

Jump into Accounting

Einführung in das Rechnungswesen

Nicole König, BA MSc

Kurzbiographie



Nicole König

Nicole König, geboren im Dezember 1970 in Wien, studierte Betriebswirtschaft und Wirtschaftspsychologie an der Ferdinand Porsche FERNFH und schloss im Jahr 2017 mit dem Bakkalaureat ab. Um die fachliche Expertise zu vertiefen, absolvierte sie ein Masterstudium im Bereich Bilanzbuchhaltung an der FH Wien der WKW. Sie verfügt über langjährige Führungserfahrung im Bereich der Buchhaltung und Bilanzierung in unterschiedlichen Unternehmen, wo sie als eines ihrer Spezialgebiete die Besteuerung im europäischen Raum ansah. Die Führung von Mitarbeiter_innen und deren Ausbildung war seit jeher maßgeblich und so ergab sich im Rahmen der Tätigkeit an der FERNFH die Übernahme von Lehrveranstaltungen im Bereich Rechnungswesen und Betriebswirtschaftslehre.

Nachdruck – auch auszugsweise –, Weitergabe an Dritte und Benutzung für die Erteilung von Unterricht nur mit ausdrücklicher Zustimmung der FFH Gesellschaft zur Erhaltung und Durchführung von Fachhochschulstudiengängen m. b. H. zulässig.

Es wird ausdrücklich erklärt, dass alle Angaben in diesem Studienheft trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Autors oder des Verlegers ausgeschlossen ist.

Medieninhaberin (Verlegerin):
Ferdinand Porsche Fernfachhochschule GmbH
2700 Wiener Neustadt, Ferdinand Porsche Ring 3

Auflage 2023
202306_a

Vorwort

Liebe Studierende,

ich heiße Sie herzlich willkommen zum Brückenkurs „Jump into Accounting“.

Sie werden in dieser Lehrveranstaltung viele unterschiedliche Bereiche des Rechnungswesens durcharbeiten, die es einem Unternehmen ermöglichen die anfallenden Zahlen, Daten und Fakten zu dokumentieren und auszuwerten. Sie werden nach dem Überblick über die Grundlagen, einen Einblick in die Buchhaltung und deren Instrumente bekommen. Sie lernen die Kostenrechnung, auch Betriebsbuchhaltung genannt, kennen und werden gegen Ende des Studienheftes einen Jahresabschluss durchführen. Bei diesem Abschluss werden Sie alle notwendigen Buchungsschritte ausführen.

Das Rechnungswesen eines Unternehmens ist ein sehr großer Bereich, der viele unterschiedliche Facetten und Blickwinkel beinhaltet.

Ich habe in diesem Studienheft die Grundlagen für Sie zusammengetragen und Sie werden in übersichtlichen Einheiten das Studienmaterial vorfinden. Sie finden nicht nur theoretische Inhalte, sondern auch anschauliche Bilder und Grafiken, die den vermeintlich „trockenen“ Stoff logisch aufzeigen und Ihnen auch visuell die Buchhaltung und Kostenrechnung näherbringen werden.

Ich wünsche Ihnen viel Erfolg und Freude beim Erarbeiten des Themas.

Nicole König, BA MSc.

Inhaltsverzeichnis

JUMP INTO ACCOUNTING EINFÜHRUNG IN DAS RECHNUNGSWESEN.....	1
KAPITEL 1 BEGRIFFE & DEFINITIONEN.....	6
1.1 Grundlagen.....	6
1.1.1 Funktionen des Rechnungswesens.....	6
1.1.2 Teilbereiche des Rechnungswesens.....	7
1.1.3 Grundfragen des Rechnungswesens	8
1.1.4 Rechensysteme im Unternehmen und deren Begriffe	9
1.2 Reflexionsfragen Kapitel 1	10
KAPITEL 2 DAS EXTERNE RECHNUNGSWESEN	11
2.1 Die Buchhaltung und ihre Systeme	11
2.1.1 Die Einnahmen-Ausgaben Rechnung	12
2.1.2 Die Doppelte Buchhaltung.....	13
2.1.3 Die Pauschalierung.....	14
2.1.4 Die Kameralistik (Exkurs)	14
2.2 Die doppelte Buchhaltung	16
2.2.1 Das Hauptbuch	16
2.2.2 Die Buchungssätze – das Handwerkszeug	21
2.2.3 Die Nebenbücher	23
2.2.4 Die Gewinn- und Verlustrechnung.....	32
2.2.5 Die Bilanz.....	36
2.2.6 Der Betriebsvermögensvergleich	38
2.3 Reflexionsfragen Kapitel 2	39
KAPITEL 3 DAS INTERNE RECHNUNGSWESEN	40
3.1 Die Kostenrechnung (Betriebsrechnung).....	40
3.1.1 Interne Unternehmensrechnung.....	40
3.1.2 Kostenartenrechnung.....	42
3.2 Kostenverrechnung und Erfolgsermittlung.....	48
3.2.1 Kostenstellenrechnung.....	48
3.2.2 Kostenträgerrechnung.....	50
3.2.3 Kostenträgerstückrechnung	51
3.2.4 Kostenträgerzeitrechnung (Betriebsergebnisrechnung).....	52
3.2.5 Vollkosten-/Teilkostenrechnung	55
3.3 Reflexionsfragen Kapitel 3	56
KAPITEL 4 DER JAHRESABSCHLUSS	57

4.1	Die gesetzlichen Grundlagen	57
4.2	Der Jahresabschluss	59
4.3	Reflexionsfragen Kapitel 4	68
ANHANG A: WICHTIGE GRAFIKEN.....		70
ANHANG B: LITERATURVERZEICHNIS		72
ANHANG C: ABBILDUNGSVERZEICHNIS		73
ANHANG D: SACHWORTREGISTER.....		75
ANHANG E: VERZEICHNIS DER GESCHÄFTSFÄLLE.....		76

Kapitel 1 Begriffe & Definitionen

In diesem Kapitel erfahren Sie die grundlegenden Informationsteile zum Rechnungswesen. Sie werden sich damit beschäftigen, warum man ein Rechnungswesen braucht, womit es ein Unternehmen unterstützen kann und warum die Gesetzgebung nur für bestimmte Teile des Rechnungswesens Richtlinien vorgibt. Sie werden aber auch unterschiedliche Systeme des Rechnungswesens kennen lernen und deren Unterschiede feststellen.

Lernziele:

Nach Durcharbeiten dieser Lerneinheit können Sie...

... die Funktionen des Rechnungswesens benennen.

... die 4 Grundfragen des Rechnungswesens beantworten.

... die unterschiedlichen Bereiche des Rechnungswesens erläutern.

1.1 Grundlagen

Die Frage, warum man ein Rechnungswesen braucht, ist ganz einfach erklärt: Die finanziellen Gegebenheiten eines Unternehmens müssen in gesetzlich geregelter Form und Norm nachvollziehbar dokumentiert werden.

An dieser Dokumentation und Aufbereitung sind nicht nur gewinnorientierte Unternehmen interessiert, auch Non-Profit-Organisationen müssen planen, korrigierend eingreifen und ihre Ergebnisse offen darlegen. Die gesetzlichen Vorschriften müssen von beiden Bereichen eingehalten werden.

Doch auch jede private Person hat ein eigenes Rechnungswesen, denn jede*r muss mit seinen/ihren Finanzen haushalten. Egal ob dies ein Sparbuch, ein Girokonto oder eine Haushaltskassa ist. Und es ist oft gar nicht so einfach zu erkennen, ob man sich etwas noch leisten kann oder nicht? Oder ob man etwas, das man erwerben möchte, eventuell auf einen späteren Zeitpunkt verschieben mag.

Doch was genau macht denn nun ein Rechnungswesen, welche Funktionen und Aufgaben hat das betriebliche Rechnungswesen zu erfüllen?

1.1.1 Funktionen des Rechnungswesens

Das Rechnungswesen hat unterschiedlichste Funktionen zu erfüllen:

- » Dokumentationsfunktion – wie ist es gelaufen?
- » Planungsfunktion – wie soll es werden?
- » Kontrollfunktion – war die Planung realistisch?

- » Entscheidungsfunktion – welche Informationen benötigen wir für fundierte Entscheidungen?

Jeder Teil des betrieblichen Rechnungswesens, siehe Kapitel 1.1.2 kann diese 4 Funktionen erfüllen. Es gibt unterschiedliche Instrumente, die diese Funktionen unterstützen.

Das Rechnungswesen dokumentiert alle finanziellen Gebarungen eines Unternehmens.

1.1.2 Teilbereiche des Rechnungswesens

Das Rechnungswesen besteht aus unterschiedlichen Teilbereichen mit vielfältigen Funktionen und Aufgaben:

- Das externe Rechnungswesen – die Buchhaltung
- Das interne Rechnungswesen – die Kostenrechnung
- Das Controlling
- Weitere unternehmensspezifische Teilbereiche

Das externe Rechnungswesen

Das externe Rechnungswesen, sprich die Buchhaltung (oder Finanzbuchhaltung), beschäftigt sich mit allen Abläufen, die das Ergebnis des Unternehmens wiedergeben. Es wird hier mit Aufwänden und Erträgen gerechnet und in einem Jahresabschluss, der aus Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz besteht, dokumentiert. Die innerbetrieblichen Abläufe spiegeln alle Tatbestände wider, die das Unternehmen im Laufe einer Periode tätigt.

Das externe Rechnungswesen ist vergangenheitsorientiert und basiert auf Belegen, die einer gesetzlichen Grundlage entsprechen.

Nur der Teil der Finanzbuchhaltung (kurz: Buchhaltung) ist mit gesetzlichen Bestimmungen geregelt.

Die wichtigsten Gesetze im Überblick:

- Das Unternehmensgesetzbuch (UGB) regelt und definiert in Österreich das Unternehmensrecht und behandelt das Firmenrecht, Vorschriften über Personengesellschaften und auch die Rechnungslegung. Das dritte Buch des Unternehmensgesetzbuches (UGB) erläutert die gesetzlichen Regelungen über das Führen von Büchern und die Rechnungslegung generell.
- Regelungen im Aktiengesetz (AG) und im Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG)
- Vorschriften in Steuergesetzen wie Einkommensteuergesetz (EStG), dem Umsatzsteuergesetz (UStG) und der Bundesabgabenordnung (BAO)

Die wichtigsten Adressat*innen des externen Rechnungswesens sind: Lieferant*innen, Kund*innen, Mitarbeiter*innen, Ämter, Behörden, Kapitalgeber*innen

Das interne Rechnungswesen

Das interne Rechnungswesen, die Kosten- und Leistungsrechnung ist zukunftsorientiert und ist an keine gesetzlichen Vorschriften gebunden. Die Kostenrechnung dient unternehmensspezifischen Zwecken und kann in jeder Form erstellt werden, die dem Unternehmenszweck dienlich ist. Es werden Bereiche oder Produkte des Unternehmens analysiert und bilden die Basis für betriebsinterne Entscheidungen.

Die Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung sind in der Regel die Zahlen der Buchhaltung. Hinzugefügt werden Teilbereiche, die aus der strategischen Ausrichtung des Unternehmens von Interesse sind, wie z.B.: kalkulatorische Abschreibungen, Unternehmer*innenlöhne oder kalkulatorische Zinsen.

Die wichtigsten Adressat*innen des internen Rechnungswesens sind: Unternehmensleitung, Führungskräfte, Kostenverantwortliche, Bereichsleitungen.

Das Controlling

Controlling bedeutet nicht Kontrolle – es bedeutet Steuerung!

Das Controlling beschäftigt sich mit der strategischen Ausrichtung des Unternehmens und der Aufbereitung der relevanten Informationsdaten für die Geschäftsleitung eines Unternehmens.

Das Controlling hat das Rechnungswesen und andere Abteilungen als Informationsgrundlage und ist somit ein „funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument mit der Aufgabe der Koordination von Planung, Informationsverarbeitung und Kontrolle.“ (Heister, 2008).

Das Controlling bedient sich zumeist eines Management Informations-Systems (MIS), welches die unternehmensspezifischen Auswertungen enthält. Es dient der Unternehmensführung die Steuerung und Planung detailliert zu betrachten und voranzutreiben.

Alle Informationen, die im MIS enthalten sind, kommen somit aus dem externen oder internen Rechnungswesen und werden entsprechend aufbereitet, um die notwendigen Darstellungen und Berichte in regelmäßigen Zeitabständen zur Verfügung zu stellen.

Je nach Bedarf enthält ein MIS Kennzahlen zur Liquidität, Rentabilität oder Personalfragen. Eine wichtige Funktion der Informationssysteme ist der Vergleich mit Vorperioden und die Erhebung der Daten zu differenzierten Kostenbereichen im Unternehmen.

1.1.3 Grundfragen des Rechnungswesens

- 1) **Kommt das Unternehmen mit seinen Zahlungsmitteln aus?**
...beantwortet die Finanzrechnung...
- 2) **Wie reich ist das Unternehmen zu einem bestimmten Zeitpunkt?**
...beantwortet die Bilanz...
- 3) **Hat ein Unternehmen im Verlauf einer Rechnungsperiode einen Gewinn oder einen Verlust erzielt?**
...beantwortet die Gewinn- und Verlustrechnung...

4) Was kostet die im Unternehmen erstellte Leistung?

...beantwortet die Kostenrechnung...

