

Controlling gehört heute als unverzichtbarer Bestandteil in jedes leistungsfähige Unternehmenssteuerungskonzept. Das Controlling-System eines Unternehmens ist ein Funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument.

Es verfolgt die Aufgaben der

- Koordination von Zielsetzung
- Betrieblicher Planung
- Kontrolle
- Informationsversorgung der Geschäftsführung.

Controlling lässt sich definieren als funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument mit der Aufgabe der Koordination von Zielsetzung, Planung, Informationsversorgung und Abweichungsanalyse.

#### Abgrenzung zum betrieblichen Rechnungswesen

Das betriebliche Rechnungswesen ist aufgrund seiner Basis von GOB und gesetzlichen Vorschriften vergangenheitsorientiert. Hauptziel war hier der Richtige Ausweis der Vermögensgegenstände und Schulden eines Unternehmens am Ende einer Abrechnungsperiode. Diese am Gläubigerschutzgedanken orientierte Rechnung beinhaltet aber keine Aussagen über die zukünftige Entwicklung einer Unternehmung. Das Rechnungssystem des Controlling ist aufgrund fehlender Zwänge durch Vorschriften frei nach der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit gestaltbar.

**Die Eigenkapitalquote** ist ein wichtiger Repräsentant für die Sicherheit und Kreditwürdigkeit eines Unternehmens. Sie sollte keinesfalls unter 15% liegen. Erstrebenswert ist eine Eigenkapitalquote von über 30%. Die Aussagekraft ist jedoch eingeschränkt bzw. falsch, sofern stille Reserven hier nicht berücksichtigt werden.

$$= \text{Eigenkapital} / \text{Bilanzsumme}$$

**Die Eigenkapitalreichweite** gibt an, wie lange ein Unternehmen ohne Überschuldung überstehen könnte, wenn alle Umsätze auf Null sinken und die Kosten konstant bleiben würden. Als angemessener Wert gilt mindestens 0,4.

$$= \text{Eigenkapital} / (\text{Personalkosten} + \text{Abschreibungen} + \text{Zinsen} + \text{sonst. Fixe Kosten})$$

**Der dynamische Verschuldungsgrad** versucht die Angemessenheit der Verschuldung zu beurteilen, das diese wesentlich zum Konkursrisiko beiträgt. Sie drückt aus, wie viele Jahre alle Cash-Flows des Unternehmens benötigt würden, um die Netto-Finanzschulden (Bankkredite minus liquide Mittel) zu tilgen. Als Optimal gilt hier ein Wert unter 3. Jedoch treten in der Praxis z.B. in Deutschland Werte um 5 auf. In manchen Branchen sogar Werte bis 8.

$$= \frac{\text{verzinsl. Schulden} - \text{liquide Mittel}}{\text{Cashflow}}$$

**Der Cash-Flow** beschreibt den von der Unternehmung erwirtschafteten Finanzmittelüberschuss. Dieser steht für Tilgungen, Ausschüttungen und Investitionen zur Verfügung. Diese Kennzahl wird insbesondere deshalb als sehr aussagekräftig beurteilt, da sie gegenüber bilanzpolitischer Maßnahmen gegenüber unempfindlicher ist als Jahresüberschuss und Gewinn.

$$= \text{Jahresüberschuß (nach Steuern)} + \text{Abschreibungen} - \text{Zuschreibungen} + \text{Zuführung zu den Rückstellungen} - \text{Auflösung von Rückstellungen}$$

**Der Kapitalumschlag** ist wie auch die Kapitalrückflussquote ein Indikator für die finanzielle Beweglichkeit und somit die Krisensicherheit eines Unternehmens.

Ein hoher Kapitalumschlag deutet auf einen hohen finanziellen Spielraum des Unternehmens und somit auf eine effiziente Nutzung des Kapitals hin. Das Risiko des eingesetzten Fremdkapitals wird so vermindert.

$$= \text{Umsatz} / \text{Bilanzsumme}$$

**Ein hoher Kapitalrückfluss** kennzeichnet Unternehmen, die das im Anlage- und Umlaufvermögen gebundene Kapital relativ schnell zurückgewinnen können.

$$= \text{Cashflow} / \text{Bilanzsumme}$$

**Die Umsatzrendite** und die beiden weiteren Kennzahlen Sicherheitsgrad und Cash-Flow-Marge beurteilen die Nachhaltigkeit der Gewinnerwirtschaftung des Unternehmens.

Die Umsatzrendite beschreibt, welcher Teil des Umsatzes dem Unternehmen als tatsächlicher Gewinn verbleibt. Sie kann auch als Kennzahl zur Beurteilung von Preisänderungsrisiken herangezogen werden. Eine Umsatzrendite von z.B. 5% besagt, dass ein Unternehmen ein Rückgang der Verkaufspreise um 5% verkraften kann, ohne in die Verlustzone zu gelangen. Eine Verbesserung der Umsatzrendite kann durch eine Erhöhung der Verkaufspreise oder durch eine Kostenreduzierung erreicht werden. Werden in der Unternehmung mehrere Produkte angeboten, so kann durch Konzentration auf Tätigkeitsfelder mit höherer Umsatzrendite die Gesamtunternehmens gesteuert werden. Hierzu ist jedoch eine genaue Berechnung der Rentabilität der Geschäftsbereiche oder Projekttypen erforderlich.

Die Umsatzrendite vor Zinsen ( $\text{Gewinn} + \text{Zinsaufwand} / \text{Umsatz}$ ) ist im Gegensatz zu der hier

dargestellten Umsatzrendite nach Zinsen unabhängig von der Finanzierung des Unternehmens (seiner Verschuldung). Sie ist zur Beurteilung der eigentlichen betrieblichen Prozesse eine aussagekräftigere Kennzahl.  
= Gewinn / Umsatz

Der Sicherheitsgrad ist ein weiterer Indikator für die Nachhaltigkeit der Erträge. Diese Kennzahl gibt an, wie viel Prozent das Unternehmen mehr umgesetzt hat, als zur Erreichung der Gewinnschwelle notwendig gewesen wäre. Diesen **Gewinnschwellenumsatz** oder Break-Even-Umsatz wie folgt berechnet:

$$= (\text{Personalkosten} + \text{Abschreibungen} + \text{Zinsen} + \text{sonst. Kosten}) / [1 - (\text{Materialkosten} + \text{Fremdleistungskosten}) / \text{Umsatz}]$$

Der **Sicherheitsgrad** ist eine Kennzahl für das Risiko durch Verkaufsmengentrübkänge. Dieses Risiko kann bei gleichbleibenden Gesamtkosten durch eine Änderung der Kostenstruktur gesenkt werden. Diese Kennzahl zeigt demnach die Auswirkungen, wenn fixe durch variable Kosten ersetzt werden können, wie etwa durch Outsourcing. Eine Reduzierung des Risikos von z.B. konjunkturell bedingten Nachfragerückgängen ist insbesondere für Unternehmen mit geringen Eigenkapitalausstattung wichtig. Hierbei ist *Kvar* der Anteil der variablen Kosten. Da dieser nicht immer genau bekannt ist, kann dieser durch den Anteil der Materialkosten am Umsatz näherungsweise bestimmt werden. Oft ist es in diesem Zusammenhang sinnvoll auch die Fertigungslohn-, Betriebsstoff- und Energiekosten als variabel zu betrachten.

$$= [\text{Umsatz} * (1 - \text{Kvar}) / (\text{Personalkosten} + \text{Abschreibungen} + \text{Zinsen} + \text{sonst. Kosten})] * 100$$

Die **Cash-Flow-Marge** beurteilt, welche Anteil der dem Unternehmen durch Umsätze zufließenden Mitteln im Unternehmen verbleibt. Im Gegensatz zur Umsatzrendite wird hier der Finanzfluss betrachtet, der durch bilanzpolitische Maßnahmen weniger beeinflussbar ist als der Gewinn und somit aussagekräftiger ist. Auch diese Kennzahl ist ein Indikator für finanzielle Flexibilität eines Unternehmens und gibt an, bei welchem Rückgang der Verkaufspreise Liquiditätsengpässe auftreten. (abgesehen von Investitionen, Tilgungen und neuen Darlehen). Auch diese Kennzahl ist branchenabhängig, als gut gelten allgemein Werte von über 10%

$$= \text{Cashflow} / \text{Umsatz}$$

Die **Quick-Ratio** sollte zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit größer als 100% sein. Eine Quick-Ratio über 100% bedeutet, dass mehr kurzfristig verfügbare Aktiva zur Verfügung stehen als kurzfristig fällige Verbindlichkeiten vorhanden sind.

$$= (\text{liquide Mittel} + \text{kurzf. Forderungen}) / \text{kurzf. Verbindlichkeiten}$$

Zur Vermeidung von Refinanzierungsrisiken sind langfristige Aktiva langfristig zu finanzieren. Dies resultiert aus der „Goldenen Bilanzregel“ die besagt, dass Anlagevermögen durch langfristiges Kapital zu finanzieren ist. Anlagevermögen nur durch kurzfristige Fremdkapitalaufnahme zu finanzieren birgt Risiken. Beispielsweise können Kontokorrentkredite jederzeit gekündigt werden, hinzu kommt das Zinsrisiko. Dieser Grundsatz der Fristengleichheit von Finanzierung und Investition wird in der Kennzahl **Anlagendeckungsgrad 2** operationalisiert. Ein Anlagendeckungsgrad 2 über 100% besagt, dass die „Goldene Bilanzregel“ eingehalten wurde. Ist zudem der Anlagendeckungsgrad 1 größer als 100% kann von einer besonders sicheren Deckung gesprochen werden. Dies ist jedoch nur der Fall, wenn sich das Unternehmen vollständig durch Eigenkapital finanziert.

$$= (\text{Eigenkapital} / \text{Anlagevermögen}) * 100$$
$$= [(\text{Eigenkapital} + \text{langf. Fremdkapital}) / \text{Anlagevermögen}] * 100$$

Die **Debitorenfrist** ermöglicht eine Aussage über das Zahlungsverhalten der Schuldner (i.d.R. der Kunden). Ausstehende Forderungen bedeuten eine Zinsbelastung, daher ist bei einer hohen oder steigenden Debitorenfrist Handlungsbedarf gegeben.

$$= (\text{Ford. Aus Lieferung und Leistung} / \text{Umsatz}) * 365$$

Die **Kreditorenfrist** oder auch Kreditorenlaufzeit stellt Verbindlichkeiten und Wareneinkauf des Unternehmens gegenüber. Sie beurteilt das Zahlungsverhalten des Unternehmens selbst. Eine steigende Kreditorenfrist kann auf eine angespannte Finanzlage oder ein schlechtes Management in der Rechnungsabwicklung hindeuten.

$$= (\text{Verb. Aus Lieferung und Leistung} / \text{Materialaufwand}) * 365$$

Die **Eigenkapitalrendite** (nach Steuern) ist das Maß für die Rentabilität des eingesetzten Kapitals der Eigentümer. Sie sollte mindestens 7% betragen. Dies ergibt sich aus der durchschnittlichen Verzinsung vergleichbarer Kapitalanlagen (z.B. Aktien). Aufgrund ihrer Abhängigkeit von der Kapitalstruktur des Unternehmens ist sie zur Unternehmensbeurteilung allerdings weniger geeignet als die **Gesamtkapitalrendite**.

$$= \text{Jahresüberschuß} / \text{durchschn. Eigenkapital}$$
$$= (\text{Jahresüberschuß} + \text{Fremdkapitalzinsen}) / \text{durchschn. Gesamtkapital}$$

Die Strategie ist eine von der Unternehmensleitung formulierte Handlungsanweisung mit Verfahren oder Möglichkeiten zur Lösung grundlegender langfristiger Probleme. Sie soll den Herausforderungen begegnen, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, z.B. veränderten Absatzmärkten und neuen Technologien. Als besonderes Kennzeichen eines jeden Strategie im Sinne eines schlecht strukturierten Problems gilt, daß sie mit keiner anderen vergleichbar ist, denn die situativen Faktoren eines Unternehmens sind stets einmalig.

Angriffss.: Konkurrenten treffen, um ihren Marktanteile abzunehmen, z.B. durch erhebliche Preissenkung

Kooperations.: durch Zusammenarbeit mit anderen Unternehmen das Risiko mindern bzw. mehr Marktmacht erreichen

Internationalisierung: durch Bildung eines interaktiven Kartells die Wettbewerbsfähigkeit am Weltmarkt erhöhen.

Unterteilung des Ablaufs in Strategie - Taktik - op. Planung

Porter unterteilt in 3 Arten der Wettbewerbsstrategien:

Differenzierung: es wird versucht, die eigenen Leistungen so zu gestalten, daß sie als einzigartig für die betreffende Branche angesehen werden.

Kostenführerschaft: niedrigere Kosten im Verhältnis zur Konkurrenz werden angestrebt. Ist in der Regel nur möglich, wenn das U. große Stückzahlen produziert und die erforderlichen Rohstoffe günstig beschafft werden können.

Konzentration: man bezieht sich auf bestimmte Abnehmer und bestimmte Leistungen (Nische)

hidden champions, stuck in the middle, luck in the middle

Simon sagt, daß sich ein U. einen strategischen Wettbewerbsvorteil erarbeiten muß. Das jeweilige Produkt muß dabei dauerhaft, wahrnehmbar und wichtig für den Kunden sein. Es müssen immer sowohl Kunde als auch Konkurrenz im Auge behalten werden.

Ansoff unterteilt in 4 Produktstrategien für U., die schon am Markt sind:

Marktdurchdringungss.: Sie will eine weitere bzw. stärkere Bearbeitung der gegenwärtigen Märkte mit den gegenwärtigen Produkten erzielen. Das läßt sich erreichen durch: Kunden abwerben, Neukunden, neues Outfit des alten P.

Marktentwicklungss.: Hier sollen für bestehende Produkte neue Märkte erschlossen werden, durch Absatz der P. auf geogr. neuen Märkten, Erschließung neuer Marktsegmente, neue Absatzwege und Erschließung neuer Abnehmer

Produktentwicklungss.: Entweder werden neue Produkte für bestehende Märkte entwickelt oder durch Produktdifferenzierung im Urteil des Käufers werden unterschiedl. P. geschaffen, durch kleine Handys, neue Eigenschaften

Diversifikationsss.: Ein U. versucht durch systematisches Vorgehen, neue P. aufzunehmen, die in einem best. Zusammenhang mit den bisherigen P. stehen. (horizontal: gleiche Maschinen, Personal, Marktbeziehungen: Coca-Cola / vertikal: P. der vor- und/oder nachgelagerten Wirtschaftsstufen werden aufgenommen)

Produktlebenszyklen lassen sich für alle Produkte Konsum-, Gebrauchs- und Investitionsgüter aufstellen. Man versucht, die Lebensdauer eines P. in verschiedene charakteristische Phasen zu unterscheiden, läßt sich ermitteln, in welcher Phase ein P. sich gerade befindet, lassen sich die marketingpolitischen Instrumente effizienter einsetzen. Unterteilt in Einführung, Wachstum, Reife, Rückgang.

