
6610 Aufwendungen für übernommene Fahrtkosten
6620 Aufwendungen für Werkarzt und Arbeitssicherheit
6630 Personenbezogene Versicherungen
6640 Aufwendungen für Fort- und Weiterbildung
6650 Aufwendungen für Dienstjubiläen
6660 Aufwendungen für Belegschaftsveranstaltungen
6670 Aufwendungen für Werksküche und Sozialeinrichtungen

	6680 Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz 6690 Übrige sonstige Personalaufwendungen 67 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten 6700 Mieten, Pachten 6710 Leasingaufwendungen 6720 Lizenzen und Konzessionen 6730 Gebühren 6750 Kosten des Geldverkehrs 6760 Provisionsaufwendungen (außer Vertriebsprovisionen) 6770 Rechts- und Beratungskosten 68 Aufwendungen für Kommunikation (Dokumentation, Information, Reisen, Werbung) 6800 Büromaterial 6810 Zeitungen und Fachliteratur 6820 Portokosten 6830 Kosten der Telekommunikation 6850 Reisekosten 6860 Bewirtung und Präsentation 6870 Werbung 6880 Spenden 69 Aufwendungen für Beiträge und Sonstiges sowie Wertkorrekturen und periodenfremde Aufwendungen 6900 Versicherungsbeiträge 6920 Beiträge zu Wirtschaftsverbänden und Berufsvertretungen 6930 Verluste aus Schadensfällen 6940 Sonstige Aufwendungen 6950 Abschreibungen auf Forderungen 6951 Abschreibungen auf Forderungen wegen Uneinbringlichkeit 6952 Einstellung in Einzelwertberichtigung 6953 Einstellung in Pauschalwertberichtigung 6960 Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen 6979 Anlagenabgänge 6980 Zuführungen zu Rückstellungen für Gewährleistung 6990 Periodenfremde Aufwendungen
Klasse 7	Weitere Aufwendungen
	70 Betriebliche Steuern 7020 Grundsteuer 7030 Kraftfahrzeugsteuer 7070 Ausfuhrzölle 7080 Verbrauchsteuern

	<p>7090 Sonstige betriebliche Steuern</p> <p>71 bis 73 Frei</p> <p>74 Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens und Verluste aus entsprechenden Abgängen</p> <p>7400 Abschreibungen auf Finanzanlagen</p> <p>7420 Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens</p> <p>7450 Verluste aus dem Abgang von Finanzanlagen</p> <p>7460 Verluste aus dem Abgang von Wertpapieren des Umlaufvermögens</p> <p>75 Zinsen und ähnliche Aufwendungen</p> <p>7510 Zinsaufwendungen</p> <p>7530 Diskontaufwendungen</p> <p>7590 Sonstige zinsähnliche Aufwendungen</p> <p>76 Außerordentliche Aufwendungen</p> <p>7600 Außerordentliche Aufwendungen</p> <p>77 Steuern vom Einkommen und Ertrag</p> <p>7700 Gewerbesteuer</p> <p>7710 Körperschaftsteuer</p> <p>7720 Kapitalertragsteuer</p> <p>78 Diverse Aufwendungen</p> <p>7800 Diverse Aufwendungen</p> <p>79 Frei</p>
Klasse 8	Ergebnisrechnungen
	<p>80 Eröffnung/Abschluss</p> <p>8000 Eröffnungsbilanzkonto</p> <p>8010 Schlussbilanzkonto</p> <p>8020 GuV-Konto Gesamtkostenverfahren</p> <p>8030 GuV-Konto Umsatzkostenverfahren</p> <p>81 Herstellungskosten</p> <p>82 Vertriebskosten</p> <p>83 Allgemeine Verwaltungskosten</p> <p>84 Sonstige betriebliche Aufwendungen</p> <p><i>Konten der kurzfristigen Erfolgsrechnung (KER) für innerjährige Rechnungsperioden (Monat, Quartal oder Halbjahr)</i></p> <p>85 Korrekturkonten zu den Erträgen der Kontenklasse 5</p> <p>86 Korrekturkonten zu den Aufwendungen der Kontenklasse 6</p> <p>87 Korrekturkonten zu den Aufwendungen der Kontenklasse 7</p> <p>88 Kurzfristige Erfolgsrechnung (KER)</p> <p>8800 Gesamtkostenverfahren</p> <p>8810 Umsatzkostenverfahren</p> <p>89 Innerjährige Rechnungsabgrenzung</p>