Die Grundfragen widmen sich wichtigen Punkten im Laufe eines Wirtschaftsjahres und/oder eines Wirtschaftszeitraumes. Um die Fragen zu beantworten, müssen die Bereiche des Rechnungswesens mit verschiedenen Rechensystemen arbeiten und mittels unterschiedlicher Instrumente Aussagen zu den Fragen liefern.

1.1.4 Rechensysteme im Unternehmen und deren Begriffe

Im Rechnungswesen gibt es unterschiedlichste Rechnungssysteme, die verschiedene Aussagen zum Unternehmen tätigen können.

Zum Beispiel:

... die Finanzrechnung, welche sich mit den Ein- und Auszahlungen beschäftigt und die Frage nach der Liquidität eines Unternehmens beantwortet.

... die Finanzbuchhaltung, die die einzelnen Geschäftsfälle dokumentiert und Aufzeichnungen darüber führt, wie sich das Vermögen zu einem bestimmten Zeitpunkt darstellt und wie hoch der Gewinn oder Verlust einer bestimmten Periode war.

... die Kostenrechnung, die auch „Betriebsbuchhaltung“ genannt wird und den internen Teil des Rechnungswesens darstellt.

Notwendige Begriffsdefinitionen:

Einzahlungen / Auszahlungen:

... dienen der Finanzrechnung, um die liquide Finanzlage des Unternehmens darzustellen. Einzahlungen und Auszahlungen betreffen immer liquide Mittel, also Kassa und Bank.

Erlöse / Aufwände:

... finden sich in der Buchhaltung wieder, diese müssen keine Einzahlungen oder Auszahlungen sein. Z.B. Die Auflösung einer Rückstellung, die zu hoch gebildet wurde, bewirkt einen Ertrag/Erlös in der Buchhaltung, dieser ist aber keine Einzahlung.

Erträge / Kosten:

... kommen in der Kosten- und Leistungsrechnung vor und bezeichnen hier die Rechengrößen. Diese müssen nicht äquivalent zu den Erlösen und Aufwänden der Buchhaltung sein – sie können reine Rechengrößen der Kostenrechnung sein, zum Beispiel kalkulatorische Kosten für einen Unternehmer*innenlohn.

1.2 Reflexionsfragen Kapitel 1

Nach dem Durcharbeiten des Kapitel 1 können Sie die folgenden Fragen zur Wiederholung beantworten:

- ? Welche Grundfragen stellt sich das Rechnungswesen?
- ? Welche verschiedenen Teilbereiche gibt es im betrieblichen Rechnungswesen?
- ? Wie unterscheiden sich Auszahlungen, Aufwände und Kosten?
- ? Was ist der Unterschied zwischen Einzahlungen, Erlösen und Erträgen?
- ? Gelten die gesetzlichen Regelungen für alle Teilbereiche?

Die Antworten finden Sie in Kapitel 1.

Kapitel 2 Das externe Rechnungswesen

Lernziele dieses Kapitels

Die Inhalte dieses Kapitels beschäftigen sich mit dem externen Rechnungswesen, der Buchhaltung. Sie werden die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung kennenlernen und einfache Buchungssätze aufstellen und verbuchen. Anhand dieser Buchungen können Sie eine Gewinn- und Verlustrechnung durchführen und eine einfache Bilanz erstellen. Sie werden somit das "Handwerkszeug" für den Jahresabschluss erlernen und die Grundlagen für Kostenrechnung und Controlling aufbauen.

Nach Durcharbeiten dieses Kapitels können Sie...

... einfache Buchungssätze durchführen.

... Erfolgskonten abschließen und in die Gewinn- und Verlustrechnung überleiten.

... eine einfache Bilanz erstellen und die einzelnen Bilanzpositionen zuordnen.

2.1 Die Buchhaltung und ihre Systeme

Jedes Unternehmen stellt sich die folgenden (oder ähnliche) Fragen:

Wie liquide ist mein Unternehmen? Wie hoch sind meine finanziellen Mittel?

Welche Ausgaben oder Einnahmen finden statt?

Habe ich einen Gewinn oder einen Verlust erwirtschaftet?

Wie sehen meine Aufwände und Erträge über eine bestimmte Periode aus?

Wie sehen diese Periodenwerte im Vergleich zum Vorjahr aus?

Wie hoch sind meine Außenstände?

Wie hoch sind die Außenstände meiner Kund*innen?

Wie stellt sich mein Eigenkapital dar?

Kann ich neue Investitionen tätigen?

Um diese oder ähnliche Fragen zu beantworten, gibt es verschiedene Möglichkeiten in einem Unternehmen. Doch bevor das Rechnungswesen beginnen kann, muss das Unternehmen die Art der Gewinnermittlung festlegen, zu der es gesetzlich verpflichtet ist.

Die Buchführungspflicht nach dem Unternehmensgesetzbuch stellt sich wie folgt dar:

Rechnungslegungspflicht gem. UGB

- Kapitalgesellschaften (unabhängig von Größe und Tätigkeit)
- Gewerbliche Unternehmen, Umsatz größer als EUR 700.000, -

Keine Rechnungslegungspflicht gem. UGB

- Land- und Forstwirte
- Freie Berufe
- Gewerbliche Unternehmen, Umsatz kleiner als EUR 700.000, -

Alle Unternehmer*innen, die keine Rechnungslegungspflicht gem. UGB haben, können eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Pauschalierung durchführen, sie können aber auch freiwillig eine Doppelte Buchhaltung gem. §4 (1) ESTG durchführen.

Öffentliche Institutionen arbeiten zum Teil mit der „Kameralistik“, welche in der Voranschlags- und Rechnungsverordnung und im Bundeshaushaltsgesetz dargestellt wird, tendieren aber immer öfter bereits zur Doppelten Buchhaltung. Zur Kameralistik finden Sie einen Exkurs in Kapitel: 2.1.4.

2.1.1 Die Einnahmen-Ausgaben Rechnung

Wie oben beschrieben, können Unternehmen deren Umsatz kleiner als EUR 700.000,- ist eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führen. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist ein vereinfachtes Rechensystem, bei dem nur Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben eines Kalenderjahres erfasst werden. Es gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip.

Bestandteile der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung:

- Erfassung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben
- Wareneingangsbuch
- Anlagenverzeichnis
- Lohnkonten (wenn Dienstnehmer*innen beschäftigt sind)

Wichtige Regelungen und Verordnungen:

- Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht
- Aufbewahrungspflicht 7 Jahre

Die Einnahmen-Ausgaben Rechnung wird anhand der bar oder unbar geflossenen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ermittelt. Es werden nur die in diesem Kalenderjahr eingenommenen oder ausgegebenen Beträge eingerechnet. Am Jahresende erfolgt die Ermittlung des Gewinnes oder Verlustes durch eine Gegenüberstellung. Eine Inventur ist nicht verpflichtend.

Durchführung in der Bruttomethode (inkl. Umsatzsteuer) oder Nettomethode (ohne Umsatzsteuer).

Die Einnahmen-Ausgaben Rechnung ist ein vereinfachtes System der Gewinnermittlung.

Die **Einnahmen-Ausgaben Rechnung** ist eine Gegenüberstellung der bar und unbar geflossenen Einnahmen und Ausgaben.

Auch bei der Einnahmen-Ausgaben Rechnung müssen die Aufzeichnungen chronologisch erfolgen, vollständig, zeitgerecht und in zeitlich richtiger Reihenfolge sein. Bareinnahmen und Barausgaben müssen täglich eingetragen werden unter Berücksichtigung der Registrierkassenverordnung. Für das Finanzamt müssen Umsätze in der Umsatzsteuervoranmeldung sowie der Umsatzsteuerjahreserklärung angegeben werden.

Weitere Informationen zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung finden Sie im Online Campus.

2.1.2 Die Doppelte Buchhaltung

Die **Doppelte Buchhaltung** oder **Betriebsvermögensvergleich** ermittelt anhand der Aufwände und Erträge, unabhängig von deren Bezahlung, den steuerlichen Gewinn oder Verlust periodengerecht.

WARUM heißt es „Doppelte Buchhaltung“?

- Jeder Geschäftsfall wird auf zwei Seiten gebucht

SOLL / HABEN

- Doppelte Gewinn- und Verlustermittlung

Als **Saldo der Bestandskonten**

Als **Saldo der Erfolgskonten**

- Jeder Geschäftsfall wird doppelt erfasst

In **zeitlicher Reihenfolge** im Journal

In **sachlicher Zugehörigkeit** auf dem entsprechenden Konto

Um die Doppelte Buchhaltung auch formal richtig durchzuführen, gibt es die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, welche im Unternehmensgesetzbuch unter §190 angeführt werden:

GoB – Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

- Aufzeichnung chronologisch, in angemessener Zeit, geordnet, in lebender Sprache
- Eindeutigkeit von Symbolen und Abkürzungen
- Bei Änderungen: Ursprünglicher Inhalt muss erkennbar sein
- Aufbewahrung 7 Jahre (§ 212 UGB)
- Bei Aufzeichnung/elektronische Archivierung: Abruf jederzeit möglich

Weitere formale Grundsätze wären zum Beispiel:

Keine Buchung ohne Beleg! (auch elektronische Belege)

Belege können sein:

- Externe Belege: Eingangsrechnung, Ausgangsrechnung, Bankauszüge, Kassabelege
- Interne Belege: Privatentnahmen, Buchungsanweisungen, Inventuraufzeichnungen, Wareneinsatzberechnungen

2.1.3 Die Pauschalierung

Für manche Unternehmen kann es wirtschaftlich lohnender sein eine Pauschalierung der Betriebsausgaben und Einnahmen zu beantragen. Es gibt hierzu eigene gesetzliche Verankerungen im Einkommensteuergesetz oder im Umsatzsteuergesetz. Ebenso gibt es für verschiedene Branchen eigene Pauschalierungsrichtlinien wie z.B. Landwirt*innen, Beherbergungsbetriebe, Künstler*innen.

Da dies sehr spezielle Einkommensnachweise sind, werden wir hier an dieser Stelle nicht weiter darauf eingehen.

Sollten Sie Interesse am Thema Pauschalierung haben, können Sie dies auf der Seite des Bundesministeriums für Finanzen (Bundesministerium für Finanzen, 2018) nachlesen. Den link finden Sie im Literaturverzeichnis.

2.1.4 Die Kameralistik (Exkurs)

Die Kameralistik oder Haushaltsführung basiert auf einer Einnahmen-Ausgaben- Rechnung und wird in öffentlichen Institutionen angewandt.

Hier wird mit einem Gruppierungssystem je nach „Haushalt“ eine tabellarische Übersicht erstellt.

Die gesetzliche Regelung findet im Bundeshaushaltsgesetz 2013 (BHG 2013) statt, welches die Führung des Bundeshaushaltes regelt.

Das Hauptaugenmerk in der Kameralistik liegt darin, die Zahlen des Budgets nicht zu überschreiten und um dies zu gewährleisten, werden diese immerzu abgeglichen. Das Budget wird in der Kameralistik als Voranschlagsrechnung bezeichnet.

Im Bundesgesetzblatt (VRV 2015 – Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015)) finden sich die Regelungen über die Erstellung des Voranschlags- und Rechnungsabschlusses. Diese sind vergleichbar mit der Gewinn- und Verlustrechnung und einer Bilanz, nur ist die formale Darstellung und Unterteilung differenziert.

Doppik	Kameralistik
Jahresabschluss	Jahresrechnung
Bilanz, Anlagenspiegel	Vermögensübersicht
Bilanz, Verbindlichkeitspiegel	Schuldenübersicht
Bilanz	Rücklagenübersicht
Teilfinanzrechnung nach Produktbereichen gegliedert	Rechnungsquerschnitt
Finanzrechnung	Gruppierungsübersicht
Finanzrechnung, Bilanz	Kassenmäßiger Abschluss
Anhang, Lagebericht	Rechenschaftsbericht

Abbildung 1a: Vergleich der Doppik (Doppelte Buchhaltung) und der Kameralistik nach Heister Werner, Rechnungswesen in Nonprofit-Organisationen (2008)

Das Bundesgesetzblatt, kurz VRV 2015 genannt, regelt die Darstellung und die Gliederung der Voranschläge und der Rechnungsabschlüsse der Länder, Gemeinden und der Gemeindeverbände.

Es beinhaltet die Ordnung, Struktur und die Bestandteile der Haushalte.

Jeder Haushalt besteht aus dem Ergebnishaushalt, dem Finanzierungshaushalt und dem Vermögenshaushalt.

Mit dem Bundesfinanzgesetz (BFG 2017) beschließt der Nationalrat zum Beispiel den Voranschlag für die nächste Periode.

Dieses Gesetz beinhaltet die Detailpositionen des Bundesvoranschlages und legt die Ermächtigungen des Ministeriums für Finanzen offen.