E: Werbung / W: Preissenkungen / R: Differenzierung / R: aus Markt raus oder Relaunch

Bei der Portfolio-Matrix werden Marktanteil + Marktwachstum benutzt, um die strat. Geschäftseinheiten (SGE) in eine Matrix einzuordnen. Je nach der Positionierung innerhalb der Matrix findet sich jede SGE in eines der 4 Felder.

Sterne: sind in der Wachstumsphase mit hohem Wachstum und hohem Marktanteil. Sie benötigen gegenwärtig hohe fin. Mittel, die sie i. d. R. selbst erwirtschaften. Die für die SGE einschlägige Normstrategie heißt, den Marktanteil leicht erhöhen bzw. halten.

Milchkuhe: sind SGE im Übergang von der Wachstums- in die Reifephase bzw. schon in der Reifephase. Sie haben einen hohen relativen Marktanteil und erwirtschaften einen hohen Cash-Flow. Als Normstrategie empfiehlt sich, den MA zu halten bzw. geringe Rückgänge.

?: werden die SGE genannt, die sich in der Einführungsphase bzw. beim Beginn der Wachstumsphase befinden. Marktanteil ist gering, das gesamte Marktwachstum hoch. Sie erfordern hohe fin. Mittel. Die Normstrategie besteht entweder darin, den Marktanteil zu steigern oder zu senken, d.h. ganz auszuscheiden.

Arme Hunde: sind solche SGE, die schon länger auf dem Markt sind und sich in der Rückgangsphase befinden. Sie bringen weder Gewinn noch Verlust. Aufgrund der schlechten Zukunftsaussicht empfiehlt sich eine Rückzugsstrategie.

Das Konzept der Erfahrungskurve befasst sich mit Kostendegressions-effekten, die sich über längere Zeit hinweg in vielen Branchen einstellen, z.B. durch Erfindungen und höhere Produktivität. Es besagt, daß sich die preisbereinigten Stückkosten eines Produktes um jeweils einen fixen Prozentsatz reduzieren lassen, wenn sich die kumulierte Produktionsmenge verdoppelt.

Entscheidung bei Sicherheit: Dem U. ist für jede seiner Aktionen bekannt, in welchem Umfang sie zur Realisierung des Ziels beitragen. Es wird der Zustand vollkommener Information unterstellt.

bei Risiko: Der U. weiß zwar nicht, welcher von mehreren mögl. Umweltzuständen auf seine Aktionen hin eintreten wird, jedoch sind ihm Wahrscheinlichkeiten für das Eintreten versch. Zustände bekannt.

bei Unsicherheit: Der U. kennt zwar Alternativen und die mögl. Umweltzustände, kann aber für das Eintreten der Umweltzustände keine Wahrscheinlichkeiten angeben.

Die E. ist ein Akt der Willensbildung, bei der ein Mensch sich entschließt, etwas so und nicht anderes zu tun.

Ein Entscheidungsproblem liegt vor, wenn aus verschiedenen Alternativen mit Hilfe von Informationen diejenige Alternative gewählt wird, die nach einer Bewertung am besten zur Zielerfüllung beiträgt.

Minimax: Auswahl der Alternative, die im ungünstigsten Umweltzustand noch zum besten Ergebnis führt

Maximax: Auswahl der Alternative, die im günstigsten Umweltzustand zum besten Ergebnis führt

Hurwicz: Kompromiß aus Minimax und Maximax.  $\lambda$  wird zwischen 0 und 1.

$$\Phi = \lambda \cdot [\max_1 + \max_2 + \max_3] + (1-\lambda) \cdot [\min_1 + \min_2 + \min_3]$$

Laplace: Auswahl der Alternative mit dem höchsten Durchschnittswert

Savage N: Berechnung der verpfaßten Gewinnchancen durch Überführung der Entscheidungsmatrix in die Matrix der Bedauernswerte, dann Auswahl der Alternative mit kleinstem Wert.

Phasenschema: Anregung - Unorientiertheit - Orientierung - Distanzierung - Entschluß

Prozessschema: Initiaph - Konstruktiv - Selektions - Transformations - Volkung

## Einführung in das betriebliche Rechnungswesen – Gliederung:

1	Grundlagen.....	1
1.1	Aufgaben und Aufbau.....	1
1.2	Grundsätzliche Informationssysteme im Unternehmen.....	1
1.3	Rechenelemente der Finanzbuchführung.....	2
1.4	Die Rechenelemente der Betriebsbuchführung.....	3
1.5	Handels- und steuerrechtliche Vorschriften zu Buchführung und Jahresabschluss.....	4
1.6	Bewertungsvorschriften.....	8
2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).....	12
2.1	Die Rechtsnatur der GoB.....	12
2.2	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation (GoD).....	15
2.2.1	Die materiellen GoD.....	15
2.2.2	Die Formellen GoD.....	16
2.3	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI).....	17
2.3.1	Materielle GoI.....	17
2.3.2	Formelle GoI.....	18
2.4	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBil).....	19
2.4.1	Die Materiellen GoBil.....	19
2.4.2	Die formellen GoBil.....	22
3	Kontierung und Buchungen.....	23
3.1	Das Bilanzkonto, Aktiv und Passivkonten.....	23
3.2	Grundform der Bilanzgliederung.....	23
3.3	Auflösung der Bilanz in Konten:.....	24
3.4	Typische Bestandsbuchungen:.....	25
3.5	Buchungssatz und Kontenaufruf.....	27
3.6	Eröffnungsbilanzkonto und Schlussbilanzkonto.....	28
3.7	Das Eigenkapitalkonto und seine Veränderungen.....	30
3.8	Nichtunternehmenszweckbedingte Eigenkapitalveränderungen durch Einlagen und Entnahmen 33	
3.9	Das Eigenkapitalkonto und seine Unterkonten.....	35
3.9.1	Reine Erfolgskonten.....	36
3.9.2	Gemischte Konten.....	38

Quelle: Robert Buchner: Buchführung und Jahresabschluss, 4. Auflage

# Einführung in das betriebliche Rechnungswesen

## 1 Grundlagen

### 1.1 Aufgaben und Aufbau

Das Rechnungswesen einer Unternehmung ist ein Informationssystem. Es ist in der Praxis im Laufe der Jahrhunderte entstanden, jedoch wenig systematisch, weil für die Bewältigung sich im Zeitablauf stellender Aufgaben meist erst geeignete Rechenverfahren entwickelt werden mussten. Der Begriff Rechnungswesen umschließt sämtliche Rechenwerke, die das Geschehen einer Unternehmung erfassen, auswerten, steuern und überwachen.

Aus dieser Entwicklungsgeschichte erklären sich die unterschiedlichen Systematisierungen in **Dokumentarisches Rechnungswesen** (Dokumentiert das Unternehmensgeschehen) und **Instrumentales Rechnungswesen** (Mit Ziel eine Entscheidungsgrundlage für Unternehmerische Entscheidungen zu liefern).

Es existieren zwei Grundprinzipien der Buchführung als Teil des Rechnungswesens:

1. Chronologisch geordnete Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle
2. Sachliche Gliederung der gebuchten Geschäftsvorfälle

Aus der Anwendung dieser Prinzipien entstanden ist das System der doppelten Buchführung (Doppik). Darüber hinaus gibt es noch das in öffentlichen Verwaltungen herrschende System der Kameralistik.

Der Begriff der modernen kaufmännischen **Buchführung** bezeichnet eine laufende, systematische und in Geldgrößen vorgenommene belegmäßige Erfassung buchungspflichtiger Ereignisse.

### 1.2 Grundsätzliche Informationssysteme im Unternehmen

#### a.) Finanzbuchführung (Externes Rechnungswesen):

Ist sowohl an Güter- als auch an Zahlungsbewegungen orientiert und erstreckt sich auf die gesamte Unternehmenstätigkeit. Sie bezweckt, alle Zahlungen und mit Zahlungen verbundene Vorgänge, den Abgang und Zugang von Leistungswerten (aufwand und Ertrag) sowie den Bestand des Vermögens und der Schulden und deren Veränderung in Höhe und Struktur übersichtlich und nachprüfbar zu dokumentieren.

Bei regelmäßigen jährlichen Abschlüssen werden die Vermögens- und Kapitalkonten zu der Bilanz und die Aufwands- und Ertragskonten zur Gewinn- und Verlustrechnung verdichtet.

**Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bilden nach § 264, 3 HGB den Jahresabschluß einer Unternehmung**

**b.) Betriebsbuchführung (internes Rechnungswesen):**

Die Betriebsbuchführung oder auch **Kosten- und Leistungsrechnung** bzw. **Kosten- und Erlösrechnung** ist im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung eine (kurzfristige) Teilabrechnung, die nur den Leistungsprozess einer Unternehmung zahlenmäßig erfasst. Sie ist weniger stark an Zahlungsvorgänge gebunden und ist am leistungsbezogenen Güterverbrauch orientiert. Der durch die Betriebsbuchführung errechnete Erfolg oder Betriebserfolg ist das Ergebnis einer kalkulatorischen Rechnung. Hierzu verfügt die Betriebsbuchführung über 3 sog. Rechenwerke:

- **Kostenartenrechnung:** Welche Kosten sind in welcher Höhe angefallen?
- **Kostenstellenrechnung:** Wo sind welche Kosten in welcher Höhe angefallen
- **Kostenträgerrechnung:** Wofür sind welche Kosten in welcher Höhe angefallen

**c.) Controlling**

**1.3 Rechenelemente der Finanzbuchführung**

**Auszahlung und Einzahlung:**

Auszahlung: Abgang liquider Mittel  
Einzahlung: Zugang liquider Mittel

**Ausgabe und Einnahme:**

Ausgabe: Auszahlung und/oder Forderungsabgang und/oder Schuldenzugang  
Einnahme: Einzahlung und/oder Forderungszugang und/oder Schuldenabgang

**Aufwand und Ertrag:**

Aufwand: erfolgswirksame, periodisierte Ausgabe  
Negativkomponente der Netto-Vermögensänderung  
Ertrag: erfolgswirksame, periodisierte Einnahme  
Positivkomponente der Netto-Vermögensänderung

Rechenelemente		Bestandsrechnung
Positiv	Negativ	
Einzahlung	Auszahlung	Bargeld + Sichtungshaben = Zahlungsmittelbestand
Einnahme	Ausgabe	Zahlungsmittelbestand + alle übrigen Forderungen - alle übrigen Verbindlichkeiten = Geldvermögen
Ertrag	Aufwand	Geldvermögen + Sachvermögen = Netto- oder Reinvermögen

#### 1.4 Die Rechenelemente der Betriebsbuchführung

##### Kosten:

Kosten ist der in Geld ausgedrückte Wert des leistungsbezogenen Güterverbrauchs, und zwar Verbrauch an Real- und Nominalgütern.

##### Leistung:

Leistungen sind der in Geld ausgedrückte Wert der bezweckten Güterentstehung.

Kosten und Leistungen können im Gegensatz zu den Rechenelementen Aufwand und Ertrag aus drei verschiedenen Gründen differieren und zwar hinsichtlich:

- Der Sache  
Zusatzkosten: entstehen, wenn der leistungsbezogene Güterverbrauch nicht mit Aufwänden verbunden ist. z.B. kalkulatorischer Unternehmerlohn.  
Neutraler Aufwand: Aufwand lässt sich in leistungsbezogenen (sog. Zweckaufwand) und neutralen Aufwand unterscheiden. Der Zweckaufwand wird umfangs- und wertgleich in die Betriebsbuchführung übernommen und bildet die sog. Grundkosten bzw. aufwandsgleichen Kosten. Der Neutrale Aufwand resultiert hier aus Sonderfällen und Ausnahmen, in der Finanzbuchführung wird er zwar als Aufwand verrechnet, ist im Sinne der Betriebsbuchführung aber nicht als Kosten zu betrachten. Dies ist bei betriebsfremden (z.B. Spende an eine Partei), periodenfremden (z.B. Gewerbesteuerzahlung für vergangenes Jahr) und außerordentlichem Aufwand (ist zwar leistungsbedingt aber außergewöhnlich wie etwa Naturkatastrophen) der Fall.

Zusatzleistungen: sind ertragslose bzw. einnahmeloze Leistungen. Dies ist eher ein theoretisches Konstrukt, es gibt aber vereinzelt tatsächliche Beispiele wie z.B. ein unverkäufliches Ausstellungsstück.

Neutraler Ertrag: dieser entsteht durch die Spaltung der Erträge in der Finanzbuchhaltung in Zweckerträge (leistungsbezogen) und eben neutrale Erträge.

Neutralen Erträgen liegen keine Leistungen des Produktionsprozesses der Unternehmung zu Grunde. (z.B. Erträge aus Beteiligungen an Nicht-Banken, sog. Betriebsfremder Ertrag). Auch periodenfremde Erträge (zog. Außerordentliche Erträge) sind hierzu zu zählen.

- **Des Wertansatzes**  
Kosten und Leistungen sowie Aufwand und Ertrag könne voneinander abweichen. Dies ist aufgrund unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe in Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchführung der Fall. Klassisches Beispiel hierfür sind der Ansatz bilanzieller Abschreibungen in der Finanzbuchhaltung im Gegensatz zu abweichend verrechneten kalkulatorischen Abschreibungen in der Betriebsbuchführung.
- **Des Verrechnungszeitraumes**  
Diese zeitlichen Differenzen treten dann auf, wenn Aufwandsbuchungen nicht zeit- oder periodengleich in der Betriebsbuchführung vorgenommen werden. Ein Zufallsaufwand tritt ein, wenn ein Aufwand hinsichtlich Zeit und Höhe unerwartet eintritt. Hierzu zählen plötzliche Totalschäden an Maschinen, Ausschussarbeiten, Forderungsausfälle usw.). In diesem Zusammenhang spricht man auch von Wagnisaufwand.