	8900 Aktive Rechnungsabgrenzung
Klasse 9	Kosten- und Leistungsrechnung
	90 Unternehmensbezogene Abgrenzungen (neutrale/betriebsfremde Aufwendungen u. Erträge)
	91 Kostenrechnerische Korrekturen
	92 Kostenarten und Leistungsarten
	93 Kostenstellen
	94 Kostenträger
	95 Fertige Erzeugnisse
	96 Interne Lieferungen und Leistungen sowie deren Kosten
	97 Umsatzkosten
	98 Umsatzleistungen
	99 Ergebnisausweise

Stichwortverzeichnis

Abgrenzung 132, 133

- antizipative 137
- transitorische 134

Abschreibung 118

- geometrisch degressive 118, 120
- leistungsabhängige 118
- leistungsabhängige (variable) 118, 122
- lineare 118, 119
- von Forderungen 129

Abschreibungsverfahren 118

Accounting 10

Aktiengesellschaft 174

Aktiva 30

Aktive 133

Aktive Latente Steuer 189

Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung 190

Aktiv-Passiv-Mehrung 35

Aktiv-Passiv-Minderung 35

Aktivtausch 34

Anhang 37

Anlageabgang 128

Anlagegitter 37

Anlagegüter 113

- Abschreibung 118
- Kauf von 113

Anrechnungsverfahren 76

Anschaffungsnebenkosten 115

Anschaffungswertprinzip 36

Aufbewahrungsfrist 23

Aufwand 53

- betrieblicher außerordentlicher 110
- betriebsfremder 110
- für Rohstoffe 152
- für Waren 72
- neutraler 110

- periodenfremder 110

Aufwandskonsolidierung 190

Aufwendungen 38

Ausgabe 38

Auszahlung 38

Befundrechnung 155

Belege 27

Belegnummer 185

Bestandsgröße 38

Bestandskonto

- Abschluss 65

Bestandsveränderung 161, 163

Betriebsstatistik 9

Betriebsstoffe 149

Bezugskosten 99, 152

Bilanz 24, 28

Bilanzgewinn 178

Bilanzübersicht 143

Boni 92, 151

Buchführung 9

- doppelte kaufmännische 13
- einfache kaufmännische 12
- Grundsätze Ordnungsmäßiger 21, 26
- kaufmännische 12
- Systeme der 12

Buchführungspflicht 21

Buchungskreise 184

Buchungssatz 44, 45

Buchungstext 185

Controlling 10

Cost-to-cost-Methode 197

Debitoren 15

Dividende 180

Durchschnittsbewertung

– periodische 157

– permanente 158

Durchschnittsmethode 157

Earnings before interest and taxes 202Earnings before interest, taxes,
depreciation and amortization 202