Elemente des neuen Veranschlagungs- und Verrechnungssystems des Bundes

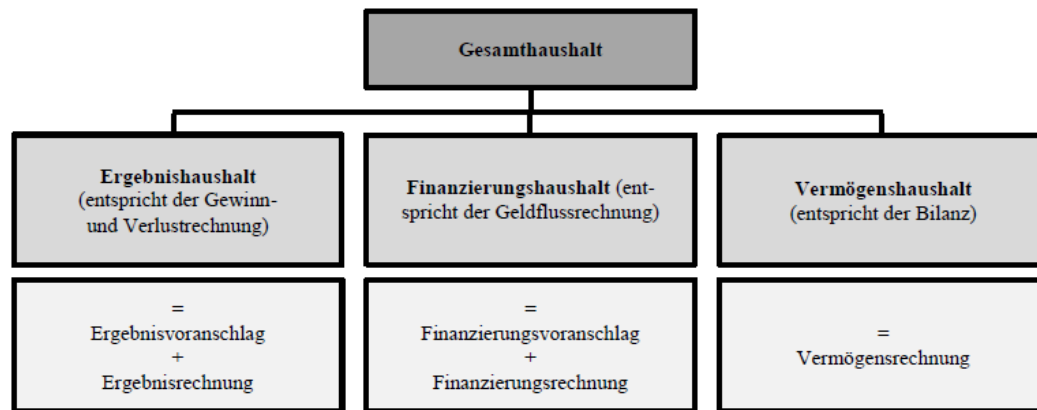


Abbildung 1b: Auszug aus dem Bundesfinanzgesetz 2017 (Bundesministerium für Finanzen, 2017)

In dieser Grafik lässt sich sehr gut erkennen, dass Ähnlichkeiten mit der doppelten Buchhaltung bestehen, nur die Rechensysteme auf andere Weise die Vermögens- und Ertragslage des Staates dokumentieren.

Viele öffentliche Institutionen haben sich bereits der Doppelten Buchhaltung zugewandt, um dadurch eine bessere Vergleichbarkeit zu erreichen. Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände arbeiten in der Regel mit der Kameralistik.

2.2 Die doppelte Buchhaltung

2.2.1 Das Hauptbuch

Die doppelte Buchhaltung bedient sich verschiedener Systeme, um die finanziellen und wirtschaftlichen Belange eines Unternehmens zu verdeutlichen.

Hierzu gehört das Hauptbuch.

Das Hauptbuch beinhaltet die wesentlichen Teile der Buchhaltung und mündet in einer Gewinn- und Verlustrechnung und in der Bilanz.

Das Hauptbuch besteht aus den Bestandskonten – diese unterteilen sich in Aktivkonten und Passivkonten. Die Darstellung des Hauptbuches ist zumeist eine Saldenliste, welche alle Konten beinhaltet und auflistet.

Was ist ein Konto?

Soll	Haben

Abbildung 2: Konto in T-Form

Ein Konto ist ein Hilfsmittel, um die Geschäftsfälle eines Unternehmens in der Buchhaltung zu ordnen und zu erfassen. Jeder einzelne Geschäftsfall wird dokumentiert, die Unterlagen archiviert und im Buchhaltungssystem (IT) erfasst.

In der Abbildung 2 wird ein sogenanntes T-Konto dargestellt, welches in Lehrbüchern und im Unterricht angewandt wird. In der Praxis wird ein Konto in einem elektronischen Buchhaltungssystem in Tabellenform dargestellt. Die Form des T-Kontos zeigt sehr deutlich die beiden Seiten eines Kontos und ist zur Handhabung mit Buchungssätzen im Erlernen der Grundzüge des Rechnungswesens von großem Vorteil.

Die Doppelte Buchhaltung heißt so, weil wir auf zwei Seiten buchen, d.h. wir erfassen jeden Buchungssatz auf zwei Seiten. Diese beiden Seiten heißen SOLL und HABEN. Jedes Konto und jeder Buchungssatz werden mit diesen beiden Seiten dargestellt.

SOLL und HABEN

Die Begriffe „Soll“ und „Haben“ stammen aus einem Buch von Luca Pacioli: Abhandlung über die Buchhaltung 1494. Dieser italienische Mathematiker und Gelehrte hat als Erster die Abläufe der Buchhaltung dokumentiert und überliefert.

Was für anfängliche Verwirrung bei Lernenden der Buchhaltung sorgt, ist der Versuch die Begriffe Soll und Haben mit Logik in den Buchungsprozess einzubeziehen, doch:

Diese Begriffe haben nichts mit „Ich soll“ und „Ich habe“ zu tun...

Die ursprüngliche Übersetzung der Begriffe lautete: „deve dare und deve avere“ (Soll geben und Soll haben) und wurden 1494 aus Italien überliefert. Im Laufe der Jahrzehnte blieben SOLL und HABEN übrig und werden auch so noch immer verwendet. Es bleibt somit nichts anderes übrig, als sich die Begriffe und die damit bezeichneten Seiten des Kontos genauso einzuprägen...

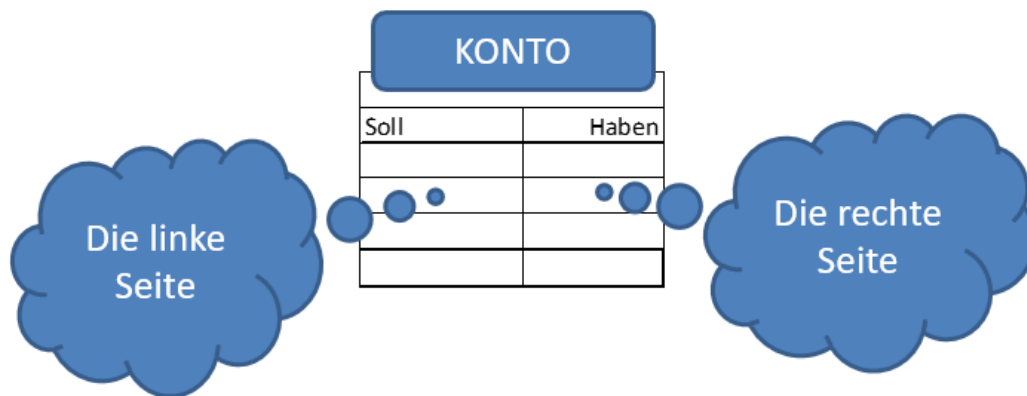


Abbildung 3: Soll und Haben – Das Konto

Im Hauptbuch werden nun die Konten, die man Bestandskonten und Erfolgskonten nennt, „gesammelt“ und aufbereitet.

Die Bestandskonten haben unterschiedliche Kategorien und fügen sich in ein Kontenschema ein. Dieses Schema nennt man in Österreich „Österreichischer Einheitskontenplan“ (Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 2017).

Die Erfolgskonten gehören zur Gewinn- und Verlustrechnung und dokumentieren jeden Aufwand und jeden Ertrag des Unternehmens.

Der Kontenplan verfügt über unterschiedliche Kontenklassen, die die jeweiligen Konten einordnen und der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung (kurz GuV) zuordnen.

Klasse 0: Anlagevermögen

Klasse 1: Vorräte

Klasse 2: Sonstiges Umlaufvermögen, aktive Rechnungsabgrenzungsposten, aktive latente Steuern

Klasse 3: Rückstellungen, Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzungsposten

Klasse 4: Betriebliche Erträge

Klasse 5: Materialaufwand und sonstige bezogene Herstellungsleistungen

Klasse 6: Personalaufwand

Klasse 7: Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen

Klasse 8: Finanzerträge und Finanzaufwendungen, Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, Rücklagenbewegung

Klasse 9: Eigenkapital, Einlagen unechter stiller Gesellschafter*innen, Abschluss- und Evidenzkonten

Die Kontenklassen 0, 1, 2, 3 und 9 gehören zur Bilanz.

Die Kontenklassen 4, 5, 6, 7 und 8 gehören zur GuV.

Die Bilanz

Aktive und passive Bestandskonten

Aktive Bestandskonten (Aktiva) sind alle Konten der SOLL Seite der Bilanz, hier werden die Vermögensteile des Unternehmens abgebildet

Passive Bestandskonten (Passiva) sind alle Konten der HABEN Seite der Bilanz, hier wird das Kapital des Unternehmens abgebildet

Musterbilanz	
Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzung	C. Verbindlichkeiten
D. Aktive latente Steuern	D. Rechnungsabgrenzung

Abbildung 4: Musterbilanz grobe Gliederung

Aktivseite der Bilanz

- A. Anlagevermögen = Kontenklasse 0
- B. Umlaufvermögen = Kontenklasse 1 und 2
- C. Rechnungsabgrenzung = Kontenklasse 2
- D. Aktive latente Steuern = Kontenklasse 2

Passivseite der Bilanz

- A. A Eigenkapital = Kontenklasse 9
- B. Rückstellungen = Kontenklasse 3
- C. Verbindlichkeiten = Kontenklasse 3
- D. Rechnungsabgrenzung = Kontenklasse 3

Alle Bestandskonten werden am Jahresende in der Bilanz zusammengefasst und dargestellt. Der Übertrag wird in Form der Eröffnungsbilanz des nächsten Jahres fortgeführt.

Beispiele für Bestandskonten: Anlagevermögen, Fuhrpark, Forderungen, Kassa, Bankguthaben, Bankschulden, Fremdkapital, Rückstellungen

Die Bestandskonten können noch weiter unterteilt werden in Vermögens- und Kapitalkonten. Die Aktivseite (linke Seite) der Bilanz ist der Vermögensteil, die Passivseite (rechte Seite) der Bilanz ist der Kapitalteil.

Aktiva		Passiva	
Schlussbilanz zum 31.12.2017			
Text	Soll	Text	Haben
Geschäftsausstattung	12.000	Eigenkapital	37.515
Büromaschinen	2.500	Bankkredit	7.500
Fuhrpark	24.000	Verbindlichkeiten	5.200
Vorrat Sanitätsmaterial	8.500		
Forderungen	787		
Kassa	2.428		
	50.215		50.215

Abbildung 5: Musterbilanz Detail

Die Bilanz wird am Jahresende aus den Abschlüssen der Bestandskonten erstellt. Die Aktiva und Passiva Seite ist dann gleich groß (Summengleichheit), wenn die GuV in das Eigenkapital übertragen wurde (siehe Gewinn- und Verlustrechnung, Kapitel 2.2.4).

Die Bilanz zeigt im Allgemeinen folgendes Bild:

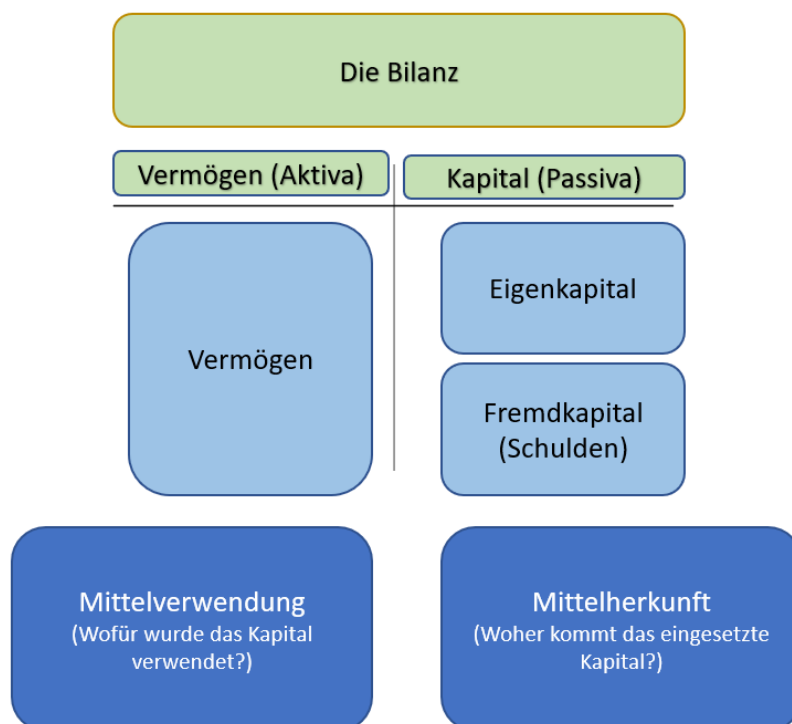


Abbildung 6: Bilanzgrundlage

Die Gewinn- und Verlustrechnung

In der Gewinn- und Verlustrechnung werden die Aufwände und Erträge des Unternehmens gesammelt und dargestellt. Diese werden am Jahresende in einer eigenen Darstellung dokumentiert und stellen den Gewinn oder Verlust der jeweiligen Periode dar. Die exakte

Darstellung der GuV finden Sie in §231 UGB. In vereinfachter Form können Sie die Gewinn- und Verlustrechnung wie folgt darstellen:

Die Erfolgsermittlung:

	Erträge lt. Saldenliste
Abzgl.	Aufwände lt. Saldenliste
	vorläufiges Jahresergebnis
Abzgl.	Erfolgsmindernde Umbuchungen
Zuzgl.	Erfolgs erhöhende Umbuchungen
=	endgültiges Jahresergebnis (Gewinn oder Verlust)

Abbildung 7: Die Erfolgsermittlung (GuV)

Die Saldenliste ist ein weiteres Instrument der Buchhaltung, welches die einzelnen Konten auflistet und sortiert. Diese kann individuell zusammengestellt werden, basiert aber auf dem Kontenrahmen und zumeist in logischer Anordnung der Kontenklassen.

2.2.2 Die Buchungssätze – das Handwerkszeug

Um einen Geschäftsfall in der Buchhaltung abzubilden, müssen wir zu Beginn ansehen, wie sich das nun darstellt und warum es so gemacht wird.

Wie wird gebucht?

Aufbau eines Buchungssatzes

Geschäftsfall 1: Einkauf Büromaterial

Wir kaufen Büromaterial ein und bezahlen bar!