Die angesprochenen Begriffe lassen sich durch folgendes Schema verdeutlichen:

<b>Aufwand (Ertrag)</b>		
Neutraler Aufwand Ertrag	Zweckaufwand (-ertrag)	
	Grundkosten (-leistung)	Zusatzkosten (-leistung)
	<b>Kosten (Leistung)</b>	

## 1.5 Handels- und steuerrechtliche Vorschriften zu Buchführung und Jahresabschluß

### a. Handelsrechtliche Vorschriften:

Nach § 238 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu machen. Der Kaufmannsbegriff erklärt sich aus den §§ 1 bis 4 und 6 HGB. Hieraus ergibt sich eine Einschränkung, das Buchführungspflicht nur für Vollkaufleute im Sinne dieser Paragraphen zutrifft. Diese gilt demnach nicht für Minderkaufleute, deren Gewerbebetrieb nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.

Das HGB regelt auch wie die Bücher zu führen sind:

#### Allgemeine Anforderungen:

- § 238,1 Die Buchführung ist nur dann ordnungsgemäß, wenn sich ein „sachverständiger Dritter“ (i.d.R. Buchhalter oder Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Steuerberater) in angemessener Zeit darin zurechtfinden kann.
- § 238,1 Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Mit dieser Forderung wird die Beweissicherungs- und Ordnungsfunktion der Buchführung angesprochen.

#### Besondere Anforderungen:

- § 239,1 Buchungen und Aufzeichnungen sind in einer lebenden Sprache vorzunehmen, um einem sachverständigen Dritten – ggf. mit Hilfe jederzeit erreichbarer Übersetzer oder Dolmetscher - in angemessener Zeit einen Überblick zu verschaffen. Keine lebenden Sprachen sind z.B. die lateinische und altgriechische Sprache, sowie Kunstsprachen. Die in der Wirtschaftspraxis üblichen Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole sind zulässig. Soweit unternehmensspezifische Kodierungen verwendet werden, ist deren Eindeutigkeit durch Schlüsselverzeichnisse nachzuweisen.
- § 239,2 Buchungen und Aufzeichnungen müssen vollständig (=lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle), richtig (=zutreffende Bezeichnung der Geschäftsvorfälle und Verbot fiktiver Geschäftsvorfälle), zeitgerecht (=strenge Anforderungen bezüglich des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Geschäftsvorfall und Verbuchung bei der Aufzeichnung im Grundbuch – insbesondere bei Kassenvorgängen) und geordnet (=zur Sicherung der Nachprüfbarkeit heißt das: sachgerechte Kontierung, Belegnummerierung, Datierung, sinnvoll und planmäßig gegliedertes Kontensystem) vorgenommen werden.
- § 239,3 Eintragungen sind in einer dauerhaften Form vorzunehmen. Sie dürfen nicht überschrieben oder radiert werden, und ihr ursprünglicher Inhalt muss feststellbar bleiben. Korrekturen fehlerhafter Eintragungen haben durch belegmäßig nachgewiesene Stornobuchungen zu erfolgen.
- § 239,4 Handelsbücher und Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen (=Offene-Posten-Buchführung) oder auf Datenträgern (=Speicherbuchführung) geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

Diese handelsrechtlichen Ordnungsvorschriften werden ergänzt durch die im § 257 HGB geregelten Aufbewahrungsfristen. Demnach ist jeder Kaufmann verpflichtet folgende Unterlagen aufzubewahren:

#### 10 Jahre:

Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen.

#### 6 Jahre:

Empfangene Handelsbriefe und Kopien abgesandter Handelsbriefe, Buchungsbelege.

Inventare, Handelsbriefe, Handelsbücher und Buchungsbelege (nicht aber Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse) können nach § 257,3 HGB auch auf Bild- oder anderen Datenträgern archiviert werden.

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres in dem die letzte Eintragung vorgenommen wurde bzw. der Beleg entstanden ist.

#### **b. steuerliche Vorschriften**

Die grundlegenden steuerrechtlichen Aufzeichnungsvorschriften sind in der Abgabenordnung (AO) geregelt. Hierin werden auch die handelsrechtlichen Vorschriften zur buchführungspflicht übernommen. Darüber hinaus existiert steuerlich eine besondere Buchführungspflicht:

# Buchführungspflicht

## Nach Handelsrecht

Vollkaufleute  
Gem. § 238 i.V.m.  
§ 4 HGB

## Nach Steuerrecht

### § 140 AO

Wer nach anderen Gesetzen  
als den Steuergesetzen (z.B.  
HGB) Bücher führen muss,  
hat diese Verpflichtung auch  
für die Besteuerung zu  
erfüllen.

### § 141 AO

Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte sind auch dann  
buchführungspflichtig, wenn eine der folgenden Grenzen  
überschritten ist:

1. Umsätze > 500 TDM
2. Betriebsvermögen > 125 TDM
3. Wirtschaftswert > 40 TDM
4. Gewinn aus Gewerbebetrieb > 36 TDM
5. Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft > 36 TDM

### c. Die Handelsrechtlichen Vorschriften über Inventur und Inventar

§ 240 HGB sieht vor, dass jeder Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und danach für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar aufzustellen hat. Dies gilt gemäß § 240 AO auch in steuerlicher Hinsicht.

Inventar bezeichnet ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes, detailliertes mengen- und wertmäßiges Verzeichnis aller Vermögensgegenstände und Schulden eines Kaufmannes zu einem Stichtag. Die zur Erstellung des Inventars notwendige Tätigkeit wird als Inventur bezeichnet.

Das Inventar ist eine Voraussetzung für eine ordnungsgemäße Buchführung und die Grundlage für die Gründungsbilanz und die darauffolgenden Jahresbilanzen. Im Inventar ist hauptsächlich ein Instrument zur Vermögensfeststellung zum Schutze der Gläubiger zu sehen. Mit Hilfe des Inventars soll geprüft werden, ob die tatsächlich vorhandenen Vermögensgegenstände sich mit den aus den Büchern ergebenden Bestände übereinstimmt.

Die Inventur kann auch zur Bestimmung des Verbrauchs verwendet werden, hierzu gilt folgende Fortschreibungsformel:

$$\text{Anfangsbestand} + \text{Zugang} / \text{Abgang} = (\text{gesuchter}) \text{ Endbestand}$$

$$(\text{gesuchter}) \text{ Abgang} = \text{Anfangsbestand} + \text{Zugang} / \text{Endbestand}$$

Die nach § 240 HGB erforderlichen Bestandsnachweise werden wie folgt erbracht:

- Anlagevermögen: Anlagekartei oder Anlagenverzeichnis
- Vorratsvermögen: Inventurlisten
- Forderungen und Schulden durch Saldenbestätigungen

Anm.: In der Praxis findet eine Vielzahl von Inventurverfahren Verwendung.

### d. Die handelsrechtlichen Abschlussvorschriften

für alle Kaufleute:

§§ 238 bis 263 HGB in Verbindung mit jeweiligen bzw. abweichenden Vorschriften des AktG, GmbHG, PublG, KWG, VAG

Bilanzansatz- und Abgrenzungsvorschriften:

Hieraus folgen die Aktivierungs- bzw. Passivierungsgrundsätze:

- Vollständigkeitsgebot:  
§ 246,1 => alle VgSt., Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten
- Verrechnungsverbot:  
Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite „aufgerechnet“ werden
- Aktivierungsverbot:  
für selbstgeschaffene immaterielle VgSt. Des AV, Aufwendungen für Unternehmensgründung, Beschaffung des Eigenkapitals
- Passivierungspflicht:  
Pensionsverpflichtungen, Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtungen (§ 249,1)

- Passivierungswahlrecht:  
unterlassene Instandhaltungen außerhalb der 3-Monats-Frist aber innerhalb des folgenden Geschäftsjahres (§ 249,1) sowie ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendung, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, ihrer Höhe oder Zeitpunkt des Eintritts nach aber unbestimmt ist. (§ 249, 2)
- Abgrenzungsregelung für vor dem Bilanzstichtag angefallene erfolgswirksame Ausgaben und Einnahmen, soweit sie Aufwand und Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen.

## 1.6 Bewertungsvorschriften

### a. Allgemeine Bewertungsvorschriften:

- Grundsatz der Bilanzidentität  
Übereinstimmung der Wertansätze von Eröffnungsbilanz und Schlussbilanz
- Going-Concern-Prinzip:  
Unterstellung der Unternehmensfortführung, sofern nicht tatsächlich anderer Sachverhalt
- Grundsatz der Einzelbewertung:  
von VgSt. und Schulden
- Vorsichtsprinzip, Realisation- und Imparitätsprinzip:  
unrealisierte Aufwendungen sind Auszuweisen, unrealisierte Erträge dürfen nicht ausgewiesen werden.
- Grundsatz der Periodenabgrenzung:  
Aufwendungen und Erträge sind unabhängig von den jeweiligen Zahlungszeitpunkten zu berücksichtigen.
- Stetigkeitsprinzip:  
Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden.

### b. Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden:

#### § 253 HGB:

- Wertobergrenze für VgSt. Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um evtl. erforderliche Abschreibungen (§ 253, 1 Satz 1).
- Verbindlichkeiten sind mit Ausnahme von Rentenverbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen.
- Rentenverbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, sind mit dem Barwert zu bilanzieren.
- Rückstellungen dürfen nur in Höhe des Betrages angesetzt werden, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253, 1 Satz 2).

### Exkurs Abschreibungen:

Betriebsmittel wie Gebäude, Maschinen, Werkzeuge usw. sind langfristig nutzbare Produktionsfaktoren, deren Werteverzehr aus der Verringerung ihres Leistungsvermögens resultiert. Leistungsvermögen eines Betriebsmittels ist die Summe aller seiner Nutzen- oder Potentialeinheiten zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Die Eigenschaft bezeichnet man auch als Totkapazität oder Gesamtnutzungspotential. Diese verringert sich mit jeder Periode der Nutzung. Diese Wertminderung wird in Form von Abschreibungen erfasst.

Mit den Abschreibungen der Betriebsbuchführung (Kosten- und Leistungsrechnung), wird nur der ordentliche Werteverzehr erfasst.

#### Beispiel: Lineare Abschreibung

Eine Maschine mit Wert DM 100.000,- Anschaffungskosten und einem voraussichtlichen Wiederveräußerungswert von 12.960,- wird 4 Jahre genutzt. Wie hoch sind die jährlichen Abschreibungsbeträge?

Allgemein:

$$a_t = \frac{S}{n} \text{ für } t = 1, 2, \dots, n \text{ wobei } a_t = \frac{AHK - RW}{n}$$

$a_t$  = jährlicher Abschreibungsbetrag

$S$  = Abschreibungsbetrag

$n$  = Anzahl der Nutzungsperioden

$AHK$  = Anschaffungs- oder Herstellungskosten, hier können auch Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten eingesetzt werden.

$RW$  = Restwert

Für Beispiel:

$$a_t = \frac{100.000 \text{ DM} - 12.960 \text{ DM}}{4 \text{ Jahre}} = \frac{78.040 \text{ DM}}{4 \text{ Jahre}} = 21.760 \frac{\text{DM}}{\text{Jahr}} \text{ für Jahre } 1, 2, 3, 4$$

Regelungen bezüglich Abschreibungen:

- § 253,2 : Vgst. des abnutzbaren Anlagevermögens sind planmäßig auf die Dauer ihrer voraussichtlichen Nutzung abzuschreiben. Darüber hinaus sind bei allen Vgst. des Anlagevermögens außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlusstichtag beizulegen ist. Dies gilt nur für dauerhafte Wertminderungen.  
=> **gemilderte Niederstwertvorschrift**
- § 253,3 : Vgst. des Umlaufvermögens sind auf einen niedrigeren Wert abzuschreiben, der sich aus einem Markt- oder Börsenpreis am Abschlusstichtag ergibt.  
=> **strenge Niederstwertvorschrift**
- § 253,3 : Abschreibungen dürfen vorgenommen werden, soweit sie nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, dass in nächster Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände aufgrund von Wertschwankungen geändert werden muss.  
=> **Abschreibungswahlrecht wegen zukünftiger Wertschwankungen**

- § 253, 4 : Abschreibungen sind außerdem im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässig.  
=> **Ermessensabschreibung**
- § 253,5: Die außerplanmäßigen (höheren) Abschreibungen können beibehalten werden, wenn der Grund dafür in späteren Jahren nicht mehr besteht. Dies gilt auch für steuerliche Abschreibungen im Sinne des § 254.  
=> **Beibehaltungswahlrecht**

### c. Steuerrechtliche Abschreibungen

Obwohl die handelsrechtlichen Abschlussvorschriften Grundlage auch für den steuerlichen Ansatz darstellen, kann aus steuerlichen Gründen zu abweichenden höheren Abschreibungen kommen. Es existiert somit ein unterschiedlicher Wertansatz! § 254 erlaubt Nicht-Kapitalgesellschaften diese (steuerlich) niedrigeren Wertansätze zu übernehmen.

### d. Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 255 HGB)

- **Anschaffungskosten:**  
Dies sind im § 255,1 definiert. Im Gegensatz zu den Herstellungskosten gilt hier das Fixwertprinzip. Es existiert somit nur ein Wertansatz. Wahlrechte gibt es hier nicht. Anschaffungskosten sind demnach Aufwendungen die geleistet werden um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihm in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie einem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können.

Es zählt hierzu nicht nur alleine der Kaufpreis, sondern auch weitere Aufwendungen wie Kosten für Transport, Versicherung, Beratung, Schulung usw. In diesem Zusammenhang spricht der Gesetzgeber von Anschaffungsnebenkosten, also Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb und der Versetzung des VgSt. in einen betriebsbereiten Zustand zusammenhängen

Anschaffungsgemeinkosten, also Kosten, die diesem VgSt. nicht direkt zurechenbar sind, dürfen nicht in die Anschaffungskosten eingerechnet werden.

- **Herstellungskosten:**  
Herstellungskosten sind nach § 255,2 Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten, für die Erstellung eines Vermögensgegenstandes oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.  
Es existieren drei „Stufen“ für eine Herstellungskostenuntergrenze:
  - **Handelrechtliche Herstellungskostenuntergrenze:**  
Zu den Herstellungskosten gehören Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung.  
Hiermit sind Einzelkosten gemeint, die dem Vermögensgegenstand direkt zurechenbar sind. Für diese besteht Aktivierungspflicht.
  - **Steuerrechtliche Herstellungskostenuntergrenze:**  
Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs

(Abschreibungen) des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung veranlasst eingerechnet werden.

Diese Kosten dürfen, müssen aber nicht, nach Handelsrecht miteinbezogen werden.

- Handels- und Steuerrechtliche Herstellungskostenuntergrenze:

Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet werden.