Earnings before taxes 202

Earnings per share 37, 202

EBIT 202

EBITDA 202

EBT 202

Eigenkapitalspiegel 37

Eigenkapitalveränderung

– erfolgsneutrale 194

Einnahme 38

Einzahlung 38

Einzelabschluss 17

Einzelpersonengesellschaft 170

EPS 202

Erfolgskonto

– Abschluss 65

Erfolgsneutrale

Eigenkapitalveränderung 194

Erlösberichtigung 84, 93, 96

Ertrag 55

– betrieblicher außerordentlicher 110

– betriebsfremder 110

– neutraler 110

– periodenfremder 110

Erträge 38

Ertragskonsolidierung 190

Eventualverbindlichkeiten 37

Fair Value 193

Fertige Erzeugnisse 162

Fertigungsaufträge 196

FiFo-Methode 159

Forderungen 15

– uneinbringliche 129

– zweifelhafte 129

Fortgeführte Anschaffungskosten 192

Fremdkapital 29

Gehalt 102Geringwertige Wirtschaftsgüter
(GWGs) 125

Geschäftspartnersystem 188

Geschäftsprozess in der Industrie 148

Geschäftsprozesse im Handel 68

Gesetzliche Rücklage 179

Gewinn- und Verlustkonto 58

Gewinn- und Verlustrechnung 24

Gewinnverteilung 171

Gewinnvortrag 180

Gezeichnete Kapital 174, 179

Grundbuch 14

Haben 43

Handelsbilanz 18

Handelsgesetzbuch 21

Hauptbuch 14

Herstellungskosten 164, 192

Hilfsstoffe 149

Höchstwertprinzip 36

IAS (international Accounting
Standards) 191IFRS (International Financial Reporting
Standards) 191

Impairment 199
Imparitätsprinzip 36
Industriebuchführung 148
Industriekontenrahmen (IKR) 67
Inventar 24
Inventur 24

- Buch- 25
- körperliche 25
- Stichproben- 25
- Stichtags- 25
- zeitlich verlegte 25

Inventurmethode 155
Investment Property 195

Jahresabgrenzung 132
Jahresabschluss 24, 117
Jahresfehlbetrag 176, 181
Jahresüberschuss 176

Kapitalflussrechnung 37
Kapitalgesellschaft 174
Kapitalkonsolidierung 190
Kapitalrücklage 175, 179
Kaufmann 21
Kirchensteuer 102
Kommanditgesellschaft (KG) 172
Kommanditist 172
Komplementär 172
Konsolidierung 190
Kontenplan 67
Kontenrahmen 67
Konto 43
Konzernabschluss 17
Kosten 39
Kostenrechnung 9
Kostenstellennummer 185
Kreditoren 15

Lagebericht 37
Latente Steuer 189
Leistung 39
Leistungsrechnung 9
LiFo-Methode 159
Lohn 102
Lohnsteuer 102

Materialeinkauf 149
Materialien 149
Materialverbrauch 152
Mehrwertsteuer 77
Minderung 83, 150, 160

Nachlass 84, 92, 95
Nebenbücher 14
Neubewertungsrücklage 194
Niederstwertprinzip 36
Nutzungsdauerschätztabellen 119

Offene Handelsgesellschaft (OHG) 170
Offene Posten-Verwaltung 187
other comprehensive income 194

Passiva 29
Passive Rechnungsabgrenzung 133
Passive Latente Steuer 189
Passivtausch 34
Personalkosten 103
Planungsrechnung 9
Primanota-Nummer 187
Privatkonto 111

Rabatt 90

Rabatte 151
Realisationsprinzip 36
Rechnungsabgrenzung
– aktive 134
– antizipative 137
– passive 133
– transitorische 134
Rechnungslegungsstandard
– internationaler 19, 191
Rechnungswesen 9
– externes 11
– internes 11
Rechtsgrundlagen 21
Rohstoffe 149
Rücklage 177, 179
– gesetzliche 177
Rücksendung 82, 150, 160
Rückstellung 140, 175

Scheck 101
Schlussbilanz(konto) 48
Schnittstellen 184
Schulden 29
Schuldenkonsolidierung 190
Segmentberichterstattung 37
Skonti 94, 151
Skontrationsmethode 153
Solidaritätszuschlag 102
Soll 43
Sollbesteuerung 78
Sonstige Forderungen 133
Sonstige Verbindlichkeiten 133
Sozialversicherungsbeitrag 102
Standardsoftware 183
Stapelbuchung 186
Steuerbilanz 18
Steuern 116

Stille Reserven 126
Stromgröße 38

Teilhafter 172

Umsatzerlöse
– für eigene Erzeugnisse 160
– für Waren 69
Umsatzsteuer 75

Verbindlichkeit
– sonstige 138
Verbindlichkeiten 29
Verbrauchsfolgeverfahren 156
Verkauf von Erzeugnissen 160
Vermögen 28
Veröffentlichung 183
Vier-Augen-Prinzip 186
Vollhafter 172
Vorsteuer 76