Das Konto „Büromaterial“ wird im SOLL gebucht, da der Zuwachs eines Aufwandes im SOLL gebucht wird (linke Seite des Kontos). Zuwachs bedeutet, dass wir mehr Aufwand haben, wir haben hier Büromaterial eingekauft, welches wir verbrauchen. Das Konto „Kassa“ wird im HABEN gebucht, da das Geld weniger wird.

Büromaterial			Kassa	
Soll	Haben		Soll	Haben
150				150
150				150

Abbildung 8: Muster Buchungssatz mit T-Konto

Doch warum ist das so?

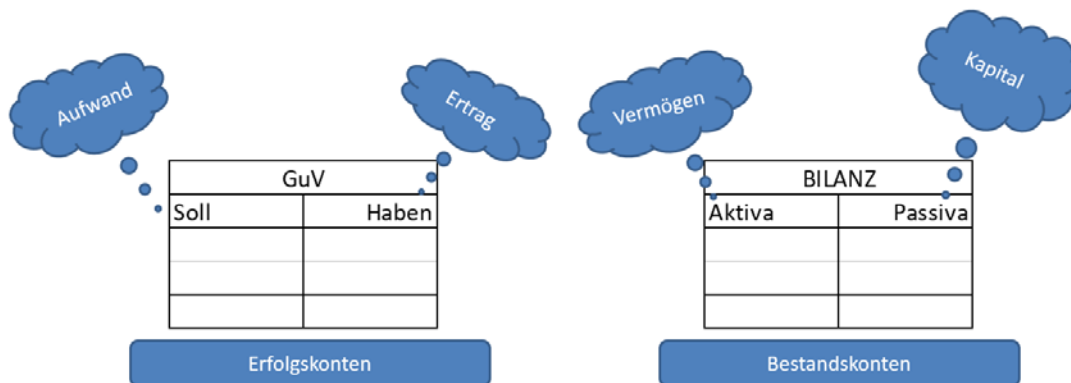
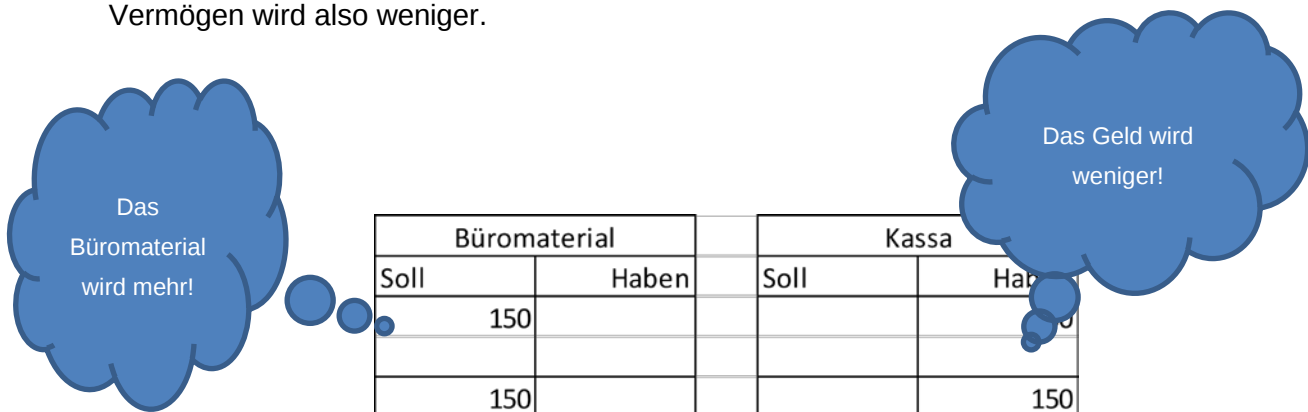


Abbildung 9: Buchungsregel GuV und Bilanz

Wir beginnen mit dem Konto „Kassa“, dieses ist ein Bestandskonto. Ein Bestandskonto gehört zu der Bilanz. Der Zugang bei einem Bestandskonto erfolgt immer auf der Seite, auf der das Konto in der Bilanz steht.

Das Kassakonto steht auf der Aktivseite (Vermögensseite) der Bilanz und wird in unserem Beispiel (1) weniger, da wir Geld hergeben. Somit erfolgt die Buchung im Haben. Unser Vermögen wird also weniger.



Das Konto Büromaterial ist ein Aufwandskonto, gehört somit zur Gewinn- und Verlustrechnung und wir müssen die Buchungsregel der Erfolgskonten anwenden.

Aufwand im SOLL und Ertrag im HABEN.

Da der Aufwand „mehr“ wird, wird im SOLL gebucht. Das bedeutet, Büromaterial wird eingekauft (es wird mehr), um im Betrieb verbraucht zu werden -> somit wird der Aufwand mehr.

Hinweis:

Das Konto Büromaterial ist ein Aufwandskonto, da Büromaterial in der Regel sofort als „Verbrauchsmaterial“ in einem Unternehmen verbraucht wird.

In einem Unternehmen, das Büromaterial herstellt oder vertreibt, kann das Konto auch ein Vorratskonto (Klasse 1) sein. Den Unterschied zwischen diesen beiden Konten lernen Sie zu späterer Zeit kennen.

Buchungen können unterschiedlich dargestellt werden. Bisher haben wir die Form des T-Kontos kennen gelernt, welche uns beim Buchen am Anfang unterstützen wird.

Eine weitere Form ist der Buchungssatz:

Das Beispiel von vorhin:

Geschäftsfall (1): Wir kaufen Büromaterial ein und bezahlen bar!

Der Buchungssatz würde lauten:

Büromaterialaufwand / Kassa 150,-

oder

Büromaterialaufwand an Kassa 150,-

Bei dieser Darstellung wird das SOLL-Konto immer an erster Stelle genannt und das HABEN-Konto an zweiter Stelle.

Es gibt noch eine weitere Form der Darstellung, das paginierte Konto. Jedes Konto wird mit der zugehörigen Kontonummer (aus dem österreichischen Einheitskontenrahmen) bezeichnet und aufgelistet.

Konto: KASSA (2700)

Datum	Beleg	Text	Soll	Haben	Konto Nr.
20.06.2018	KA1	Einkauf Büromaterial		150,00	7600

In der Regel arbeiten die Computerprogramme mit paginierten Konten, es gibt aber sehr viele unterschiedliche Formen der Kontendarstellung.

In diesem Studienheft werden Buchungssätze und T-Konten zur Darstellung verwendet.

2.2.3 Die Nebenbücher

Das Rechnungswesen dokumentiert unterschiedliche Teilbereiche eines Unternehmens und fasst diese zusammen. Somit bedarf es einiger zusätzlicher Instrumente, die aber alle in der Buchhaltung angesiedelt sind und dort Einfluss nehmen.

Hierzu gehören z.B.:

Die Anlagenbuchhaltung

Die Personenkonten

Das Wareneingangsbuch (Lagerbuchhaltung) (BAO §127)

Die Aufzeichnungen der Registrierkassen (seit BAO 2016)

Man spricht hier von Nebenbüchern, da diese „Bücher“ parallel zur eigentlichen Buchhaltung geführt werden und in diese einfließen. Wir werden uns hier nur mit der Anlagenbuchhaltung und den Personenkonten beschäftigen.

a) Die Anlagenbuchhaltung

Die Anlagenbuchhaltung betrifft die Kontenklasse 0 und ist wichtiger Bestandteil der Vermögensseite eines Unternehmens. In der Anlagenbuchhaltung werden alle Güter (Anlagen genannt) über EUR 1.000,- Anschaffungswert aufgenommen, die länger als 1 Jahr im Unternehmen verbleiben.

Güter, die unter einem Anschaffungswert von EUR 1.000,- im Unternehmen sind, werden als „Geringwertige Wirtschaftsgüter“ (kurz: GWG) sofort abgeschrieben. Das bedeutet, dass die „Geringwertigen Wirtschaftsgüter“ sofort im Aufwand verbucht werden und über die Gewinn- und Verlustrechnung im Jahr der Anschaffung verrechnet werden.

Geschäftsfall 2: Einkauf GWG

Einkauf eines Bürostuhls bar aus der Kassa EUR 350,-

Geringwertige WG		Kassa	
Soll	Haben	Soll	Haben
350			350
350			350

Das Konto „Geringwertige WG“ wird sofort als Aufwandskonto verbucht.

Anders würde es aussehen, wenn wir einen Drucker kaufen, der mehr als EUR 1.000,- kostet.

Geschäftsfall 3: Einkauf Anlagevermögen

Einkauf eines Druckers bar aus der Kassa EUR 950,-

EDV Hardware		Kassa	
Soll	Haben	Soll	Haben
1.050			1.050
1.050			1.050

Das Konto EDV-Hardware ist ein Konto der Klasse 0 und gehört somit zur Vermögensseite der Bilanz und zum Anlagevermögen. Wenn wir nun noch einmal auf die Abbildung 9 sehen,

dann können wir erkennen, dass das Anlagevermögen ein Bestandskonto (Vermögen) ist und auf der SOLL Seite der Bilanz steht. Somit wird ein Zugang auf diesem Konto (Achte: Buchungsregel!) auf der SOLL Seite gebucht.

Das neu angeschaffte Anlagevermögen wird während dem Geschäftsjahr auf die entsprechenden Konten gebucht:

- z.B.: 0300 Geschäfts- und Betriebsgebäude auf eigenem Grund
 0400 Maschinen und maschinelle Anlagen
 0510 Werkzeuge allgemein
 0620 Büromaschinen, EDV
 0660 Betriebs- und Geschäftsausstattung

Unser Konto aus dem Geschäftsfall (3) würde somit zum Beispiel die Kontonummer 0621 haben und die Bezeichnung: EDV Hardware.

Wie setzt sich nun der **Anschaffungswert** zusammen?

Anschaffungspreis (ohne USt)	= Einkaufspreis	
Abzgl. Anschaffungsminderung (ohne USt)	= Rabatt, Skonto	
Zuzügl. Nebenkosten (ohne USt.)	= notwendige Inbetriebnahme der Anschaffung ermöglichen	Kosten, die die

Wichtig ist die Zusammensetzung des Anschaffungswertes z.B., wenn eine Maschine angeschafft wird oder ein Anlagegut, welches noch verschiedene Zusatzkosten zur Inbetriebnahme aufweist. Zum Beispiel wäre das ein neu angeschaffter Kastenwagen, der für den Transport von kranken oder mobilitätseingeschränkten Personen noch ausgebaut/umgebaut werden müsste.

Geschäftsfall 4: Zukauf PKW

Zukauf neuer PKW für Personentransport auf Rechnung mit einem Anschaffungswert von EUR 37.000, -.

Zusätzlich wird der Wagen noch umgebaut für den Transport von Personen mit Rollstühlen und es müssen Zusatzkosten von EUR 7.500, - für Fixierung von Rollstühlen und den Ausbau eines Sitzes getätigt werden.

Berechnung Anschaffungskosten:

Zukauf PKW:	EUR	37.000, -
<u>Zusatzkosten:</u>	<u>EUR</u>	<u>7.500,-</u>
<u>Anschaffungskosten gesamt:</u>	<u>EUR</u>	<u>44.500,-</u>

Die Berechnung der Anschaffungskosten ist deshalb wichtig, da ein Anlagegut, welches länger als 1 Jahr im Unternehmen verbleibt, nicht sofort zur Gänze abgeschrieben wird. Das Anlagegut wird verteilt über den wirtschaftlichen Nutzzeitraum abgeschrieben.

Abschreibung für Abnutzung (AFA)

Die Verteilung der Aufwände über den Nutzungszeitraum hindurch wird durch die planmäßige Abschreibung oder Abschreibung für Abnutzung (AFA) im Unternehmen dokumentiert. Dies ist deshalb so, weil jedes Anlagegut an Wert verliert und dies in der Buchhaltung dargestellt werden muss. Die steuerlichen Richtlinien zeigen zur Ermittlung des Abschreibungssatzes folgendes Bild:

Beschreibung	Nutzungsdauer	AFA in %
Gebäude	40 Jahre	2,50%
PKW	8 Jahre	12,50%
LKW	4-7 Jahre	25 - 14,3%
Computer	4 Jahre	25%
Büromöbel	10 Jahre	10%

Diese Nutzungsdauern sind nicht für alle Anlagegüter zwingend vorgeschrieben, somit können diese von Unternehmen zu Unternehmen abweichen.

Wichtig zu wissen ist, dass wenn das Wirtschaftsgut im 1. Halbjahr angeschafft wird, die Abschreibung für Abnutzung für das ganze Wirtschaftsjahr in der Finanzbuchhaltung verbucht wird. Wenn das Wirtschaftsgut in der 2. Hälfte des Wirtschaftsjahres in Betrieb genommen wird, wird die Abschreibung auch nur für das halbe Wirtschaftsjahr berechnet. Das nennt man dann Halbjahres-AFA.

Fortsetzung Geschäftsfall (4):

Unser KFZ wird nun abgeschrieben – zur Wiederholung: der Anschaffungswert belief sich insgesamt auf EUR 44.500, -.