Hier existiert also Handels- wie Steuerrechtlich ein Wahlrecht.

Zusätzlich gilt:

- Aufwendungen (im Sinne der o.g. Vorschriften) dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

- Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

#### e. Bewertungsvereinfachungsverfahren

Nach § 252,1 Nr.3 HGB sind Vermögensgegenstände und Schulden einzeln zu bewerten. Aus Vereinfachungsgründen erlaubt der Gesetzgeber pauschale Bewertungsverfahren, diese sind in den §§ 250 und 240 HGB.

Hierzu zählen die folgenden Methoden:

Verbrauchsfolge- bewertung	Methoden	Fiktion über Verbrauch	Fiktion über Endbestand
Beschaffungspreis bestimmte Methoden	Highest in first out (Hifo)	Aus teuersten Lieferungen	Aus billigsten Lieferungen
	Lowest in first out (Lofo)	Aus billigster Lieferung	Aus teuerster Lieferung
Beschaffungszeit bestimmte Methoden	Last in first out (Lifo)	Aus letzten Lieferungen	Aus AB und ersten Lieferungen
	First in first out (Fifo)	Aus AB und ersten Lieferungen	Aus letzten Lieferungen

## f. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften

Hinsichtlich Rechnungslegungsvorschriften entscheidet der Gesetzgeber 3 Größen von Kapitalgesellschaften:

Kleine Gesellschaften: Sie sind nur offenlegungspflichtig.  
Mittelgroße Gesellschaften: offenlegungs- und prüfungspflichtig.  
Große Gesellschaften: offenlegungs- und prüfungspflichtig.

Kriterien nach § 267 HGB:

	K	M	G
Bilanzsumme Mio DM	$\leq 3,9$	$>3,9 \leq 15,5$	$>15,5$
Umsatz Mio DM	$\leq 8,0$	$>8,0 \leq 32,0$	$>32,0$
Durchschn. Zahl.d. Arbeitnehmer	$\leq 50$	$>50 \leq 250$	$>250$

Darüber hinaus gelten Kapitalgesellschaften immer dann als groß. Wenn ihre Aktien oder anderen von ihr ausgegebenen Wertpapiere an einer Börse in einem Mitgliedstaat der EU zum amtlichen Handel zugelassen ist, oder im geregelten Freiverkehr einbezogen sind, oder die Zulassung zum amtlichen Handel beantragt ist. (§267 HGB)

Der Jahresabschluss setzt sich wie folgt zusammen (§ 264)

- Bilanz
- Gewinn- und Verlustrechnung
- Anhang
- Lagebericht

## 2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

### 2.1 Die Rechtsnatur der GoB

Viele Vorschriften des HGB verweisen auf die GoB. Das Gesetz kennt dabei zwei Formen der Bezugnahme auf die GoB:

- Verweise auf nicht spezifizierte GoB, wie z.B. in § 243,1 (Generalklausel)
- Verweise auf spezifizierte, jedoch inhaltlich nicht konkretisierte GoB, wie z.B. in § 252

Der Begriff GoB umfasst aber als Oberbegriff alle Normen der Buchführung und der Jahresabschlusserstellung. Dabei sind die GoB nicht durch das Gesetz definiert. Es handelt sich hierbei um „Stücke offengelassener Gesetzgebung. Diese werden bewusst in Kauf genommen, selbst wenn dies in der Rechtsanwendung Schwierigkeiten mit sich bringt. Ziel hierbei ist die Schaffung eines Spielraumes um sich ändernden wirtschaftlichen und technischen Möglichkeiten der Buchführung und des Abschlusses Rechnung zu tragen.

Die GoB sind im Laufe der Zeit entstanden und haben sich aus 2 Hauptdenkrichtungen zusammengesetzt, die eher konträr gerichtet waren. Zum ersten sind dies die Ursprünge aus einem „Kaufmännischen Kodex“ der sich über Jahrhunderte entwickelt hat und durch die GoB festgeschrieben werden soll, zum Zweiten das Ziel der Nachprüfbarkeit der Rechnungslegung und die damit abgeleitete Hauptfunktionen der Buchführung in Form der Dokumentation und Rechenschaft.

Darüber hinaus besitzen die GoB Charakteristika von Gewohnheitsrecht. Diese sind:

- Eine stetige dauernde Übung (Anwendung), die auf Freiwilligkeit basiert
- Manifestierter Rechtsgeltungswille der Gemeinschaft, insbesondere durch Gerichte

Gewohnheitsrecht hat Rechtskraft wie ein Gesetz und kann daher ältere Gesetzesvorschriften aufheben, abändern oder ergänzen. (z.B. Zulassen eine Loseblattbuchführung)

Als Quelle der GoB gelten weitere Nicht-Rechtsnormen:

#### **Der Handelsbrauch:**

Im Gegensatz zum Gewohnheitsrecht erfüllt er nicht den Gegenstand des Rechtsgeltungswillens und ist somit Vorform des Gewohnheitsrechts. Ein Handelsbrauch ergibt sich zum Einen aus dem geübten (angewendeten) Verhalten zum Anderen aus dem Handeln zugrunde liegenden Regeln.

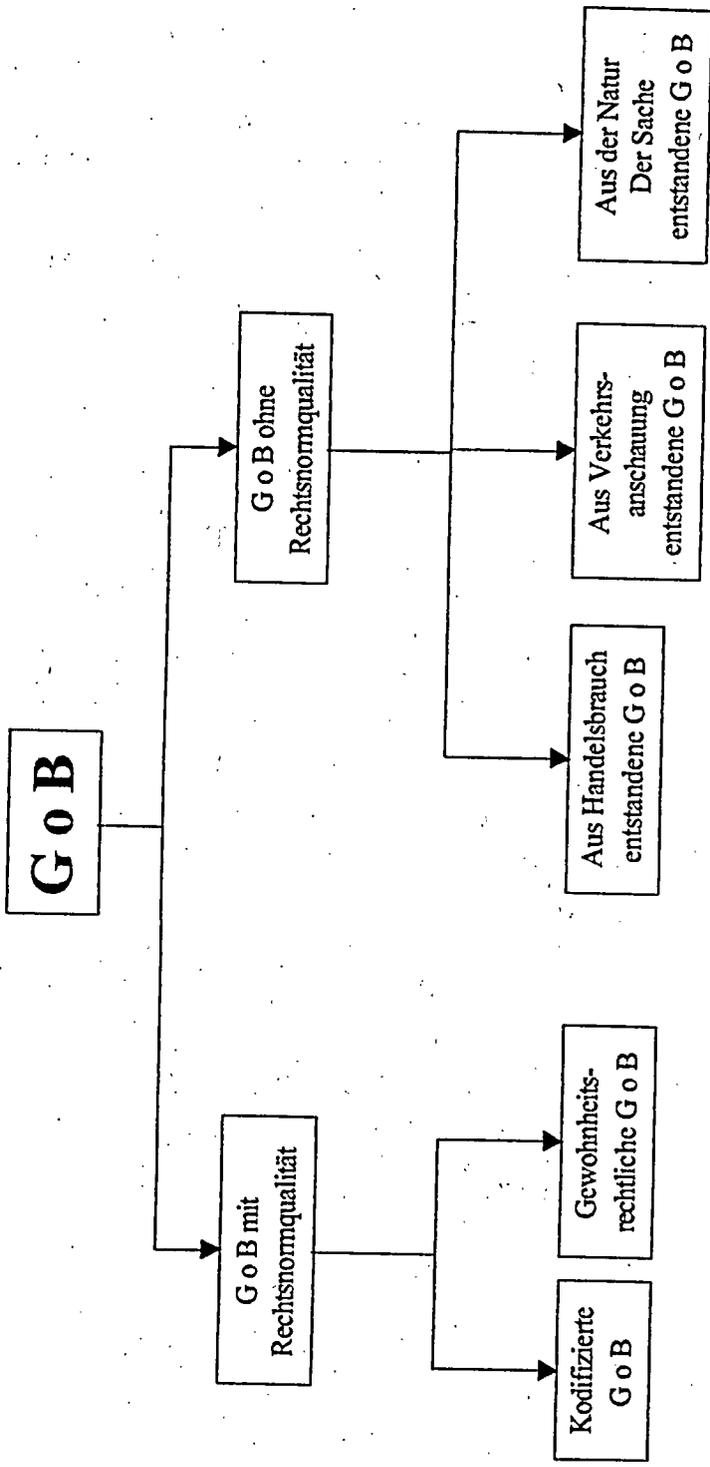
#### **Die Verkehrsanschauung:**

Verkehrsanschauung bezeichnet die Durchschnittsmeinung (sach-)verständiger Menschen bei der Beurteilung von Angelegenheiten der fraglichen Art. Im Vergleich zum Handelsbrauch fehlt hier der Aspekt der ständigen (aus-)Übung. Somit ist sie Vorform des Handelsbrauchs.

#### **Natur der Sache:**

Die Argumentation auf die Natur der Sache kann sich daraus ergeben, dass zu einer Bilanzierungsfrage weder eine Rechtsnorm, noch ein Handelsgebrauch oder eine Verkehrsanschauung vorhanden sind. Dies ist insbesondere bei neuartigen Problemen der Fall.

Die Rechtsgültigkeit von GoB lässt sich nach Folgendem Schema Kruses (1970) darstellen:



## 2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation (GoD)

Die GoD dienen der Sicherung der Aufzeichnung der buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle.

- Das Festhalten der Vermögensgegenstände, der Schuldverhältnisse zugunsten und zu Lasten des Bilanzierenden und der erfolgswirksamen Vorgänge.
- Die Sicherung des Unternehmensvermögens gegenüber unredlichem Verhalten
- Die Beweissicherungsfunktion von Rechtsverhältnissen bei Rechtsstreitigkeiten.

Hieraus ergeben sich die folgenden Grundsätze:

### 2.2.1 Die materiellen GoD

#### a. Grundsatz der Vollständigkeit

Die Buchführung hat zu enthalten:

- alle Anfangsbestände der Aktiva und Passiva, wie in der Eröffnungsbilanz wiedergegeben
- lückenlos und uningeschränkt alle buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle in fortlaufender zeitlicher Reihenfolge ihres Anfalls
- alle materiellen Abschlussbuchungen, d.h. jene Buchungen, die erforderlich sind um die Buchführung abschlussreif zu machen, wie Abschreibungen, Zuschreibungen, Rückstellungen u.ä.

Dieser Grundsatz beinhaltet auch die Forderung unzulässige Saldierungen zu unterlassen.

#### b. Grundsatz der Richtigkeit und Wahrhaftigkeit

Untersagung von:

- Manipulationen, die zu einer sachlichen Verfälschung der Buchführung führen
- Unterlassen der Verbuchung von buchungspflichtigen Vorgängen (z.B. Nichtbuchen von Schuldzugängen oder Vermögensabgängen) oder Verbuchen unwahrer Tatsachen oder das Verbuchen unter falschen Bezeichnungen oder falscher Konten

Forderungen:

- Keine Verbuchung von Vorfällen die nicht stattgefunden haben (fiktive Geschäftsvorfälle)
- Keine Verbuchung von Geschäftsvorfällen, die nach den Prinzipien der Vollständigkeit nicht bzw. noch nicht buchungspflichtig sind.
- Die Buchführung muss auf richtigen Grundaufzeichnungen aufgebaut sein
- Beschreibung der Geschäftsvorfälle muss nach Art und Höhe mit tatsächlichem Vorfall übereinstimmen
- Buchführung ist dann qualitativ richtig, wenn Geschäftsvorfälle ihrem tatsächlichen Inhalt gemäß verbucht werden

### c. Grundsatz der Begründetheit (=Belegprinzip)

Sämtliche Aufzeichnungen sind zu begründen, zu jeder Buchung gehört ein Beleg, zu jedem Beleg eine Buchung.

Belege:

- Eigenbelege (aus dem buchführenden Unternehmen)
- Fremdbelege (außerhalb der buchführenden Unternehmung)
- Natürliche Belege (Rechnungen, Quittungen, Lohnlisten)
- Künstliche Belege (Stornobuchungen, Eröffnungs- und Abschlussbuchungen)

Belege müssen folgende Bestandteile enthalten:

- Belegtext: Erläuterung und Begründung des Geschäftsvorfalles
- Belegbetrag
- Ausstellungsdatum
- Name des Ausstellers
- Autorisation: bei Fremdbelegen durch Empfänger, bei Eigenbelegen durch Verantwortlichen.
- Ablagevermerk: Zum Nachweis des Zusammenhangs von Büchern und Belegen

Da der Beleg Grundlage jeder Buchung ist, muss deren Zusammenhang jederzeit überprüfbar und durch gegenseitige Verweise nachvollziehbar sein. Dazu müssen Belege fortlaufend nummeriert und in lückenloser Weise aufbewahrt werden.

### 2.2.2 Die Formellen GoD

Diese dienen der Sicherstellung, dass ein sachverständiger Dritter in der Lage ist, sich ohne unangemessenen Zeitaufwand in der Buchführung zurechtzufinden, d.h. eine vollständige Übersicht über die Geschäftsvorfälle zu gewinnen.

Ein sachverständiger Dritter ist ein unabhängiger Außenstehender, der nicht bei der Erstellung der Buchführung mitgewirkt hat und kein Laie auf diesem Gebiet ist.

#### a. Grundsatz der Klarheit

Anforderungen:

- Nummerierung und Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen  
Belege, Bücher und was sonst noch zum Verständnis von Buchführung, Inventur und Abschluss notwendig ist oder wesentlich beiträgt
- Sachgerechte Kontierung  
Buchführung muss ausreichend tief gegliedert sein
- Verwendung von Symbolen => Abkürzungs- bzw. Symbolverzeichnis
- Verweise zwischen Buchführung und Buchführungsunterlagen

#### b. Grundsatz der Sicherheit

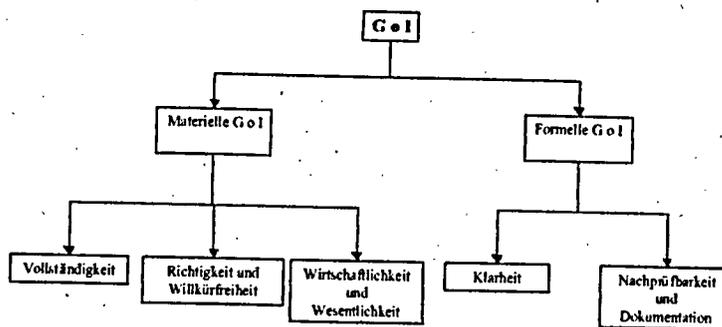
Anforderungen:

- Aufzeichnungen in lebender Sprache und in Schriftzeichen einer solchen
- Unveränderlichkeit der Aufzeichnungen
- Belegte Korrektur von Aufzeichnungen

- Bei EDV-Buchhaltung:  
Belegprinzip auch bei EDV  
Buchungen müssen kurzfristig lesbar gemacht werden können (Ausdruck)  
Datensicherung  
Dokumentation und Prüfbarkeit  
Aufbewahrung und Sicherung der Datenträger  
Wiedergabe der Datenträger

### 2.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)

Die GoI stellen Regeln dar, wie eine Inventur durchzuführen und Ihr Ergebnis im Inventar zu dokumentieren ist. Die GoI lassen sich, wie die GoD in formelle und materielle Grundsätze unterteilen.