Waren
– konto 69
– Umsatzerlöse 69
Warenbezugskosten 99
Wareneinkauf 69
Wareneinsatz 72
Warenrohgewinn 75
Warenverkauf 69
Werthaltigkeitstest 199

Zahlungsnachlass 90, 160
Zahlungsverkehr 100
Zwischenergebniseliminierung 190

Literatur

- Auer, B.: Grundkurs Buchführung. Prüfungsrelevantes Wissen verständlich und praxisgerecht. 3. Auflage, Wiesbaden 2010.
- Baetge, J.: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Handwörterbuch Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2002, S. 635-647.
- Beek, V.: Grundlagen der Steuerlehre, Wiesbaden 2004.
- Berens, W., Bertelsmann, R.: Controlling, in: Handwörterbuch Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2002, S. 279-287.
- Bornhofer, M.: Buchführung 1, 16. Auflage, DATEV-Kontenrahmen 2004, Wiesbaden 2004.
- Busse von Colbe, W.: Jahresabschluss, in: Handwörterbuch Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2002, S. 888-895.
- Busse von Colbe, W. u.a.: Konzernabschlüsse, 7. Auflage, Wiesbaden 2003.
- Ditges, J., Arendt, U.: Kompakt-Training Internationale Rechnungslegung, 2. Auflage, Ludwigshafen 2006.
- Drosse, V., Stier, B.: Bilanzen, Wiesbaden 2005.
- Eisele, W.: Buchhaltung, in: Handwörterbuch Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2002, S. 219-231.
- EkstG - Einkommensteuergesetz
- Engelhardt, W.H., Raffé, H., Wischermann, B. (2004): Grundzüge der doppelten Buchhaltung, Wiesbaden 2004.
- Förschle, G.: Bilanzierung und Bewertung, in: Handwörterbuch Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2002, S.176-186.
- Förschle, G., Holland, B., Kroner, M.: Internationale Rechnungslegung, 6. Auflage, Heidelberg 2003.
- Gablers Wirtschaftslexikon (in 8 Bänden), 17. Auflage, Wiesbaden 2009.
- Haberstock, L.: Kostenrechnung I - Einführung mit Fragen, Aufgaben, einer Fallstudie und Lösungen, 13. Auflage, Wiesbaden 2008.
- HGB – Handelsgesetzbuch
- Heinhold, M.: Buchführung in Fallbeispielen, 9. Auflage, Stuttgart 2003.
- Hermesen, J.: Rechnungswesen und Controlling für IT-Berufe, 3. Auflage, Damstadt 2004.
- Heyd, R.: Bilanzierung A-Z, Wiesbaden 2005.
- Hilke, W.: Bilanzpolitik, 6. Auflage, Wiesbaden 2002.
- Köder, K.W., Schmorleiz, W.: Jahresabschluss. Eine visualisierte Einführung, 6. Auflage, Stuttgart 2004.
- Schmolke, S., Deitermann, M.: Industrielles Rechnungswesen, 32. Auflage, Darmstadt 2004.
- Schöttler, J., Spulak, R.: Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 9. Auflage, München 2003
- Schweitzer, M., Wagener, K.: Geschichte des Rechnungswesens, in: WiSt Nr. 9/1998, S. 438-446.
- Theile, C.: Übungsbuch IFRS. Aufgaben und Lösungen zur internationalen Rechnungslegung, 2. Auflage, Wiesbaden 2010.
- UstG - Umsatzsteuergesetz

-
- Von Sicherer, K.: Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht, Wiesbaden 2011.
- Weber, H.K.: Basisgrößen der Unternehmensrechnung, in: Handwörterbuch Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2002, S.118-125.
- Wöhe, G., Döring, U.: Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Auflage, München 2008.
- Wöhe, G., Kussmaul, H. (2002), Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, München 2002.
- Wöltje, J.: Schnelleinstieg Rechnungswesen, München 2008.
- Wöltje, J.: Buchführung und Jahresabschluss, Rinteln 2009.