Die Nutzungsdauer: 8 Jahre

AFA Satz: 12,5 % ($100 / 8 \text{ Jahre} = 12,5$)

Berechnung AFA: $44.500 / 8 \text{ Jahre} = 5.562,50$

Hierzu die Buchungen:

AFA		PKW	
Soll	Haben	Soll	Haben
5.562,50		44.500,00	
			5.562,50
5.562,50		38.937,50	
		Buchwert am Ende 1. Jahr	

Das AFA Konto wird im SOLL gebucht – Erinnerung: Aufwandskonto Zugang ist im SOLL zu buchen.

Das PKW Konto zeigt uns, dass der Anschaffungswert insgesamt im SOLL gebucht wurde (Zugang bei Vermögenskonto im SOLL) und die AFA im HABEN gebucht wurde. Die AFA stellt einen „Abgang“ dar, somit eine Wertminderung des Anlagegutes und wird deshalb auf der HABEN Seite am Anlagekonto verbucht.

Das Anlagegut hat am Ende des 1. Jahres einen Buchwert von EUR 38.937,50. Nachfolgend ist eine Aufstellung des Anlagekontos für den PKW dargestellt. Die Abschreibungen werden immer zu Jahresende auf das Konto gebucht.

PKW			PKW		
Soll	Haben		Soll	Haben	
44.500,00			44.500,00		
	5.562,50	Jahr 1		5.562,50	Jahr 1
	5.562,50	Jahr 2		5.562,50	Jahr 2
	5.562,50	Jahr 3		5.562,50	Jahr 3
	5.562,50	Jahr 4		5.562,50	Jahr 4
	5.562,50	Jahr 5		5.562,50	Jahr 5
	5.562,50	Jahr 6		5.562,50	Jahr 6
	5.562,50	Jahr 7		5.562,50	Jahr 7
	5.562,50	Jahr 8		5.562,49	Jahr 8
44.500,00	44.500,00		44.500,00	44.499,99	
			0,01		
			Buchwert am Ende 8.Jahr		

Am Ende der Nutzungsdauer (hier 8 Jahre) ist das Konto des PKW komplett abgeschrieben. Der Buchwert des PKW Kontos lautet Null. Da man in einem Unternehmen oftmals ein Anlagegut trotz abgeschriebenem Wertes behält, gibt es den sogenannten „Erinnerungsscent“. Dieser wird auf dem Konto belassen, um den PKW im Anlageverzeichnis weiterhin anzeigen zu können.

Um den Überblick zu behalten, gibt es das sogenannte Anlageverzeichnis, auch Anlagespiegel genannt. Laut §226 (1) UGB muss der Anlagespiegel Folgendes beinhalten:

- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Beginn und Ende des Geschäftsjahrs;
- die Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs;
- die kumulierten Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahrs;
- die Ab- und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs;
- die Bewegungen in Abschreibungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs und
- der im Laufe des Geschäftsjahrs aktivierte Betrag, wenn Zinsen gemäß § 203 Abs. 4 aktiviert werden.

Im Anhang A finden Sie ein Muster eines Anlagespiegels nach UGB. (Deloitte Österreich, 2016)

b) Die Personenkonten

Im Hauptbuch gibt es Konten, die Sammelkonten genannt werden. Es gibt diese für Personenkonten (Kund*innen und Lieferant*innen) aber auch für Steuern. Ein Sammelkonto sammelt, wie der Name schon sagt, Salden (oder Buchungen) anderer Konten, die in einem Nebenbuch gebucht werden. In diesem Kapitel beschäftigen wir uns mit den Personenkonten und den dazugehörigen Sammelkonten.

Die (Sammel-)Konten im Hauptbuch (Bilanz) lauten im Kontenplan:

- 2000 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen Inland (Sammelkonto)
- 2100 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen Währungsunion (Sammelkonto)
- 2150 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sonstiges Ausland (Sammelkonto)

- 3300 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Inland (Sammelkonto)
- 3360 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Währungsunion (Sammelkonto)
- 3370 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sonstiges Ausland (Sammelkonto)

Dieses sind Konten für Kund*innen und Lieferant*innen. Man benötigt diese Personenkonten dann, wenn Rechnungen von Kund*innen nicht sofort bezahlt werden und somit eine Forderung in den Büchern dargestellt werden muss. Ebenso braucht man diese Konten, wenn das Unternehmen selbst eine Rechnung von einem/r Lieferant_*in auf Ziel erhält und in Folge eine Verbindlichkeit in seine Bücher einstellen muss! Auf Ziel bedeutet, dass eine Zahlungsfrist vereinbart wurde und nicht sofort bezahlt, werden muss.

Die Darstellung in Form eines Nebenbuches resultiert daraus, dass es übersichtlicher ist und nach Bereichen (Kund*innen – Lieferant*innen) getrennt werden kann.

Kund_innen:

Ein Kunde/eine Kundin erwirbt eine Ware oder Dienstleistung von einem Unternehmen und bekommt eine eigene Kontonummer in der Finanzbuchhaltung, welche aber in einem „Nebenbuch“ dargestellt wird.

Die einzelnen Kund*innenkonten werden nicht in der Saldenliste des Unternehmens dargestellt, dies wäre zu unübersichtlich und hätte auch keinen Sinn. Die Darstellung im Detail erfolgt in Form einer Saldenliste der Forderungen (oder Verbindlichkeiten) und mittels einer Offenen-Posten-Liste (OP-Liste). Die einzelnen Konten werden in einer Tagessumme oder Belegsumme auf das Sammelkonto in der Saldenliste des Hauptbuches übernommen. Tagessumme oder Belegsumme deshalb, da dies von jedem Buchhaltungsprogramm

unterschiedlich gemacht wird, aber im Prinzip keine Bedeutung hat. Wichtig ist, dass der Saldo aller Kund*innenkonten auf dem entsprechenden Sammelkonto im Hauptbuch übereinstimmt.

Geschäftsfall 5: Verkauf auf Rechnung

Firma Müller kauft bei uns Erste-Hilfe-Kästen (EUR 150,-) ein und bekommt dafür eine Rechnung. Diese Rechnung wird erst in einem späteren Monat fällig und somit nicht sofort bezahlt.

Kundenkonto Müller			Erlöse aus Verkauf	
Soll	Haben		Soll	Haben
150,00				150,00
150,00				150,00

Die Rechnung, die Firma Müller bekommt, wird als SOLL Buchung auf das Kund*innenkonto gebucht -> Das Kund*innenkonto steht gleichsam für eine Kund*innenforderung und diese finden wir in der Bilanz auf der SOLL Seite, also auf der Vermögensseite.

Wir erhöhen unsere Forderungen und somit wird die SOLL Seite des Kontos bebucht.

Das Erlöskonto Verkauf ist das Gegenkonto, gehört zu den Erfolgskonten, und da wir einen Erlös im HABEN buchen, erfolgt die Darstellung wie oben gezeigt im HABEN.

Nun befinden wir uns aber mit dem Kund*innenkonto auf einem Nebenbuch!

Wir können uns das so vorstellen:

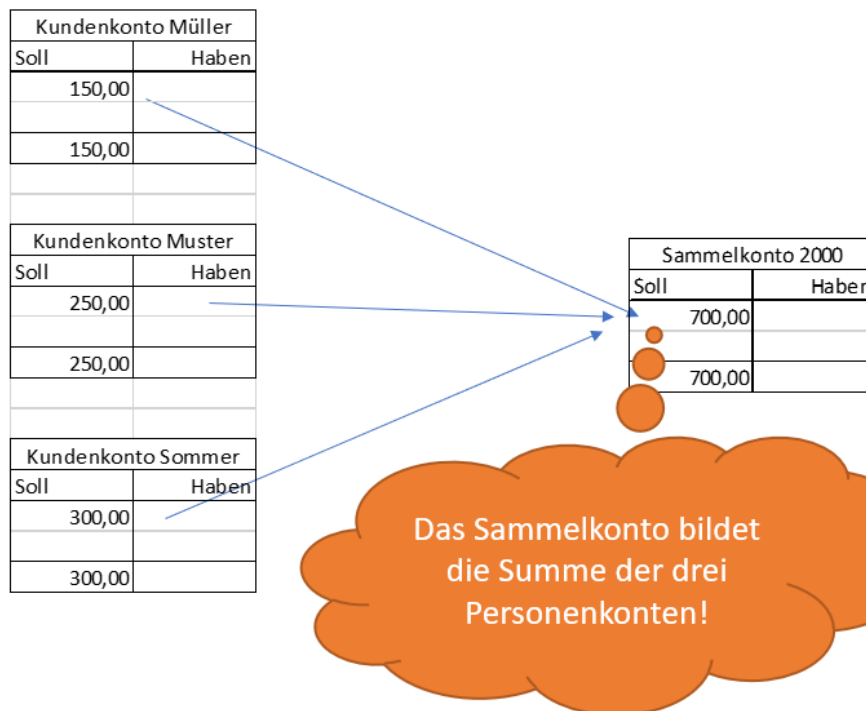


Abbildung 10: Summierung Sammelkonto

Die Buchungen der einzelnen Kund*innenkonten erfolgen in Summe auf dem Sammelkonto 2000 und vervollständigen damit die Saldenliste. Man könnte auch gleich auf ein „Sammelkonto“ buchen, dies dient aber nicht der Übersichtlichkeit, sondern wäre im Laufe eines Geschäftsjahres sehr mühsam zu verwalten.

Kundenliste Stand 31.08.2018				
Kundennummer	Kunde	Bewegung SOLL	Bewegung HABEN	Saldo
20001	Müller	150,00	0,00	150,00
20002	Muster	250,00	0,00	250,00
20003	Sommer	300,00	0,00	300,00
Saldo Kundenkonten		700,00	0,00	700,00

Abbildung 11: Kund*innenliste zu Hauptbuch (Beispiel)

Lieferant*innen:

Dasselbe passiert mit den Konten der Verbindlichkeiten (kurz Vblk.). Wenn man bei Lieferant*innen etwas einkauft (siehe wieder Geschäftsfall 4 mit dem KFZ) dann muss dies auch auf ein Personenkonto gebucht werden.

PKW	
Soll	Haben
44.500,00	
44.500,00	

Autohaus Max	
Soll	Haben
	44.500,00
	44.500,00

Das Konto des Autohauses Max ist ein Personenkonto, welches in der Saldenliste auf dem Konto 3300 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (Vblk. L+L) summiert wird.

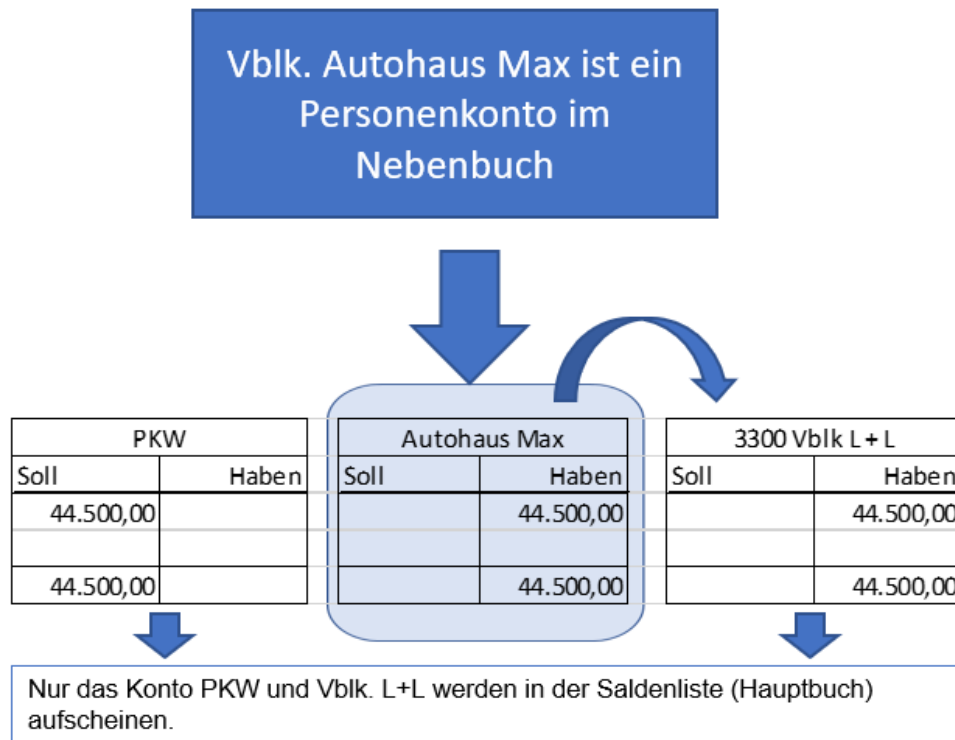


Abbildung 12: Darstellung Personenkonto / Sammelkonto

Eine Bilanz mit den Buchungsbeispielen sieht wie folgt aus:

Bilanz			
Text	Soll	Text	Haben
EDV Hardware	1 050,00	Eigenkapital	-5 912,50
Fuhrpark	38 937,50	Verbindlichkeiten	44 500,00
Forderungen (Müller)	150,00		
Kassa	-1 550,00		
	38 587,50		38 587,50

Abbildung 13: Bilanz aus den Geschäftsfällen des Studienheftes (Nr. 1-5)

Erklärung zur Bilanz:

Es handelt sich hier um eine Aufstellung der Bilanz aufgrund der Geschäftsfälle Nr. 1-5. Somit ergibt sich in der Kassa ein negativer Saldo. Der negative Betrag im Eigenkapital würde bedeuten es handelt sich um einen Verlust. Im Online Campus finden Sie die Details zu dieser Bilanz inklusive der nummerierten Buchungen.