#### 2.3.1 Materielle GoI

##### a. Grundsatz der Vollständigkeit

Gemäß § 240,1 HGB hat der Kaufmann seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände im einzelnen genau zu verzeichnen. Der Begriff seine ist hier so zu interpretieren, dass das Vermögen und die Schulden bei der Inventur zu erfassen und in das Inventar zu übernehmen, die ihm zurechenbar sind.

## **b. Grundsatz der Richtigkeit und Vollständigkeit**

Diese Auffassung besagt, dass alle in der Inventur erfassten Angaben sachliche Richtigkeit aufweisen und mit den Tatsachen übereinstimmen. Jedoch wird hier auch ein geringe Toleranz, die sich aus Erfassungsfehlern ergeben kann, zugebilligt.

## **c. Die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit**

Die Durchführung der Inventur und die anschließende Inventurerstellung sind Mittel insbesondere zur Kontrolle der Bilanz und der einzelnen Bilanzpositionen. Auch die Inventur unterliegt dem ökonomischen Prinzip, wobei der Inventurzweck mit minimalem Mitteleinsatz zu erreichen ist.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit besagt, dass eine Inventur nur so lange sinnvoll ist, solange der Wert der durchgeführten Kontrollen größer ist, als die durch die Kontrollen verursachten Aufwendungen. Problematisch hierbei: die entstehenden Aufwendungen lassen sich noch relativ gut abschätzen und in Geldeinheiten ausdrücken, die Ermittlung des Wertes der Kontrollinformationen hingegen ist nur schwierig zu bestimmen.

### **2.3.2 Formelle GoI**

#### **a. Der Grundsatz der Klarheit**

Die einzelnen Inventurposten sind durch eindeutige Bezeichnung inhaltlich scharf abzugrenzen sowie verständlich und übersichtlich anzuordnen, so dass die zur Bilanzkontrolle notwendigen Informationen unmittelbar gewährt werden und nicht erst unter Verursachung weiterer Aufwendungen und Zeitverluste zu erarbeiten sind. Klarheit ist somit zwingende Voraussetzung für die Nachprüfbarkeit.

#### **b. Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit und Dokumentation**

Der § 240,1 HGB fordert die Aufzeichnung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden unter Angabe des Wertes in Bestandsverzeichnissen. Diese werden geführt für:

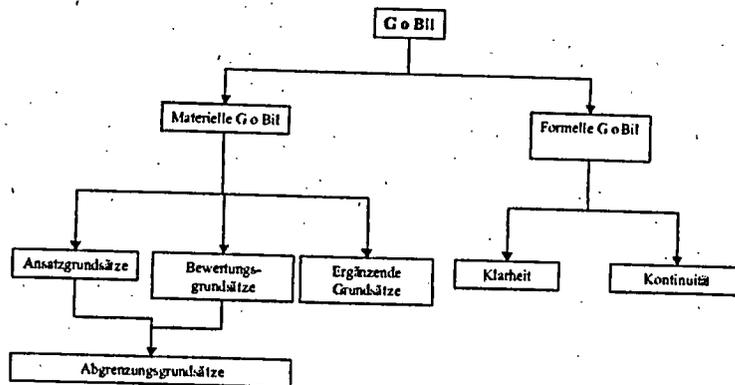
- das Anlagevermögen durch Anlagekartei oder Anlagenverzeichnis
- das Vorratsvermögen durch Inventurlisten
- für Forderungen und Schulden durch Saldenlisten und Saldenbestätigungen.

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit verlangt, dass die Bestandsverzeichnisse so erstellt sein müssen, dass ein sachverständiger Dritter unter Mitwirkung an der Inventur beteiligter Personen diese in angemessener Weise überprüfen kann. Dieser Grundsatz wird in der gängigen Auffassung dahingehend erweitert, dass dies auch ohne Mitwirkung betriebsangehöriger Personen erfolgen sollte.

Bei Anwendung statistisch-mathematischer Verfahren (z.B. bei einer Stichprobeninventur) umfasst die Dokumentation auch die Auswahlgrundlage, den Vorgang der Stichprobenauswahl, des angewandten Stichprobenverfahrens und das Zustandekommen des Gesamtergebnisses.

## 2.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBil)

Sie sollen sicherstellen, dass der Jahresabschluss vollständig, inhaltlich richtig, sowie klar und übersichtlich aufgestellt wird. Die GoBil lassen sich wie folgt gliedern:



### 2.4.1 Die Materiellen GoBil

#### a. Ansatzgrundsätze

Der Jahresabschluss wird aus den Konten der Finanzbuchhaltung hergeleitet. Daher bestimmen die Ansatzgrundsätze auch die Verbuchung auf den jeweiligen Konten. Ansatzgrundsätze werden in Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze unterteilt. Sie geben Auskunft darüber, welche Aktiva und Passiva zu welchem Zeitpunkt in die Bilanz eingestellt werden müssen.

Aktivierungsgrundsätze:

- Bilanzvermögen (Materielle VgSt. sowie immaterielle VgSt.)
- Bilanzierungshilfen
- Rechnungsabgrenzungsposten

Die GoBil binden die abstrakte Aktivierungsfähigkeit vor allem an den Begriff der „wirtschaftlichen Zugehörigkeit“ und den Begriff „selbständiger Vermögensgegenstand“. Notwendige Voraussetzung ist demnach nicht das rechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum.

Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit für immaterielle VgSt. gilt nur dann, wenn dem nicht rechtliche Aktivierungsverbote gegenüberstehen. (z.B. § 248,2 HGB, Verbot der Aktivierung von unentgeltlich erworbenen immateriellen VgSt. des Anlagevermögens).

Die Aktivierungsgrundsätze werden durch die sog. Bilanzierungshilfen ergänzt. Diese regeln die Aktivierung von Vermögenswerten, die keine Vermögensgegenstände sind. (z.B. der derivative Firmenwert nach § 255,4 HGB)

Passivierungsgrundsätze:

- Eigenkapital
- Fremdkapital
- Rückstellungen
- Rechnungsabgrenzungsposten

Schulden im Sinne der Passivierungsansätze sind zukünftige Belastungen des Bilanzvermögens des Bilanzierenden, die dem Grunde nach bestehen oder hinreichend sicher erwartet werden, wenn auch deren Höhe ungewiss ist.

Abstrakt passivierungsfähig sind demnach alle Schulden, die die Merkmale

- Wirtschaftliche Verpflichtung ggü. Dritten
  - Wirtschaftliche Belastung
  - Quantifizierbarkeit der Höhe und der Wahrscheinlichkeit des Eintretens der Leistung
- Aufweisen.

## **b. Bewertungsgrundsätze**

### **Das Realisationsprinzip:**

Hiernach sind nur realisierte Aufwände (Verluste) und Erträge (Gewinne) auszuweisen, und zwar ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt des Anfalls der Einnahmen und Ausgaben.

Nach Konvention werden als realisiert angesehen, Aufwände:

- Bei Abgang (Verbrauch) von Vermögensgegenständen, bei der Inanspruchnahme von entgeltlichen Dienstleistungen und bei der Entrichtung von Betriebssteuern, sowie
- Beim Zugang von Verpflichtungen ohne (aktivierungsfähige) Gegenleistung

Allgemein entsteht die Realisation bei:

- Lieferung und Leistung
- Zugang unentgeltlich erworbener VgSt.
- Der Verminderung oder Wegfall von Verpflichtungen
- Werterhöhungen von VgSt., soweit diese frühere als Aufwand verrechnete Wertänderungen rückgängig machen.

Das Realisationsprinzip gilt auch für die Erfassung verursachter und realisierter, aber nicht verausgabter Aufwände, bzw. vereinnahmter Erträge einer Rechnungslegungsperiode. Sind die mit den Erträgen verbundenen Einnahmen, bzw. die mit den Aufwendungen verbundenen Ausgaben der Höhe und dem Zeitpunkt der Fälligkeit nach bekannt, so führt das an sich zur Bildung von antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten. Diese dürfen zwar nicht ausdrücklich als gesonderte Bilanzposition ausgewiesen werden (§250 HGB), die Bilanzierungsfähigkeit ist aber somit nicht untersagt.

### **Das Imparitätsprinzip:**

Das Imparitätsprinzip bezieht sich auf solche Aufwände, die ihrem Wesen nach „Elementarverluste“ oder als Aufwände bei „erfolgswirksamen Einzelvorgängen“ in Erscheinung treten. Dieses schlägt sich im § 252,1 Nr. 4 HGB nieder, wonach vorhersehbare

Risiken und Verluste zu berücksichtigen sind, selbst dann, wenn diese erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Bilanzerstellungstag bekannt werden. Unrealisierte Aufwände sind im Gegensatz zu den realisierten Aufwänden nicht der Höhe nach bekannt. Sie entstehen aus:

- Wertminderungen an Gegenständen des Bilanzvermögens
- Aus wirtschaftlichen Verpflichtungen mit Verlustcharakter
- Aus Werterhöhungen von Valutaverbindlichkeiten.

Dem Imparitätsprinzip werden die Unterprinzipien der verlustfreien Bewertung und der finanziellen Vorsorge zugerechnet.

### Das Prinzip der vorsichtigen Bewertung (Vorsichtsprinzip)

Die Ungewissheit der Zukunft bewirkt, dass für eine Anzahl von Bilanzpositionen kein genauer Wert bestimmt werden kann. Für diese Positionen ergibt sich vielmehr eine Bandbreite von Wertansätzen. In der älteren Bilanzlehre wird mit der Vorstellung der vorsichtigen Bewertung hier angenommen Aktivgüter möglichst niedrig und Passivgüter möglichst hoch zu bewerten. Im Zweifel sollte ich der Kaufmann eher ärmer rechnen als er wirklich ist. Nach moderner Auffassung soll das Vorsichtsprinzip aber nicht zur Legitimation der Bildung willkürlicher stiller Rücklagen missbraucht werden, das so die Aussagekraft des Jahresabschlusses gemindert wird. Vielmehr sind solche Wertansätze zu verwenden, die mit hinreichender Sicherheit eine realistische Bewertung des aktiven oder passiven Werte ermöglichen. Ist eine statistische Wahrscheinlichkeit für alternative Zukunftsvoraussagen vorhanden, so kann die Bilanzierung auch mit Hilfe eines mathematischen Erwartungswertes erfolgen.

### c. Abgrenzungsgrundsätze

Die Grundsätze der Abgrenzung der Rechnungsperiode legen fest:

- Welche Aufwände gemäß dem Realisationsprinzip periodisierte Einnahmen (Erträge) als Gegenposten zuzurechnen sind (=Abgrenzung der Sache nach)
- Wie Aufwände und Erträge nach ihrem zeitlichen Anfall zu berücksichtigen sind (=Abgrenzung der Zeit nach)

Zeitraumbezogene Einnahmen und Ausgaben führen zur Bildung sog.

Rechnungsabgrenzungsposten, wenn Zahlungsvorgang und Leistungsvorgang nicht in eine Rechnungsperiode fallen.

Nach der periodischen Zurechnung sind zu unterscheiden:

- Ausgaben und Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, die wirtschaftlich eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag betreffen (z.B. im voraus bezahlte Löhne oder im voraus erhaltene Zinsen)
- Ausgaben und Einnahmen, die erst nach dem Abschlussstichtag anfallen, aber wirtschaftlich die Zeit davor betreffen (z.B. noch zu zahlende Löhne oder noch nicht erhaltene Zinsen)

Es ergeben sich so 4 verschiedene Posten der Rechnungsabgrenzung:

	Aktive Abgrenzung (Erfolg ohne Abgrenzung zu niedrig)	Passive Abgrenzung (Erfolg ohne Abgrenzung zu hoch)
Transitorisch	Ausgabe jetzt – Aufwand später (vorausbezahlte Löhne)	Einnahme jetzt – Erträge später (im voraus erhaltene Zinsen)
antizipativ	Ertrag jetzt – Einnahme später (noch zu erhaltene Zinsen)	Aufwand jetzt – Ausgabe später (noch zu zahlende Löhne)

Die konkrete Bilanzierungsfähigkeit von Rechnungsabgrenzungsposten ist im § 250 HGB geregelt.

#### **d. Ergänzende Grundsätze**

Auch hier gelten die Grundsätze der Richtigkeit und Vollständigkeit, Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit und das Going-Concern-Prinzip.

### **2.4.2 Die formellen GoBiL**

#### **a. Der Grundsatz der Klarheit**

Es gilt das Prinzip des § 243,2 HGB i.V.m. § 247,1 HGB, wonach die Bilanz das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden und die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend zu gliedern hat.

Für Kapitalgesellschaften gilt im besonderen:

- Die gesetzlichen Gliederungsschemata für Bilanz und GuV §§ 266,2 und 3 sowie §§ 275,2 und 3 HGB
- Aufstellung der Bilanz in Kontoform und GuV in Staffelform
- Gesonderter Ausweis der einzelnen Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge.

Darüberhinaus gelten für Kapitalgesellschaften die allgemeinen Grundsätze:

- Regelung der Einzelfragen der Darstellung:
  - Das Gebot der Darstellungstetigkeit
  - Angabepflicht des Vorjahresbetrages
  - Leerpostenbehandlung
  - Vermerke der Mitzugehörigkeit zu anderen Posten
- Regelungen für zwingende Fragen der Anpassung:
  - Gliederungsänderung bei Vorliegen mehrere Geschäftszweige
  - Gebot zur Gliederungs- und Bezeichnungsänderung
- Regelungen für freiwillige Abweichungen:
  - Erweiterung der Gliederungstiefe
  - Verringerung der Gliederungstiefe

#### **b. Der Grundsatz der Kontinuität**

Der Grundsatz der formellen Kontinuität.

Er umfasst:

- Forderung nach Bilanzidentität
- Beibehaltung der Bilanzgliederung
- Beibehaltung eines einmal gewählten Bilanzstichtages

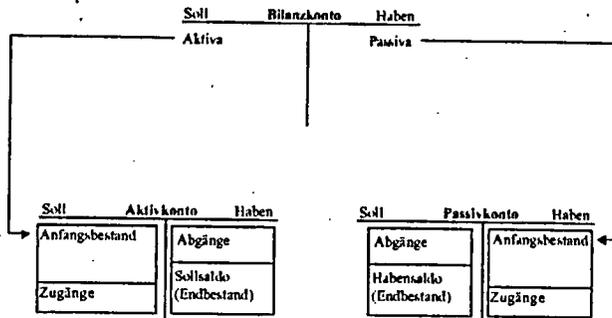
Der Grundsatz der materiellen Kontinuität.

Er enthält zwei Prinzipien:

- Bewertungskontinuität
- Prinzip der Wertkontinuität

### 3 Kontierung und Buchungen

#### 3.1 Das Bilanzkonto, Aktiv und Passivkonten



#### 3.2 Grundform der Bilanzgliederung

Aktiva	Passiva
<b>I. Anlagevermögen</b> <b>Immaterielle Anlagen</b> (z.B. Patente, Lizenzen) <b>Sachanlagen</b> (z.B. Grundstücke, Gebäude, Geschäftseinrichtung) <b>Finanzanlagen</b> (z.B. Beteiligungen, langfristige Darlehen)  <b>II. Umlaufvermögen</b> <b>Vorräte</b> (z.B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, fertige und unfertige Erzeugnisse, Waren) <b>Finanzumlaufvermögen</b> (z.B. Forderungen, Bankguthaben, Bargeld)	<b>I. Eigenkapital</b> (z.B. Gezeichnetes Kapital; Rücklagen; Gewinn-/Verlustvortrag, Jahresüberschuss, Jahresfehlbetrag)  <b>II. Fremdkapital</b> <b>Langfristig</b> (z.B. Anleihen, Hypotheken) <b>Kurzfristig</b> (z.B. Lieferantenverbindlichkeiten, Schuldwechsel, sonstige Verbindlichkeiten)

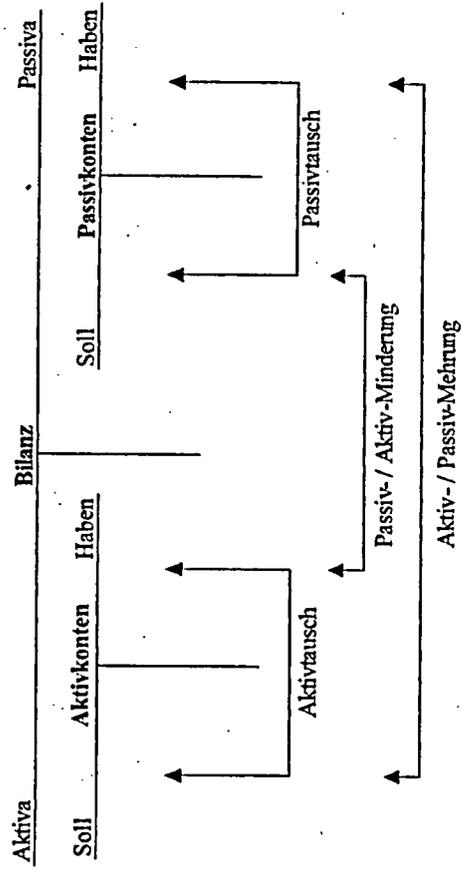
Das sich das buchmäßige Eigenkapital als Differenz aus Vermögen und Schulden berechnet und dies auf die jeweils kleinere Seite gesetzt wird, gilt immer:

$$\text{Summe aller Aktiva} = \text{Summe aller Passiva}$$

### 3.3 Auflösung der Bilanz in Konten:

Soll		Bilanzkonto		Haben	
	Waren	3.100,-	Eigenkapital	5.000,-	
	Forderungen	1.300,-	Schuldwechsel	400,-	
	Kasse	2.100,-	Schulden	1.100,-	
Aktivkontenreihe			Passivkontenreihe		
Soll	Waren	Haben	Soll	Eigenkapital	Haben
→ AB	3.100,-			AB	5.000,-
Soll	Forderungen	Haben	Soll	Schuldwechsel	Haben
→ AB	1.300,-			AB	400,-
Soll	Kasse	Haben	Soll	Schulden	Haben
→ AB	2.100,-			AB	1.100,-

### 3.4 Typische Bestandsbuchungen:



**Beispiel 1:**

Barkauf von Waren über DM 1.000,-

Durch diesen Vorgang wird das Aktivkonto Waren erhöht; das Aktivkonto Kasse erfährt eine Bestandsminderung um den gleichen Betrag. Daher ist im Warenkonto ein Betrag in Höhe von DM 1.000,- im Soll und auf dem Kassenkonto ein gleich hoher Betrag auf die Habenseite zu buchen.

S	Waren	H	S	Kasse	H
Zugang	1.000,-			Abgang	1.000,-

**Beispiel 2:**

Ausstellen eines Schuldwechsels über DM 800,-, dessen Forderung bereits im Konto Schulden verbucht worden ist.

Hierdurch wird der Bestand des Passivkontos Schuldwechsel erhöht und der Bestand des Passivkontos Schulden verringert.

S	Schuldwechsel	H	S	Schulden	H
	Zugang	800,-	Abgang	800,-	

**Beispiel 3:**

Kauf von Waren für DM 1.000,- auf Ziel.

Der Warenvorrat erfährt eine Vermehrung, aber ebenso erhöhen sich die Verbindlichkeiten.

Das Warenkonto ist ein Aktivkonto. Hier ist ein Zugang im Soll zu buchen. Da Konto Schulden ist ein Passivkonto und erfasst Zugänge auf der Habenseite. Daher sind auf dem Konto Schulden DM 1.000,- im Haben zu buchen.

S	Waren	H	S	Schulden	H
Zugang	1.000,-			Zugang	1.000,-

**Beispiel 4:**

Tilgung einer Verbindlichkeit über DM 700,- in bar.

Durch diesen Geschäftsvorfall werden der Kassenbestand und die Schulden um den gleichen Betrag vermindert. Da es sich bei dem Kassenkonto um ein Aktivkonto handelt, stehen die Abgänge auf der Habenseite. Das Passivkonto Schulden erfährt eine Bestandsverminderung durch die Buchung auf der Sollseite.

S	Kasse	H	S	Schulden	H
	Abgang	700,-	Abgang	700,-	

Die betrachteten Buchungsbeispiele entsprechen denen bereits dargestellten vier typischen Bilanzveränderungen. Ihnen kommt eine grundsätzliche Bedeutung zu, da sich alle Geschäftsvorfälle, die bestandsverändernde Buchungen bewirken, auf sie zurückführen lassen. Es bestehen daneben keine anderen Formen der Verbuchung der bestandsverändernden Geschäftsvorfälle.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

1. Die Verbuchung von Geschäftsvorfällen mit Hilfe von Konten berührt immer mindestens zwei Konten.

2. Mindestens auf einem der Konten wird im Soll und mindestens auf einem der Konten wird im Haben gebucht, wobei die Summe der Sollbuchungen gleich der Summe der Habenbuchungen sein muß (sog. Fundamentalprinzip der doppelten Buchführung).
3. Alle Erhöhungen des Bestandes eines Aktivkontos werden auf der Sollseite, alle Minderungen des Bestandes eines Aktivkontos auf der Habenseite gebucht.
4. Alle Erhöhungen des Bestandes eines Passivkontos werden auf der Habenseite, alle Minderungen des Bestandes eines Passivkontos auf der Sollseite gebucht.
5. Aus Punkt drei und vier ergeben sich folgende Kombinationen von Doppelpbuchungen:

Typ des Geschäftsvorfalles	Sollbuchung	Habenbuchung
Aktivtausch	Aktivmehrung	Un actu Aktivminderung
Passivtausch	Passivminderung	Un actu Passivmehrung
Aktiv-Passiv-Mehrung	Aktivmehrung	Un actu Passivmehrung
Passiv-Aktiv-Minderung	Passivminderung	Un actu Aktivminderung

### 3.5 Buchungssatz und Kontenaufruf

Unter einer Buchung wird das Festhalten eines Geschäftsvorfalles auf den jeweils zugehörigen Konten verstanden. Der Inhalt einer Buchung wird in einheitlicher Weise mit Hilfe eines Buchungssatzes angegeben. Die übliche und allgemein angewandte Regelung besteht in der Nennung der Sollbuchung an erster und der Habenbuchung an zweiter Stelle. So lautet der Buchungssatz für Beispiel 1 (Barkauf von Waren für DM 1.000,-)

(Per) Warenkonto DM 1.000,- an Kassenkonto DM 1.000,-

Bei der Formulierung dieses Buchungssatzes dient das Wort „per“ (oder „von“) zur Charakterisierung der Sollbuchung und das Wort „an“ der Charakterisierung der Habenbuchung. Der Buchungssatz ist auch verkürzt darstellbar:

- Das Wort „per“ kann weggelassen werden.
- Da die Verbuchung ohnehin auf Konten erfolgt, kann die Bezeichnung Konto fehlen.
- Handelt es sich bei der Soll- und Habenbuchung jeweils um ein einziges Konto, braucht der Betrag nur einmal genannt werden.

Waren an Kasse DM 1.000,- oder Waren / Kasse DM 1.000,-

Bei den dargestellten Geschäftsvorfällen handelt es sich um Buchungsvorgänge, bei denen jeweils ein Konto im Soll und ein Konto im Haben betroffen war. Viele Geschäftsvorfälle berühren aber gleichzeitig mehr als zwei Konten. Hierdurch ändert sich nichts am Prinzip der Verbuchung, denn wenn auch bei einem Geschäftsvorfall Beträge auf drei und mehr Konten gebucht werden, muss nach dem Fundamentalprinzip der doppelten Buchführung die Summe aller Sollbuchungen gleich der Summe aller Habenbuchungen sein. Grundsätzlich sind hier 3 Fälle denkbar:

- Sollbuchung auf einem Konto / Habenbuchung auf mehreren Konten.
- Sollbuchung auf mehreren Konten / Habenbuchung auf einem Konto.
- Sollbuchung auf mehreren Konten / Habenbuchung auf mehreren Konten.

Werden mehr als zwei Konten angesprochen, so spricht man von **zusammengesetzten Buchungsfällen**.



Das Eröffnungsbilanzkonto ist mit Soll und Haben überschrieben. Da die Aktivkonten der laufenden Buchführung ihre Anfangsbestände im Soll aufnehmen, steht die Gegenbuchung im Eröffnungsbilanzkonto im Haben. Die Passivkonten der laufenden Buchführung verzeichnen ihre Anfangsbestände im Haben, daher ist die Gegenbuchung im Eröffnungsbilanzkonto im Soll vorzunehmen. Die dazugehörigen Buchungssätze lauten also:

Eröffnungsbilanzkonto            an    Passivkonten  
Aktivkonten                            an    Eröffnungsbilanzkonto

Für die oben angeführte Bilanz ergibt sich somit:

EBK            an Eigenkapital            DM    5.000,-  
EBK            an Schuldwechsel            DM    400,-  
EBK            an Schulden                    DM    1.100,-

und

Waren            an EBK                            DM    3.100,-  
Forderungen    an EBK                            DM    1.300,-  
Kasse            an EBK                            DM    2.100,-

Das Eröffnungsbilanzkonto hat folgendes Aussehen:

Soll	Eröffnungsbilanzkonto		Haben
Eigenkapital	5.000,-	Waren	3.100,-
Schuldwechsel	400,-	Forderungen	1.300,-
Schulden	1.100,-	Kasse	2.100,-
	6.500,-		6.500,-

Zusammenfassend gilt:

- Das EBK ist ein technisches Hilfskonto, das neben der Kontrolle der Vollständigkeit der Eröffnungsbuchungen den Zweck hat, die Gegenbuchungen zu den Aktiv- und Passivkonten bei der Konteneröffnung aufzunehmen.
- Die Eröffnungsbilanz ist mit Aktiva und Passiva und das Eröffnungsbilanzkonto mit Soll und Haben überschrieben. Das Eröffnungsbilanzkonto ist die spiegelbildliche Darstellung der Eröffnungsbilanz.
- Die Eröffnungsbilanz ist identisch mit der Schlussbilanz der Vorperiode (Grundsatz der Bilanzidentität).

Zur Darstellung des Weges vom Eröffnungsbilanz zum Schlussbilanzkonto werden die oben angeführten Geschäftsvorfälle (1-4) angenommen.

Hieraus ergibt sich folgendes Bild:

(Tafelbild)

Nach der Verbuchung der laufenden Geschäftsvorfälle sind die einzelnen Konten abzuschließen. Das setzt voraus, dass der buchmäßige Endbestand ermittelt wird. Da Aktivkonten beim Kontenabschluss eine bestandsmäßig höhere Sollseite als Habenseite besitzen, addiert man zuerst die Sollseite und bildet dann die Differenz zur Habenseite. Den

so ermittelten Saldo, der den buchmäßigen Endbestand darstellt, trägt man auf der kleineren Habenseite ein und bringt das Konto so zum Ausgleich. Bei den Passivkonten verfährt man umgekehrt.

Die Salden der aktiven und passiven Bilanzkonten werden zu der Schlussbilanz zusammengefasst. Dazu verwendet man – ebenso wie bei den Eröffnungsbuchungen – ein formales Gegenkonto, das Schlussbilanzkonto. Da aber die Endbestände bei den Aktivkonten auf der Habenseite und bei den Passivkonten auf der Sollseite stehen, stellt das Schlussbilanzkonto – anders als das Eröffnungsbilanzkonto – kein Spiegelbildkonto dar. Auf der Grundlage des Schlussbilanzkontos kann – ggf. durch Zwischenschalten sog. Kontenbrücken – die Schlussbilanz erstellt werden. Bei weisen aber formale Unterschiede auf:

- Das Schlussbilanzkonto ist mit Soll und Haben, die Schlussbilanz mit Aktiva und Passiva überschrieben.
- Das Schlussbilanzkonto ist in die doppelte Buchführung integriert und nimmt die Gegenbuchungen der Kontensalden der aktiven und passiven Bestandskonten aus.
- Die Schlussbilanz ist ein Informationsinstrument und steht außerhalb des Systems der doppelten Buchführung. Sie basiert auf dem Schlussbilanzkonto und gibt die – evtl. aus mehreren Konten – zusammengefassten aktiven und passiven Bestände seitenrichtig zum Schlussbilanzkonto wieder. Für Schlussbilanzkonten existieren keine Gliederungsvorschriften wie für die Schlussbilanz von Kapitalgesellschaften im § 266 HGB.