2.2.4 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist neben der Bilanz der zweite große Bereich im Rechnungswesen. Die Gewinn- und Verlustrechnung (kurz GuV) haben wir bereits kurz in Kapitel 1.2 kennengelernt.

In der GuV werden die Erfolgskonten zusammengefasst und anhand der Aufwands- und Ertragskonten der Jahresgewinn oder Jahresverlust festgestellt. Die Erfolgskonten betreffen die Kontenklassen 4,5,6,7 und 8 und enden in einer Ergebnisermittlung, welche letztendlich über das Eigenkapital abgeschlossen wird und so in die Bilanz fließt.

Wenn wir uns ansehen, wie unsere Gewinn- und Verlustrechnung bis jetzt aussieht, erhalten wir folgendes Bild:

Gewinn- und Verlustrechnung	
Erlöse aus Verkauf	150,00
GWG	-350,00
Büromaterial	-150,00
AFA PKW	-5 562,50
Verlust	-5 912,50

Folgende Buchungssätze sind enthalten:

Geschäftsfall (1): Büromaterialaufwand / Kassa 150,-

Geschäftsfall (2): GWG Bürostuhl / Kassa 350,-

Geschäftsfall (5): Verkauf Firma Müller und div. Kund*innen / Erlöse 150,-

Alle anderen Geschäftsfälle sind KEINE Buchungen, die in die GuV einfließen, sie betreffen immer nur die Bilanz.

In der nachfolgenden Grafik sehen Sie noch einmal, wie sich die Gewinn- und Verlustrechnung darstellt und welche Buchungsregel daraus entsteht:

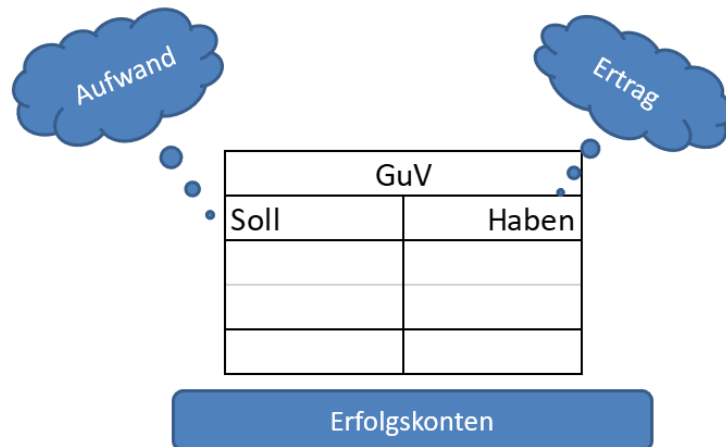


Abbildung 14: Gewinn- und Verlustrechnung, Erfolgskonten

Die Erfolgskonten bestehen aus Aufwandskonten und Ertragskonten, deren Buchungsregeln wie folgt dargestellt werden können:

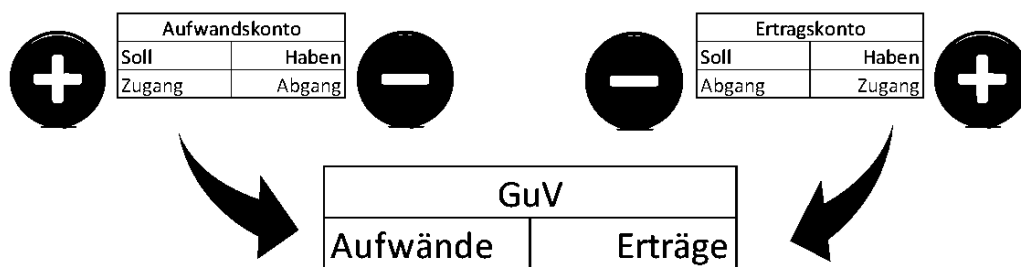


Abbildung 15: Buchungsregeln GuV

Wie leicht zu erkennen ist, werden die Zugänge der Aufwände im SOLL gebucht. Also wie in Geschäftsfall (1): Büromaterial / Kassa 150,- werden die 150,- im Soll auf dem Büromaterialkonto gebucht:

Büromaterial			Kassa	
Soll	Haben		Soll	Haben
150				150
150				150

Wenn nun im Laufe des Jahres viele verschiedene Einkäufe von Büromaterial getätigt wurden, beinhaltet das Konto Büromaterial viele Buchungen:

Konto: Büromaterial (7600)					
Datum	Beleg	Text	Soll	Haben	Konto Nr.
13.01.2018	ER2	Einkauf Papier	750		30001
23.04.2018	ER15	Schreibmaterialien	322,00		30015
20.06.2018	KA1	Einkauf Büromaterial	150,00		2700
		Saldo	1.222,00		

Abbildung 16: Konto Büromaterial (Beispiel)

Genauso verhält es sich auch mit den Erlöskonten. Die Buchungen werden auf der Haben-Seite getätigt, siehe Buchungsregel.

Geschäftsfall 6: Verkauf auf Rechnung

Wir verkaufen 10 Erste-Hilfe Sets an die Kundin Musterfrau mit einem Betrag von 250,- und stellen eine Rechnung mit Zahlungsziel von 30 Tagen aus.

Kundin Musterfrau		Erlöse aus Verkauf	
Soll	Haben	Soll	Haben
250			250
250			250

Die offene Rechnung wird auf das Kund*innenkonto gebucht und anhand des Sammelkontos in der Saldenliste des Hauptbuches aufgezeichnet. Die Forderung an die Kundin bleibt so lange auf diesem Konto stehen, bis diese beglichen ist.

Wenn der Zahlungseingang erfolgt, passiert Folgendes auf dem Konto:

Kundin Musterfrau		Bank	
Soll	Haben	Soll	Haben
250		250	
	250		
250	250	250	

Die Zahlung wird wie folgt verbucht: Bank an Kundin Musterfrau 250,-

Das Konto unserer Kundin ist somit ausgeglichen und wird in keiner Liste mehr als offen ausgewiesen. Auf dem Bankkonto erfolgt eine SOLL Buchung, da wir wissen – ein Zugang eines aktiven Bestandskontos (Vermögenskontos) erfolgt immer im SOLL, weil das Konto in der Bilanz dort angesiedelt ist.

Abschluss der Gewinn- und Verlustrechnung

Am Jahresende muss nach erfolgten Umbuchungen die Gewinn- und Verlustrechnung abgeschlossen werden. Das passiert wie folgt:

Jedes Konto wird auf NULL gestellt – und die Differenzsumme wird auf das GuV Konto gebucht.

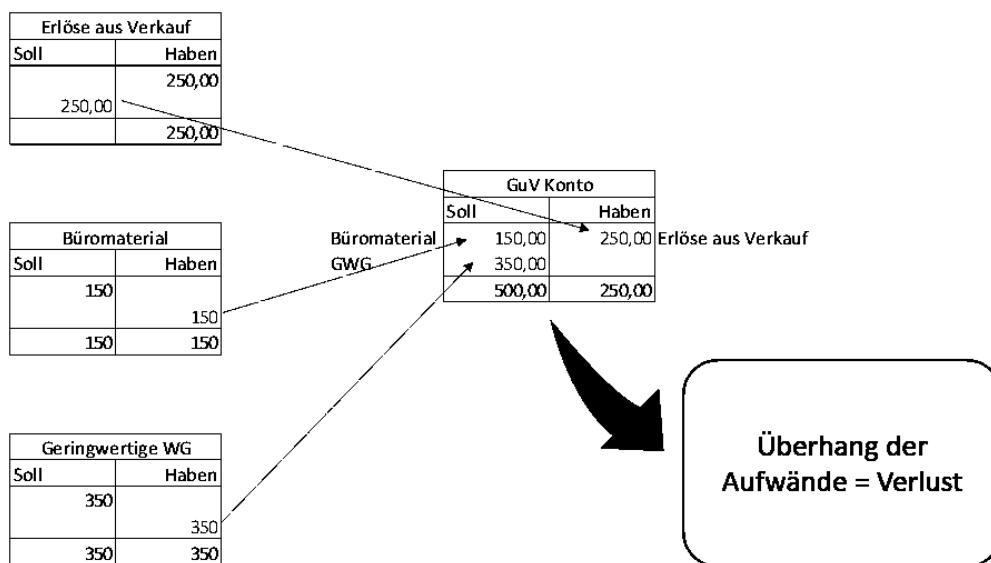
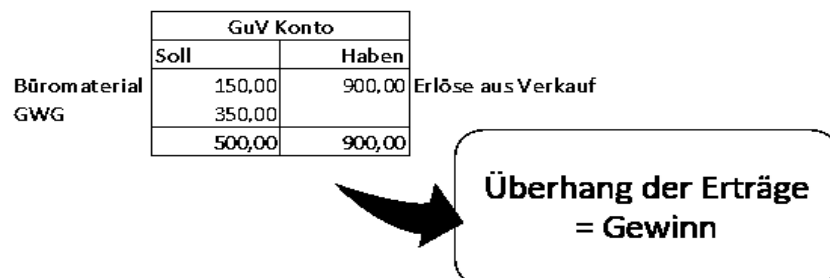


Abbildung 17: Abschluss der Erfolgskonten gegen das GuV Konto

Auf dem Gewinn- und Verlustverrechnungskonto kann man nun den Überhang der Aufwände ganz einfach erkennen. Das Beispiel in Abbildung 22 zeigt, dass die GuV einen Verlust aufweist.

Ein erwirtschafteter Gewinn sieht so aus:



Wir sehen, das GuV Konto sammelt am Ende des Geschäftsjahres alle Kontensalden und berechnet wie das Jahresergebnis ausfällt. In Abbildung 7 haben wir bereits die Erfolgsermittlung gesehen, hier zur Wiederholung noch einmal dargestellt:

Die Erfolgsermittlung:

	Erträge lt. Saldenliste
Abzgl.	Aufwände lt. Saldenliste
	vorläufiges Jahresergebnis
Abzgl.	Erfolgsmindernde Umbuchungen
Zuzgl.	Erfogserhöhende Umbuchungen
=	endgültiges Jahresergebnis (Gewinn oder Verlust)

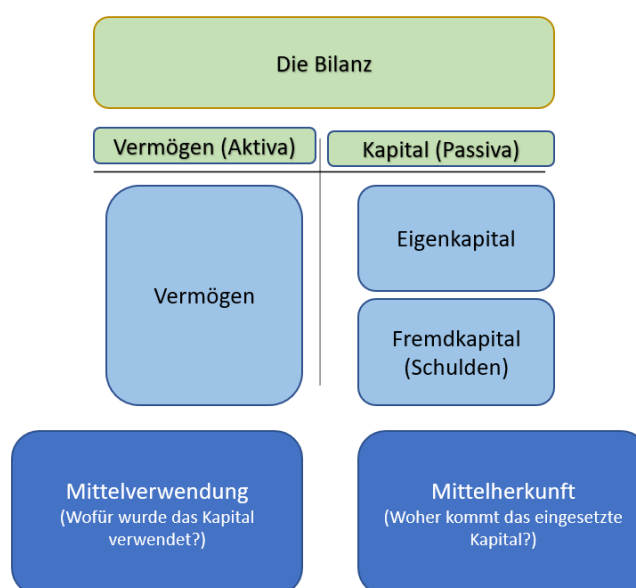
Das GuV Konto wird ebenfalls abgeschlossen, und zwar jedes Geschäftsjahr aufs Neue. Es wird sozusagen am Jahresende „leergeräumt“, damit es zum Anfang des Geschäftsjahres wieder auf null ist und für das neue Jahr bereit ist.

Zum Abschluss wird das Ergebnis des Gewinn- und Verlustverrechnungskontos in das Eigenkapitalkonto übernommen. Die genaue Ansicht betrachten wir bei der Bilanz im nächsten Kapitel und im Kapitel 4 – Der Jahresabschluss.

2.2.5 Die Bilanz

Die Bilanzerstellung ist der Abschluss eines Wirtschaftsjahres. In den meisten Fällen ist dies der 31.12., es kann aber durchaus auch ein anderes Datum sein. Dies richtet sich nach der Gründung des Unternehmens und der Aufnahme der Geschäftstätigkeit.

Die Bilanz besteht, wie wir bereits in den vorigen Kapiteln gelernt haben, aus den Bestandskonten. Diese unterteilen sich in die Vermögens- und Kapitalkonten (zur Erinnerung die Abbildung 6):



Wiederholung Abbildung 6

Die linke Seite der Bilanz zeigt die Mittelverwendung und die rechte Seite der Bilanz zeigt die Mittelherkunft. Die exakte Zuordnung der Teilbereiche hier zur Wiederholung die Abbildung 9:

Musterbilanz	
Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzung	C. Verbindlichkeiten
D. Aktive latente Steuern	D. Rechnungsabgrenzung

Die Bestandskonten werden ähnlich den GuV Konten einzeln saldiert und die Bestände (Salden) in die Bilanzaufstellung eingefügt. Daraus ergibt sich die Bilanz.

Eine Bilanz muss immer Soll und Haben Gleichheit aufweisen. Die Summen der einzelnen Seiten nennt man Bilanzsumme.

Geschäftsfall 7: Bilanzerstellung

Es liegen folgende Salden laut Saldenliste zum 31.12. eines Unternehmens vor:

vereinfachte Saldenliste zum 31.12.		
	Soll	Haben
Fuhrpark	15.000,00	
Büro und Geschäftsausstattung	3.700,00	
Vorrat Handelsware	2.600,00	
Forderungen	22.000,00	
Kassa	500,00	
Bank	15.600,00	
Eigenkapital		10.000,00
laufender Gewinn/Verlust		9.000,00
Gewinnvortrag		4.500,00
Sonstige Rückstellung		2.900,00
Verbindlichkeiten		13.000,00
Bankkredit		20.000,00
	59.400,00	59.400,00

Diese Salden müssen nun in die Bilanz eingesetzt werden. Die Konten der SOLL Seite sind die Aktivkonten und kommen in der Bilanz ebenso auf die SOLL-Seite. Die Konten mit den HABEN-Salden kommen auch in der Bilanz auf die HABEN-Seite. Die Bilanz ist dann korrekt, wenn beide Seiten den gleichen Saldo haben.

Schlussbilanz zum 31.12.			
Text	Soll	Text	Haben
Fuhrpark	15.000,00	Eigenkapital	10.000,00
Büro und Geschäftsausstattung	3.700,00	laufender Gewinn/Verlust	9.000,00
Vorrat Handelsware	2.600,00	Gewinnvortrag	4.500,00
Forderungen	22.000,00	Sonstige Rückstellung	2.900,00
Kassa	500,00	Verbindlichkeiten	13.000,00
Bank	15.600,00	Bankkredit	20.000,00
	59.400		59.400

Manchmal kann es vorkommen, dass ein Konto die Seite wechselt. Es wäre zum Beispiel möglich, dass das Bankkonto einen negativen Saldo hat, da ein Kreditrahmen auf dem Konto ausgenutzt wurde. Dann wird das Konto nicht auf der SOLL-Seite der Bilanz ausgewiesen und mit einem negativen Wert gezeigt, sondern auf der HABEN-Seite, da es eine Bankverbindlichkeit darstellt.

2.2.6 Der Betriebsvermögensvergleich

Die Gewinn- und Verlustrechnung zeigt uns das erwirtschaftete Ergebnis des Unternehmens.

Es ist aber auch möglich anhand der Bilanz das Jahresergebnis zu berechnen. Dies wird mit dem Betriebsvermögensvergleich (eigentlich Reinvermögensvergleich) bewerkstelligt.

Der Betriebsvermögensvergleich vergleicht das Vermögen aus der Bilanz zu Beginn des Wirtschaftsjahres und am Ende des Wirtschaftsjahres. Die einzige Korrektur in der Berechnung liegt im Eigenkapitalkonto. Hier werden Zu- oder Abgänge herausgerechnet, denn diese sind nicht ergebniswirksam.

Betriebsvermögensvergleich
Endeigenkapital
abzüglich Anfangseigenkapital
zuzüglich Privatentnahmen
abzüglich Privateinlagen
Gewinn/Verlust

Abbildung 18: Betriebsvermögensvergleich

In der Praxis könnte das dann so aussehen:

Geschäftsfall 8: Betriebsvermögensvergleich

Betriebsvermögensvergleich:	
Eigenkapital aus Schlussbilanz	23.500,00
Eigenkapital aus Eröffnungsbilanz	-14.500,00
Privatentnahme	0
Gewinn	9.000,00

Wenn eine Privatentnahme stattgefunden hätte, müsste man diese hinzurechnen, gäbe es eine Privateinlage, würde diese herausgerechnet werden. Eine Privatentnahme/-einlage

verändert den Stand des Eigenkapitalkontos. Privateinlage bedeutet, dass der Unternehmer/die Unternehmerin Kapital aus eigener Tasche zuschießt. Privatentnahme bedeutet, dass Kapital herausgenommen wird. Das kann z.B. auch ein im Betriebsvermögen befindliches Fahrzeug sein.

Das Ergebnis, welches der Betriebsvermögensvergleich zeigt, muss mit dem Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung ident sein. Es wird die Veränderung des Eigenkapitalkontos dargestellt.

2.3 Reflexionsfragen Kapitel 2

Zur Wiederholung können Sie die nachstehenden Fragen beantworten:

- ? Was bedeutet Buchführungspflicht?
- ? Beschreiben Sie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung!
- ? Warum heißt die Doppelte Buchhaltung so?
- ? Benennen Sie die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung!
- ? Was ist ein Konto und wie können Sie es darstellen?
- ? Was sind Bestandskonten?
- ? Was sind Erfolgskonten?
- ? Auf welcher Seite der Bilanz stehen die Vermögenswerte?
- ? Welche Positionen stehen auf der HABEN-Seite der Bilanz?
- ? Wie erfolgt die Erfolgsermittlung in der Gewinn- und Verlustrechnung?
- ? Nennen Sie die Nebenbücher der Finanzbuchhaltung!
- ? Was ist ein Anlagegut?
- ? Wie setzt sich der Anschaffungswert eines Anlagegutes zusammen?
- ? Welche Bedeutung haben Sammelkonten?
- ? Wie lauten die Buchungsregeln der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz?

Die Antworten finden Sie im Kapitel 2!

Kapitel 3 Das interne Rechnungswesen

Lernziele dieser Lerneinheit

In dieser Lerneinheit erfahren Sie die Grundlagen der Kostenrechnung. Sie werden den Zusammenhang zwischen Buchhaltung und Kostenrechnung erfahren, die Überleitung der Aufwände und Erträge in die Kostenrechnung (KORE) betrachten und einfache Berechnungen in der Kostenrechnung durchführen. Sie erlernen die Unterscheidung der einzelnen Kosten nach verschiedenen Kriterien und können einfache Instrumente der Kostenrechnung anwenden.

Nach Durcharbeiten dieses Kapitels können Sie...

- ... Kosten in fix und variabel einteilen.
- ... eine einfache Kalkulation mit Vollkosten und Teilkosten durchführen.
- ... die wichtigsten Unterschiede zwischen Buchhaltung und Kostenrechnung erklären.
- ... den Unterschied zwischen Kostenträger und Kostenstelle beschreiben.

3.1 Die Kostenrechnung (Betriebsrechnung)

Jedes Unternehmen hat eine Vielzahl von Interessent*innen an den unterschiedlichsten Informationen. Diese Interessent*innen nennt man Stakeholder*innen und wären z.B. Kund*innen, Lieferant*innen, Mitarbeiter*innen, Behörden, Ämter, Banken, Firmeneigentümer*innen, Aktionär*innen usw.

Da diese unterschiedlichen Gruppen auch an unterschiedlichen Informationen interessiert sind, bedarf es einiger Instrumente, die diese Informationen filtern und bereitstellen. Doch bevor eine Information durch das Controlling bereitgestellt werden kann, muss erst eine Aufbereitung der Zahlen und eine Analyse erfolgen. Und hier befinden wir uns in der Kostenrechnung.

Die Kostenrechnung, auch Betriebsbuchhaltung genannt, bedient sich der Zahlen der Buchhaltung und erstellt Berichte für die interne Unternehmensrechnung.

3.1.1 Interne Unternehmensrechnung

Die interne Unternehmensrechnung besteht aus den folgenden Teilbereichen:

- **Kosten- und Leistungsrechnung**
 - o Wichtige Informationsgewinnung für kurzfristige Entscheidungen.
 - o Orientiert sich am Ergebnis des Unternehmens.
- **Finanzrechnung**
 - o Sichert den Informationsfluss zur Liquidität eines Unternehmens.

- o Dient zur Planung und Verrechnung von Ein- und Auszahlungen.
- o Dokumentiert die Bestände an Zahlungsmitteln und stellt diese für Planaufgaben zur Verfügung.
- o Dient der Planung und Budgetierung der Finanzen.
 - » Die Budgetierung ist ein Hauptteil der Finanzrechnung.
- o Kontrollfunktion über die Zahlungsvorgänge in einem Unternehmen.
- **Investitionsrechnung**
 - o Zeigt, ob Investitionen getätigt werden können und ist eher langfristig angesetzt.

In dieser Lernunterlage wird nur auf die Kosten- und Leistungsrechnung eingegangen.

Welche Anforderungen muss die interne Unternehmensrechnung erfüllen?



Abbildung 19: Ansprüche an die Unternehmensrechnung

Für Stakeholder*innen ist es unerlässlich richtige und zeitnahe Auswertungen und Berichte zu erhalten oder abrufen zu können. Vergleichbarkeit ist ein wichtiger Punkt in Bezug auf Planung und Budgetierung. Wenn Berichte in jedem Jahr unterschiedlich gestaltet werden, kann kein Vergleich angestellt werden. Es kann kein Rückschluss auf das Ergebnis gemacht werden, wenn man die Werte oder Merkmale von Vergleichsperioden nicht analysieren kann. Die Unternehmensrechnung erstellt für viele unterschiedliche Interessensgruppen Kennzahlen, Planungen, Berichte. Hier muss in erster Linie klar geregelt sein, dass in diese Berichte nur die relevanten Informationen einfließen. Die Zeitnähe versteht sich von selbst. Niemandem ist es dienlich, Berichte oder Kennzahlen verspätet zu erhalten. Die Informationen sollen der Unternehmenssteuerung dienen, somit so rasch wie möglich auch verarbeitet und verfügbar werden.

Auf dem Weg zu einer zeitnahen, relevanten und zielorientierten Unternehmenssteuerung ist eine Kosten- und Leistungsrechnung ein sehr wesentlicher Schritt. Die Kosten- und Leistungsrechnung hat keine gesetzliche Regelung und untersteht nur den direkten Anforderungen und Vorgaben der Unternehmensführung.

Aufgaben der Kostenrechnung:

- Dokumentation
- Steuerung
 - o Entscheidung
 - o Planung
 - o Kontrolle

Die Kostenrechnung bezieht die Informationen aus dem Rechnungswesen. Eine informationsorientierte Kostenrechnung dient der Dokumentation von Geschäftsabläufen und Kosten und einer systematischen Darstellung von Erlösen und Kosten.

Die entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung dient der Steuerung des Unternehmens. Dieses Studienheft beschäftigt sich mit den Grundzügen und den Basiselementen der Kostenrechnung.

3.1.2 Kostenartenrechnung

Ähnlich wie in der Finanzbuchhaltung und dem Ablauf des externen Rechnungswesens, gibt es auch in der Kostenrechnung einen Ablauf, der die Überleitung aus der Finanzbuchhaltung vorgibt und weitere Schritte, die das Vorbereiten relevanter Informationen systematisiert. Dies geschieht mit dem sogenannten Betriebsüberleitungsbogen. In diesem werden die Aufwände aus der Buchhaltung in die Kostenrechnung übergeleitet und an die Erfordernisse der Kostenrechnung angepasst.

- » Alle Aufwände, die zur Erstellung der betrieblichen Leistung notwendig sind, müssen in die Kostenartenrechnung einfließen. Diese kommen aus den Konten der Finanzbuchhaltung. Z.B. Materialkosten, Personalkosten, Energiekosten usw.
- » Die Kosten werden hier in verschiedenen Kategorien zusammengefasst, die unabhängig von der Finanzbuchhaltung sein können.
- » Wichtige Kriterien: Vollständigkeit, Eindeutigkeit und Leistungsbezogenheit!

Was sind nun aber Kosten?

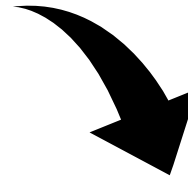
Kosten können Aufwendungen aus der Buchhaltung sein, können aber auch ohne Buchhaltungshintergrund in die Kostenrechnung aufgenommen werden.

Finanzbuchhaltung: Aufwandskonto „Büromaterial“

Überleitung Kostenrechnung: Kostenart „Büromaterial“

Nachfolgend finden Sie ein Beispiel einer Betriebsüberleitung:

Auszug aus der Saldenliste:	
	EUR
Personalkosten	14.000
KFZ-Aufwand - Benzin	1.769
KFZ-Aufwand - Reparatur	3.200
Energiekosten	750
Büromiete	2.500
Parkplatzmiete	12.000
Abschreibung Fuhrpark	2.500
Verbrauch Arbeitskleidung	250
	36.969



Konten aus der FIBU		Kostenart
Personalkosten		Personalkosten
KFZ-Aufwand - Benzin		KFZ-Aufwand - Benzin
KFZ-Aufwand - Reparatur		KFZ-Aufwand - Reparatur
Energiekosten		Energie
Büromiete		Miete Büro
Parkplatzmiete		Miete Parkplatz Fuhrpark
Verbrauch Arbeitskleidung		Arbeitskleidung
Abschreibung Fuhrpark		Abschreibung Fuhrpark

Abbildung 20: Betriebsüberleitung Kostenarten

Wie man erkennen kann, werden alle Konten der Buchhaltung aus der Saldenliste in die Kostenrechnung übernommen und je nach Kostenart möglicherweise zusammengefasst. Ein Beispiel aus der Abbildung 25 wäre, dass die KFZ Kosten Benzin und Reparatur in eine Kostenart KFZ-Kosten zusammengefasst werden können.

Dies kann je nach Unternehmen unterschiedlich sein. Die Anforderungen stellt die Unternehmensführung und der Grad der Detailliertheit wird in der Kostenrechnung zu Beginn sehr hochgehalten. Das bedeutet alle Informationen, mögen sie auch noch so verzweigt sein, werden zuallererst in der Kostenrechnung auch im Detail erfasst.