### 3.7 Das Eigenkapitalkonto und seine Veränderungen

#### a. Das Eigenkapitalkonto und seine Veränderungen

Die bisher betrachteten Buchungsvorgänge waren erfolgsneutral. Hier entsprachen sich Leistung und Gegenleistung. Sie führten daher nur zur Veränderung des Bilanzvermögens und der Bilanzschulden, nicht jedoch des Eigenkapitals (Reinvermögens). In der Buchhaltungspraxis gibt es daneben Geschäftsvorfälle, die zwar Veränderungen der Bestandskonten bewirken, deren korrespondierende Gegenbuchung sich jedoch im Eigenkapitalkonto niederschlägt, weil die Geschäftsvorfälle zu einer Veränderung des Reinvermögens führen.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer hat einen Laden gemietet, für den er eine Miete von DM 300,- durch Banküberweisung zahlt.

Durch diese Mietüberweisung vermindert sich das Bankguthaben um DM 300,-. Für diese Mietzahlungen steht aber keine Gegenkonto zur Verfügung, denn die Verminderung des Bankguthabens hat weder eine Vermehrung noch eine Minderung des Bilanzvermögens bzw. Bilanzschulden zur Folge. Es vermindert sich aber – wie folgende Rechnung zeigt – das Eigenkapital (Reinvermögen) um DM 300,-

	Vor Mietausgabe	Nach Mietausgabe
Summe des Vermögens	50.000,-	49.700,-
./. Summe der Schulden	20.000,-	20.000,-
= Reinvermögen (Eigenkapital)	30.000,-	29.700,-

Kontenmäßig ist dieser Geschäftsvorfall wie folgt darstellbar:

Kontenstände vor Mietausgabe:

S	Bank	H
AB	50.000,-	

S	Eigenkapital	H
	AB	30.000,-

S	Schulden	H
	AB	20.000,-

Kontenstände nach Mietausgabe:

S	Bank	H
AB	50.000,-	Ag
		300,-

S	Eigenkapital	H
Ag	300,-	AB
		30.000,-

S	Schulden	H
	AB	20.000,-

Die Ausgabe für die Miete hat zu einer Verminderung des Eigenkapital geführt. Unternehmenszweckbedingte Minderungen des Eigenkapitals durch Erfolgsvorgänge werden als Aufwand bezeichnet. Aufwand ist so die unternehmenszweckbedingte erfolgswirksame periodisierte Ausgabe einer Unternehmung.

Beispiel 2:

Der Einzelunternehmer erhält auf sein geschäftliches Bankguthaben eine Zinsgutschrift in Höhe von DM 400,-.

Durch diese Gutschrift erhöht sich das Bankguthaben um DM 400,-. Für diese Gutschrift steht ebenfalls kein Gegenkonto in der Aktiv- oder Passivkontenreihe außer dem Eigenkapitalkonto zur Verfügung, da die Vermehrung des Bankguthabens weder eine Verminderung des Bilanzvermögens noch eine Vermehrung der Bilanzschulden zur Folge hat. Es erhöht sich aber – wie folgende Rechnung zeigt – das Eigenkapitalkonto.

	Vor Zinseinnahme	Nach Zinseinnahme
Summe des Vermögens	50.000,-	50.400,-
/. Summe der Schulden	20.000,-	20.000,-
= Reinvermögen (Eigenkapital)	30.000,-	30.400,-

Kontenmäßig ist dieser Geschäftsvorfall wie folgt darstellbar:

Kontenstände vor Zinseinnahme:

S	Bank	H
AB	50.000,-	

S	Eigenkapital	H
	AB	30.000,-

S	Schulden	H
	AB	20.000,-

Kontenstände nach Zinseinnahme:

S	Bank	H
AB	50.000,-	
Zg	400,-	

S	Eigenkapital	H
	AB	30.000,-
	Zg	400,-

S	Schulden	H
	AB	20.000,-

Die Zinseinnahme hat zu einer Eigenkapitalerhöhung geführt. Unternehmenszweckbedingte Erhöhungen des Eigenkapitals durch erfolgswirksame Geschäftsvorfälle werden als Ertrag bezeichnet. Ertrag ist so die unternehmenszweckbedingte erfolgswirksame periodisierte Einnahme einer Unternehmung.

Beispiel:

Einzelunternehmer Herbert Müller hat folgende Eröffnungsbilanz aufgestellt:

Aktiva	Eröffnungsbilanz		Passiva
Waren	9.000,-	Eigenkapital	6.000,-
Bank	1.000,-	Schulden	4.000,-
	10.000,-		10.000,-

Es sind folgende Geschäftsvorfälle zu verbuchen:

- |  |    |         |
|--|----|---------|
| 1. Eingang einer Provisionsgutschrift per Bank | DM | 1.000,- |
| 2. Zinsgutschrift der Bank                     | DM | 600,-   |
| 3. Lohnzahlung per Bank                        | DM | 1.000,- |
| 4. Mietzahlung der Bank                        | DM | 800,-   |

Hieraus ergibt sich folgendes Kontenbild:

S		Bank		H		S		Eigenkapital		H	
AB	1.000,-	3.	1.000,-	3.	1.000,-	AB	6.000,-	4.	800,-	1.	1.000,-
1.	1.000,-	4.	800,-	SBK	800,-	2.	600,-	SBK	800,-		
2.	600,-								7.600,-		7.600,-
	2.600,-		2.600,-								

S		Waren		H		S		Schulden		H	
AB	9.000,-	SBK	9.000,-	SBK	4.000,-	AB	4.000,-				

Soll		Schlussbilanzkonto (SBK)		Haben	
Waren		9.000,-	Eigenkapital	5.800,-	
Bank		800,-	Schulden	4.000,-	
		9.800,-		9.800,-	

Auf Grund der Eigenkapitalkontenstände EK<sub>t</sub> aufeinanderfolgender Stichtage t=1 und t=2 lässt sich der durch die Unternehmenstätigkeit erwirtschaftete Erfolg (Verlust oder Gewinn) einer Geschäftsperiode ermitteln, indem man die Differenzen aus den Eigenkapitalbeständen in t=2 und t=1 bildet (= Erfolgsrechnung durch Reinvermögensvergleich). Wurden in der Geschäftsperiode keine Eigenkapitaleinlagen und keine (Eigenkapital- bzw. Gewinn-) Entnahmen getätigt, so stellt die Eigenkapitalmehrung einen Gewinn und die Eigenkapitalminderung einen Verlust dar, d.h. es gilt:

$$\begin{aligned} \text{EK}_2 \text{ / } \text{EK}_1 &= \text{Gewinn} && \text{für } \text{EK}_2 > \text{EK}_1, \\ \text{EK}_2 \text{ / } \text{EK}_1 &= \text{Verlust} && \text{für } \text{EK}_2 < \text{EK}_1 \end{aligned}$$

Für das Beispiel ergibt sich also:

$$5.800,- \text{ / } 6.000,- = \text{ / } 200,- \text{ (=Verlust)}$$

### 3.8 Nichtunternehmenszweckbedingte Eigenkapitalveränderungen durch Einlagen und Entnahmen

#### a. Kapitaleinlagen

Als (kapital-) „Einlage“ bezeichnet man das einer Unternehmung von außen durch Anteilseigner zur Verfügung gestellte Eigenkapital.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer zahlt aus seinem Privatvermögen DM 5.000,- auf das geschäftliche Bankkonto als Kapitaleinlage ein.

	Vor Kapitaleinlage	Nach Kapitaleinlage
Summe des Vermögens	50.000,-	55.000,-
/ Summe der Schulden	20.000,-	20.000,-
= Reinvermögen (Eigenkapital)	30.000,-	35.000,-

Kontenstände vor Kapitaleinlage:

S	Bank	H	S	Eigenkapital	H
AB	50.000,-			AB	30.000,-
S	Schulden	H			
		AB			20.000,-

Kontenstände nach Kapitaleinlage:

S	Bank	H	S	Eigenkapital	H
AB	50.000,-			AB	30.000,-
Zg	5.000,-			Zg	5.000,-
S	Schulden	H			
		AB			20.000,-

### b. Kapitalentnahmen

Entnahmen können in Form von Geld und Naturalien erfolgen. Zu Entnahmen zählen auch Zahlungen oder geldwerte Zuwendungen, die von der Unternehmung an Dritte zugunsten von Anteilseignern geleistet werden (z.B. Einkommenssteuerzahlungen). Entnahmen stellen keinen Aufwand dar, sondern betreffen allein das Verhältnis zwischen der Unternehmung und ihren Anteilseignern. Entnahmen sind daher eine Vorwegnahme des Gewinns bzw. Kapitalabzug.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer überweist zur Begleichung seiner (privaten) Einkommensteuerschuld vom Bankkonto des Geschäfts an das Finanzamt DM 3.000,-.

	Vor Kapitalentnahme	Nach Kapitalentnahme
Summe des Vermögens	50.000,-	47.000,-
/ Summe der Schulden	20.000,-	20.000,-
= Reinvermögen (Eigenkapital)	30.000,-	27.000,-

Kontenstände vor Kapitalentnahme:

S	Bank	H
AB	50.000,-	

S	Eigenkapital	H
		AB 30.000,-

S	Schulden	H
	AB	20.000,-

Kontenstände nach Kapitaleinlage:

S	Bank	H
AB	50.000,-	Ag 3.000,-

S	Eigenkapital	H
Ag 3.000,-	AB	30.000,-

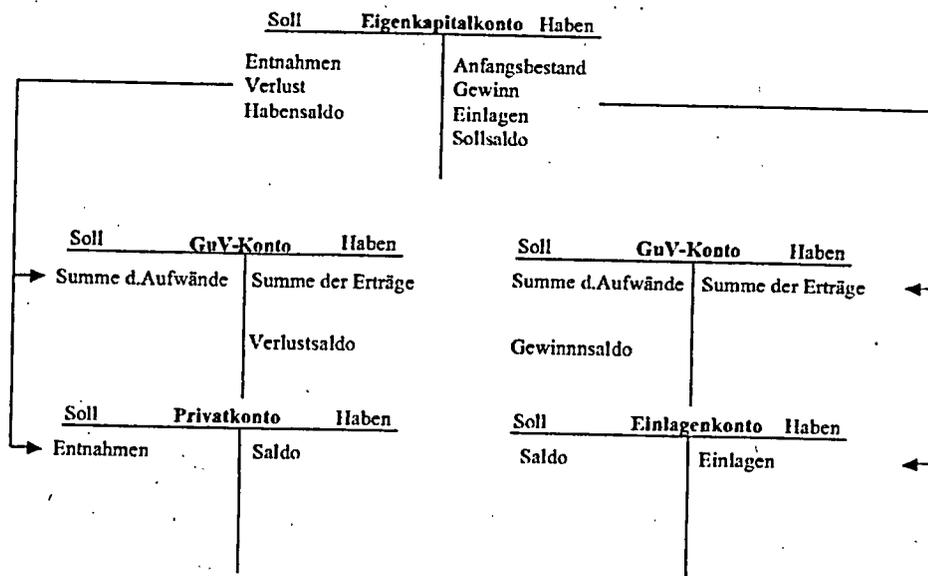
S	Schulden	H
	AB	20.000,-

### 3.9 Das Eigenkapitalkonto und seine Unterkonten

Das Eigenkapitalkonto ist ein passives Bestandskonto und erfasst als Gegenkonto erfolgswirksame Geschäftsvorfälle sowie die erfolgsneutralen, das Eigenkapital verändernden Vorgänge der Entnahme und Einlage.

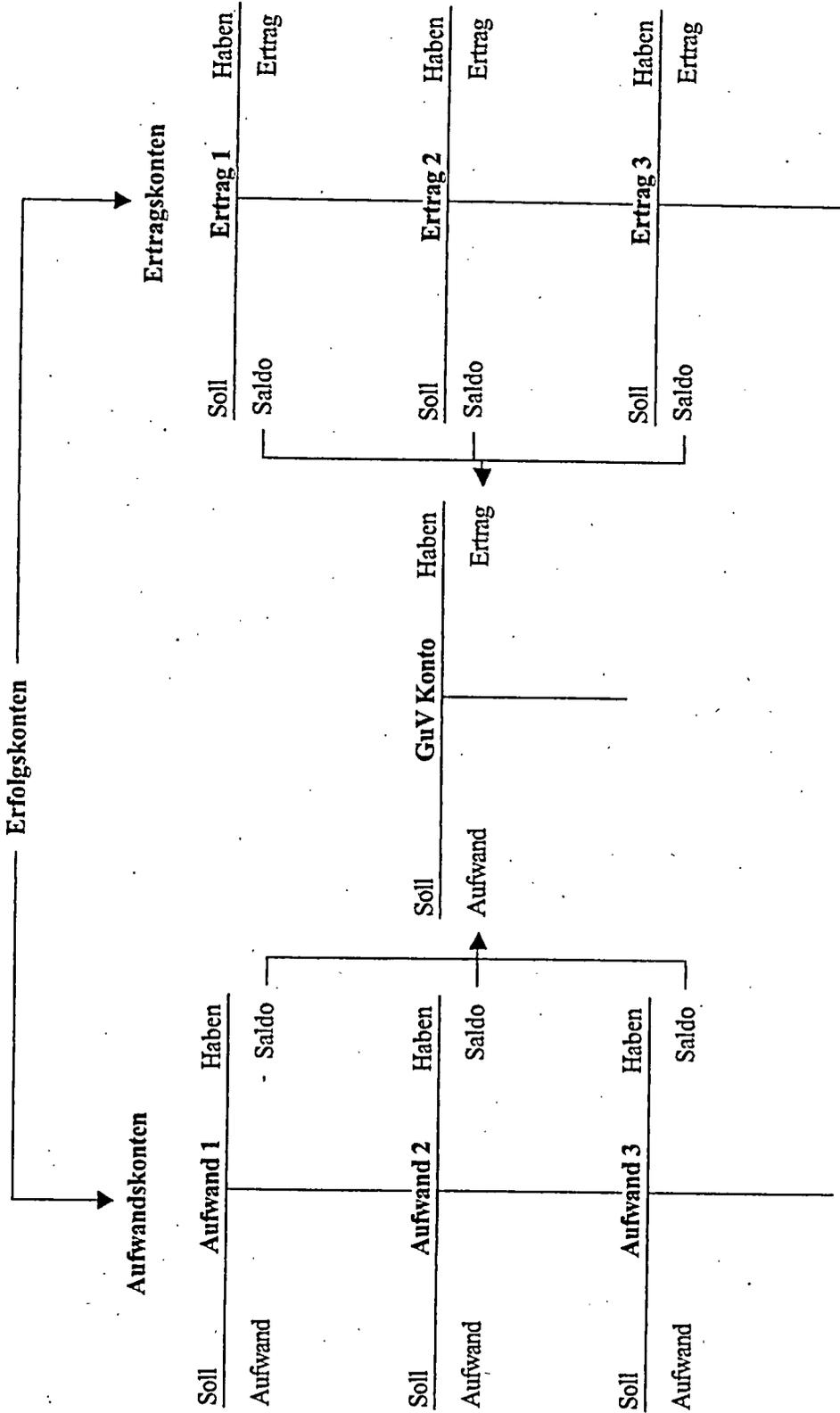
Soll	Eigenkapitalkonto (SBK)	Haben
Entnahmen		Anfangsbestand
Aufwände		Einlagen
		Erträge

Die Verbuchung aller das Eigenkapital betreffenden Buchungen auf das Eigenkapitalkonto selbst würde in der Praxis zu Unübersichtlichkeit führen. Außerdem wäre ein möglicher Gewinn bzw. Verlust nur mittels eines Periodenvergleichs möglich. Aus diesem Grund unterteilt man auch das Eigenkapitalkonto in Unterkonten.



### 3.9.1 Reine Erfolgskonten

Erfolgskonten sind dem Eigenkapitalkonto nachgebildet und erfassen erfolgswirksame Eigenkapitalerhöhungen (=Erträge) im Haben und erfolgswirksame Eigenkapitalminderungen (=Aufwände) im Soll. Dementsprechend bestehen die Erfolgskonten aus zwei Kontenreihen: den Aufwands- und Ertragskonten. Der Kontenabschluss der Unterkonten erfolgt im Rahmen der vorbereiteten Abschlussbuchungen. Dabei schließen Aufwandskonten grundsätzlich mit einem Sollsaldo (=Saldo auf der Habenseite) ab. Aufwände werden immer im Soll eines Aufwandskontos, Erträge immer im Haben eines Ertragskontos verbucht.



Aufwands und Ertragskonten berühren einseitig aktive und passive Bestandskonten. Dabei stellt jede Aufwandsgegenbuchung auf einem Bestandskonto eine Aktivminderung und/oder eine Passivmehrung und jede Ertragsgegenbuchung eine Aktivmehrung und/oder Passivminderung dar.

### 3.9.2 Gemischte Konten

Gemischte Konten stellen die Vereinigung von Bestandskonten und Erfolgskonten dar. Der Nachteil einer solchen Mischung besteht darin, dass die Saldierung dieser Konten und die Zuordnung der Salden schwierig und unübersichtlich ist, weil solche Konten sowohl einen Endbestand, als auch einen Erfolgssaldo aufweisen. Grundsätzlich lassen sich zwei Arten von gemischten Konten unterscheiden:

#### a. Bestandskonten mit Erfolgsanteil:

Bei ihnen dominiert zwar der Bestandscharakter des Kontos, jedoch sind bei Abschluss eines solchen Kontos die Bestände unmittelbar über das Schlussbilanzkonto und die Erfolge über das GuV-Konto abzuschließen.

Beispiele für solche Konten sind Gebäude, Geschäftseinrichtung, Maschinen usw., da diese eine Wertminderung durch Abschreibungen erfahren. Die Gegenbuchung für Abschreibungen erfolgt im GuV-Konto.

Soll	Gemischtes Anlagenkonto		Haben
Anfangsbestand		Abgänge	
Zugänge	(Gegenbuchung GuV-Konto)	Wertminderungen	
	(Gegenbuchung = EB nach SBK)	Saldo	

#### b. Erfolgskonten mit Bestandsanteil

Diese Konten erfassen Anfangsbestand, Zu und Abgänge wie ein Bestandskonto, verrechnen aber Anfangsbestand und Zugänge mit anderen Preisen als Abgänge. Beispiel hierfür ist das gemischte Warenkonto. Auf diesem wird am Anfang der Periode der Anfangsbestand im Soll vorgetragen. Die Zugänge (Wareneinkäufe) werden mit den dazugehörigen Anschaffungskosten ebenfalls auf der Sollseite gebucht. Die Abgänge (Warenverkäufe) werden mit den zugehörigen Verkaufserlösen auf der Habenseite erfasst. Die Habenseite empfängt den durch Inventur ermittelten Schlussbestand. Der verbleibende Saldo stellt den Roherfolg oder auch Rohgewinn bzw. Verlust dar. Er ist im GuV-Konto gegenzubuchen.

Soll	Gemischtes Warenkonto		Haben
Anfangsbestand		Abgänge zu Verkaufswerten	
Zugänge zu Anschaffungswerten		Schlussbestand zu AW	
Saldo (Rohgewinn)		Saldo (Rohverlust)	

In der Praxis werden aus Übersichtlichkeitsgründen, vor allem bei vielen Kontobewegungen getrennte Wareneinkaufs und Warenverkaufskonten geführt.

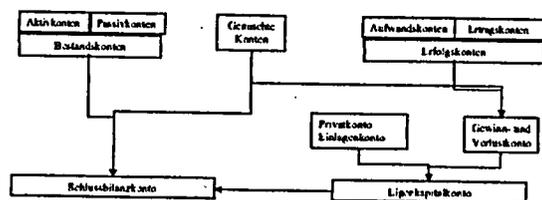
Beispiel:

Anfangsbestand:	DM	3.000,-
Einkäufe	DM	8.000,-
Verkäufe	DM	12.000,-
EB nach Inventur	DM	4.000,-

Soll		Gemischtes Warenkonto		Haben	
Anfangsbestand	3.000,-	Verkäufe	12.000,-		
Zugang	8.000,-	Schlussbestand (Inv.)	4.000,-		
Rohgewinn (GvK)	5.000,-				
	16.000,-				16.000,-

### c. Zusammenhang der Bestands- und Erfolgskonten und Kontenabschluss

Übersicht:



Beispiel:

Eröffnungsbilanz einer Einzelunternehmung:

Aktiva		Eröffnungsbilanz		Passiva	
Geschäftseinrichtung	2.000,-	Eigenkapital	7.000,-		
Waren	6.200,-	Schulden	2.500,-		
Forderungen	800,-				
Bank	500,-				
	9.500,-				9.500,-

Es fallen die folgenden Geschäftsvorfälle an:

- |   |            |
|---|------------|
| 1. Kreditierter Warenkauf                               | DM 500,-   |
| 2. Abhebung vom Bankkonto privat                        | DM 100,-   |
| 3. Zielverkauf von Waren                                | DM 3.600,- |
| 4. Banküberweisung für Geschäftsmiete                   | DM 200,-   |
| 5. Banküberweisung eines Kunden (Verbindlichkeit 400,-) | DM 400,-   |
| 6. Zinsgutschrift der Bank                              | DM 80,-    |
| 7. Kauf einer Registrierkasse, Bezahlung per Scheck     | DM 250,-   |
| 8. Privatentnahme von Waren                             | DM 300,-   |

Weitere Informationen:

- |  |            |
|--|------------|
| 1. Warenbestand laut Inventur            | DM 4.200,- |
| 2. Abschreibung auf Geschäftseinrichtung | DM 300,-   |

Eröffnungsbuchungen:

Nr	Sollkonto	Betrag	Habenkonto
AB	Geschäftseinrichtung	2.000,-	(EBK)
AB	Waren	6.200,-	(EBK)
AB	Forderungen	800,-	(EBK)
AB	Bank	500,-	(EBK)
AB	(EBK)	7.000,-	Eigenkapital
AB	(EBK)	2.500,-	Schulden

Laufende Buchungen:

Nr	Sollkonto	Betrag	Habenkonto
1	Waren	500,-	Schulden
2	Privat	100	Bank
3	Forderungen	3.600,-	Waren
4	Mietaufwand	200,-	Bank
5	Bank	400,-	Forderungen
6	Bank	80,-	Zinsertrag
7	Geschäftseinrichtung	250,-	Bank
8	Privat	300,-	Waren

Kontenbild:

S	Bank		H
AB	500,-	2	100,-
5	400,-	4	200,-
6	80,-	7	250,-
		19	430,-

S	Waren		H
AB	6.200,-	3	3.600,-
1	500,-	8	300,-
9	1.400,-	17	4.200,-

S	Geschäftseinrichtung		H
AB	2.000,-	10	300,-
7	250,-	16	1.950,-

S	Forderungen		H
AB	800,-	5	400,-
3	3.600,-	18	4.000,-

S		Eigenkapital		H	
15	400,-	AB	7.000,-		
20	7.850,-	14	980,-		

S		Schulden		H	
21	3.000,-	AB	2.500,-		
		1	500,-		

S		Privat		H	
2	100,-	15	400,-		
8	300,-				

S		Zinsertrag		H	
12	80,-	6	80,-		

S		Mietaufwand		H	
4	200,-	13	200,-		

S		Abschreibungen (Aufw.)		H	
10	300,-	11	300,-		

S		GVK		H	
11	300,-	9	1.400,-		
13	200,-	12	80,-		
14	980,-				

S		SBK		H	
16	1.950,-	20	7.580,-		
17	4.200,-	21	3.000,-		
18	4.000,-				
19	430,-				

Ermittlung des Wareneinsatzes und Rohgewinns:

	Anfangsbestand	6.200,-			
+	Zugänge	500,-			
=		<u>6.700,-</u>			
./.	Warenendbestand	4.200,-			
=	Wareneinsatz	<u>2.500,-</u>			

	Verkäufe	3.900,-			
./.	Wareneinsatz	2.500,-			
=	Rohgewinn	<u>1.400,-</u>			

Vorbereitende Abschlussbuchungen:

Nr	Sollkonto	Betrag	Habenkonto
9	Waren (Rohgewinn)	1.400,-	GVK
10	Abschreibungen (Aufwand)	300,-	Geschäftseinrichtung
11	GVK (Abschreibung)	300,-	Abschreibungen (Aufwand)
12	Zinsertrag	80,-	GVK
13	GVK	200,-	Mietaufwand

Kontenabschluss:

Nr	Sollkonto	Betrag	Habenkonto
14	GVK (Gewinn)	9800,-	Eigenkapital
15	Eigenkapital	400,-	Privat
16	SBK	1.950,-	Geschäftseinrichtung
17	SBK	4.200,-	Waren
18	SBK	4.000,-	Forderungen
19	SBK	430,-	Bank
20	Eigenkapital	7.580,-	SBK
21	Schulden	3.000,-	SBK

Erfolgsermittlung durch Reinvermögensvergleich:

$$\begin{aligned}\text{Unternehmenserfolg} &= \text{EK2} / \text{EK1} + \text{Entnahmen} // \text{einlagen} \\ &= 7.508,- / 7.000,- + 400,- = 980,-\end{aligned}$$

**d. Gewinn und Verlustkonto und Gewinn- und Verlustrechnung**

Analog zu den Begriffen Schlussbilanzkonto und Schlussbilanz ist zwischen den Begriffen GuV-Konto und GuV-Rechnung zu unterscheiden. Die GVR wird auf Basis des GVK erstellt. Beide Rechnungen weisen jedoch Unterschiede auf:

- Das GVK nimmt als Sammelkonto die Salden der Aufwands- und Ertragskonten sowie die Erfolgssalden der gemischten Konten auf und ist somit in das System der doppelten Buchführung integriert.
- Die GVR steht als nach außen gerichtetes Informationsinstrument außerhalb der doppelten Buchführung. Sie ist nach dem HGB Bestandteil des Jahresabschlusses und muss von jedem Kaufmann aufgestellt werden.
- Für das GVK existieren keine gesetzlichen Gliederungsvorschriften. Dies gilt jedoch nicht bezüglich der GVR.
- Es existieren weitere Vorschriften bezüglich Gliederung und Rechnungsverfahren, die den Rahmen dieser Vorlesung sprengen würden.

$$\frac{4.020.000}{30.380.000} = 0,132 = \underline{13,2\%} \quad \text{Eigenkapitalquote}$$

- Eigenkapitalreichweite kann wegen fehlendes Daten nicht berechnet werden

- Cash-Flow:

$$\begin{array}{r} \text{Gewinn} = -610.000 \\ \text{Abschreibung} = +2400.000 \\ \text{Erh. d. RST} = +460.000 \\ \hline \hline 2.250.000 \end{array}$$

- Dyn. Verschuldungsgrad

Verz. Schulden:

$$\begin{array}{r} 7.360.000 \\ - 3.680.000 \\ + 14.200.000 \\ \hline \hline 17.880.000 \end{array}$$

$$\Rightarrow \frac{17.880.000 - 1.400.000}{2.250.000} = 7,3...$$

↳ Tilgungsdauer ≈ 7 Jahre

- Kapitalumschlag

$$\frac{51.930.000}{30.380.000} = \underline{1,7...} \quad \text{sollte mindestens 2 sein}$$

- Kapitalrückflussquote

$$\frac{2.250.000}{30.380.000} = 0,074 = \underline{7,4\%}$$

Schlechter Wert! Möglichkeit wäre, Maschinen an eine Leasing-Firma zu verkaufen und sie zu leasen (Sell and Lease Back)

### - Umsatzrendite

$$\frac{-610.000}{51.930.000} = -0,0117 \hat{=} \underline{\underline{-1,17\%}}$$

Sehr schlechter Wert. Verbesserung durch Erhöhen  
des Verkaufspreises oder Senkung der Kosten.

### - Cashflow - Marge

$$\frac{2.250.000}{51.930.000} = 0,0433 \hat{=} \underline{\underline{4,33\%}}$$

### - Quick - Ratio

$$\frac{\begin{array}{l} \text{liquide Mittel} \\ 1.400.000 + 6.790.000 \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Forderungen} \\ 7.360.000 \\ \text{kurzf. Verbindlichkeiten} \end{array}} = \underline{\underline{111,3\%}}$$

sehr guter Wert

### - Anlagedeckungsgrad:

$$\textcircled{1} \frac{4.020.000}{14.330.000} = 0,2805 \hat{=} \underline{\underline{28,05\%}}$$

$$\textcircled{2} \frac{4.020.000 + 14.200.000}{14.330.000} = 1,271 \hat{=} \underline{\underline{127,1\%}}$$