Die Kostenrechnung arbeitet aber mit einigen Größen, die nicht in der Buchhaltung in der Form zur Verfügung stehen, wie sie die Kostenrechnung benötigt. Deshalb gibt es zusätzliche Positionen, die NUR in der Kostenrechnung zu finden sind, die es aber NICHT in der Buchhaltung gibt. Dies wären zum Beispiel:

Besonderheiten der Kostenrechnung

- » Abschreibung: Die KORE arbeitet mit den tatsächlichen Wertminderungen, entgegen der FIBU, somit ergibt sich eine andere Abschreibungshöhe
 - » => kalkulatorische AFA
- » Unternehmer*innenlohn: Die KORE setzt für den Lohn des Unternehmers/der Unternehmerin einen Wert an, den es in diesem Sinne in der FIBU nicht gibt (Kleinbetriebe usw.)
 - » => Unternehmer*innenlohn

- » Zinsen: Die KORE setzt für das Eigenkapital Zinsen an, da dieses ja in der Finanzbuchhaltung unverzinst bleibt.
 - » => kalkulatorische Zinsen
- » Betriebsfremde Aufwände und Erträge: Diese sind regulär in der Finanzbuchhaltung, müssen aber in der KORE separat dargestellt werden, da sie nicht unmittelbar mit der betrieblichen Leistungserstellung zu tun haben.
- » Unregelmäßige Aufwände und Erträge: Auch diese gilt es in der Kostenrechnung aufzuteilen.

Geschäftsfall 9: Periodenfremde Aufwände

- » Ein Unternehmen bezahlt eine Betriebshaftpflichtversicherung im Juli für den Zeitraum August bis März von EUR 800,-.
 - » Nun wären die gesamten EUR 800,- im Juli in der Buchhaltung, da ja im Juli bezahlt wurde und der Aufwand so verbucht wurde.
 - » Monatssumme EUR 100,- ($\text{EUR } 800,- / 8 \text{ Monate} = \text{EUR } 100,-$)
 - » Die Kostenrechnung nimmt nun den Wert von EUR 100,- für jedes Monat und „hebt“ den Rest für das nächste Jahr auf.
 - » => periodenreine Abgrenzung der Kosten

Geschäftsfall 10: Kalkulatorische Abschreibung

- » Eine Maschine wurde neu angeschafft zum Preis von EUR 1.000, -.
- » Die Abschreibung der Maschine lt. FIBU beläuft sich auf 5 Jahre und somit jährlich auf EUR 200,-
- » Das Unternehmen weiß aber, dass die Maschine sicher 10 Jahre im Unternehmen genutzt wird. Die kalkulatorische AFA wird somit auf 10 Jahre berechnet und beläuft sich auf jährlich EUR 100,-.

Man kann sehr gut erkennen, dass die Kostenrechnung einen Schwerpunkt auf die Periodentreue hat. Während in vielen Unternehmen nur Quartals- oder Jahresberichte aus der Buchhaltung erstellt werden, wird die Kostenrechnung meistens auch mit einer monatlichen Berichterstattung ausgeführt.

Exkurs:

Abschreibung und Abschreibungsbasis in der Kostenrechnung

Die kalkulatorische Abschreibung kann sich von der buchhalterischen Abschreibung unterscheiden. Gründe hierfür können sein:

- » Wahl einer anderen Abschreibungsbasis

- » Die Abschreibungsbasis wird in der Buchhaltung mit dem Anschaffungswert (+ Nebenkosten) angesetzt. In der Kostenrechnung wird hier oftmals der Wiederbeschaffungswert genommen.
- » Dies dient dazu, dem Werteverzehr (Abnutzung) entgegenzuhalten und eine Investition in der Zukunft finanzieren zu können.
- » Wahl einer anderen Abschreibungsmethode
 - » Das Steuerrecht lässt nur die lineare Abschreibung zu, hingegen kann die Kostenrechnung auch mit der degressiven Abschreibung, mit der progressiven oder der leistungsabhängigen Abschreibung arbeiten.
- » Wahl einer anderen Nutzungsdauer
 - » Es zählt der tatsächlich erwartete Zeitraum, den das Anlagegut im Unternehmen verbleibt und im Einsatz ist. Es ergibt sich zumeist ein längerer Zeitraum für die kalkulatorische Abschreibung.
- » Wahl eines anderen Verrechnungszeitraumes
 - » In der Buchhaltung gibt es als gesetzliche Abschreibung eine Halbjahresabschreibung oder eine Ganzjahresabschreibung.
 - » Anschaffung (und Inbetriebnahme) in der ersten Jahreshälfte bedeutet, das Anlagegut wird für das ganze Jahr abgeschrieben, Anschaffung (und Inbetriebnahme) in der zweiten Jahreshälfte bewirkt eine Halbjahres-AFA. Ganz gleich in welchem Monat in Betrieb genommen wurde.
 - » In der Kostenrechnung beginnt die Abschreibung zu laufen, wenn das Anlagegut in Betrieb genommen wird – somit entstehen auch Abschreibungen, die 3 Monate im Geschäftsjahr kalkuliert werden oder 7, oder 11 Monate usw.

Kosten können nach verschiedensten Gesichtspunkten gegliedert und unterteilt werden:

- » **Nach Zurechenbarkeit (Einzelkosten – Gemeinkosten)**
 - o Perioden
 - o Kostenträger (Produkte, Leistungen)
 - o Kostenstellen (Unternehmensbereich)
 - o Prozesse
 - o Projekte
 - o Kund*innen
- » **Nach Beschäftigungsabhängigkeit (fixe Kosten – variable Kosten)**
 - o Verändert sich die Auslastung im Unternehmen, verändern sich die Kosten. Doch es verändern sich nur die variablen Kosten, die fixen Kosten bleiben gleich.

» **Nach Produktionsfaktoren**

- o Materialkosten (Materialeinzelkosten – Materialgemeinkosten)
- o Personalkosten (Personaleinzelkosten – Personalgemeinkosten)
- o Kalkulatorische Abschreibungskosten
- o Kalkulatorische Zinskosten
- o Kalkulatorische Wagniskosten
- o Fremdleistungskosten

Eine der wichtigsten Unterscheidungen betrifft die Einzel- oder Gemeinkosten. Diese Unterscheidung ist insofern von großer Wichtigkeit, da nicht in jedem Unternehmen diese Unterteilung gleichlautend ist. Es kann durchaus sein, dass je nach Unternehmenszweck eine andere Definition notwendig ist:

» **Einzelkosten**

- o Unter Einzelkosten versteht man jene Kosten, die dem Produkt/der Leistung direkt zuordenbar sind.
- o Sie sind immer variable Kosten.
- o Z.B. Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten usw.

» **Gemeinkosten**

- o Die Gemeinkosten können nicht direkt zugeordnet werden und müssen mittels eines Schlüssels aufgeteilt werden.
- o Die Berechnung dieses Schlüssels ist Teil der Kostenträgerrechnung und kann mit unterschiedlichen Verrechnungsprinzipien erstellt werden.
- o z.B. Quadratmeter, Fahrtstunden, Personalstunden usw.

Geschäftsfall 11: Unterscheidung Einzel- oder Gemeinkosten

Kostenart KFZ Tanken:

Für ein Transportunternehmen ist es wichtig zu wissen, welches Fahrzeug wieviel an Treibstoff verbraucht = Einzelkosten (für jedes Fahrzeug zuordenbar)

Firmenauto einer Verwaltungsabteilung = Gemeinkosten (wird allgemein verwendet, kein Unterschied wofür oder von wem)

Ein weiteres wichtiges Unterscheidungskriterium der Kosten lautet:

» **Fixe Kosten**

- » Fixe Kosten sind Kosten, die auch im Unternehmen entstehen, wenn nicht produziert oder geleistet wird. Es sind somit alle Kosten, die laufend anfallen

und nicht ohne entsprechende Maßnahmen verringert werden können. Es gibt verschiedene Ausprägungen:

- » Absolut fixe Kosten
- » Sprungfixe Kosten

» **Variable Kosten**

- » Diese Kosten entstehen produktions- oder leistungsabhängig. Das bedeutet, je nach Auslastung können sich die variablen Kosten verändern. Man unterscheidet:
 - » Proportionale Kosten (verändern sich linear zur Auslastung)
 - » Progressive Kosten (verändern sich stärker als die Auslastung)
 - » Degressive Kosten (verändern sich geringer als die Auslastung)

Zur Veranschaulichung:

Kostenart	Fix / Variabel	Einzelkosten/Gemeinkosten	Warum?
Personalkosten	fix	Gemeinkosten	nicht direkt zuordenbar
KFZ-Aufwand - Benzin	variabel	Einzelkosten	direkt auf ein KFZ zuordenbar
KFZ-Aufwand - Reparatur	variabel	Einzelkosten	direkt auf ein KFZ zuordenbar
Energie	fix	Gemeinkosten	nicht direkt zuordenbar
Miete Büro	fix	Gemeinkosten	nicht direkt zuordenbar
Miete Parkplatz Fuhrpark	fix	Gemeinkosten	nicht direkt zuordenbar
Arbeitskleidung	variabel	Gemeinkosten	nicht direkt zuordenbar
Abschreibung Fuhrpark	fix	Einzelkosten	direkt auf ein KFZ zuordenbar

Abbildung 21: Einteilung fix/variabel – Einzel- und Gemeinkosten

In Abbildung 26 sind die Personalkosten als fixe Kosten eingestuft. Das kann zum Beispiel im Fall einer Buchhaltungsabteilung so sein, denn diese Gehälter und Nebenleistungen müssen bezahlt werden, egal wie viel oder ob überhaupt produziert wird. Hingegen können Personalkosten in einer Produktion variabel sein, wenn diese eben produktionsabhängig sind.

Dies ist ein Beispiel wo sehr gut ersichtlich ist, dass es von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich sein kann, wie Kosten eingestuft und abgerechnet werden.

Die Kostenrechnung hat nach der Überleitung alle relevanten Buchungen aus der Buchhaltung in Kostenarten umgewandelt. Die Kostenrechnung möchte aber nicht nur wissen, welche Kosten angefallen sind und welche Erträge erzielt wurden, sondern auch deren Entstehungsort. So gibt es eine weitere Untergliederung nach der Entstehung und eine neuerliche Aufteilung/Zuordnung der Beträge.

3.2 Kostenverrechnung und Erfolgsermittlung

3.2.1 Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung ermöglicht es:

- o die Kosten genauer zu planen und zu kontrollieren
- o die Kosten genauer den Kostenträgern zuzuordnen
- o Verfahrens- und „Outsourcing-Entscheidungen“ genauer zu treffen

Definition Kostenstelle:

Eine Kostenstelle ist ein „Leistungs- und Verantwortungsbereich, der räumlich und/oder organisatorisch abgrenzbar ist und in dem Kosten anfallen“ (Schneider, 2016).

In der Abbildung 27 sieht man, wie die Kosten je nach Kostenstelle aufgelistet sind. Die Buchungen erfolgen in der Regel schon in der Buchhaltung auf Kostenstellen. Dies ist bereits in allen gängigen Buchhaltungssystemen möglich und es bedarf keiner nachträglichen Überarbeitung der Zahlen.

Die Kosten werden direkt dort erfasst, wo sie auch angefallen sind.

Die Einzelkosten können direkt aufgeteilt werden, wo hingegen die Gemeinkosten meist auf einer Sammelkostenstelle „gesammelt“ und erst im Nachhinein in der Kostenrechnung (und nicht in der Buchhaltung!) den entsprechenden Abteilungen/Kostenstellen zugeordnet werden.

Die Einzelkosten können direkt zugerechnet werden - entstehen direkt auf einem KFZ (in diesem Fall!)				Kostenstellen					
			Gesamt	KFZ 1	KFZ 2	KFZ 3	KFZ allgemein	Verwaltung	
Fuhrpark	KFZ-Aufwand - Benzin		1.769	420	355	949	0	45	
	KFZ-Aufwand - Reparatur		3.200	2.500	150	550	0	0	
	Arbeitskleidung		250			250			
	Abschreibung Fuhrpark		2.500	500	1.000	1.000	0	0	
			7.719	3.420	1.505	2.749	0	45	
Die Gemeinkosten des Kostenbereichs Fuhrpark können nicht auf die einzelnen Kostenstellen direkt zugeordnet werden, diese müssen später aufgeteilt werden.									
				KFZ 1	KFZ 2	KFZ 3	KFZ allgemein	Verwaltung	
Fuhrpark	Miete Parkplatz Fuhrpark		12.000				12.000		
			12.000	0	0	0	12.000	0	
Auch die restlichen Gemeinkosten müssen später verteilt werden.									
				KFZ 1	KFZ 2	KFZ 3	KFZ allgemein	Verwaltung	
Verwaltung	Personalkosten		14.000					14.000	
	Energie		750					750	
	Miete Büro		2.500					2.500	
			17.250	0	0	0	0	17.250	

Abbildung 22: Kostenstellenrechnung

Kostenstelle aufgeteilt. Das bedeutet, dass die Einzelkosten der KFZ Kostenstellen addiert werden (**7.674**) und dieses als Schlüssel für die Berechnung der Gemeinkostenaufteilung (**29.295**) dient. Eine andere Möglichkeit wäre zum Beispiel eine Aufteilung nach Fahrten der einzelnen Fahrzeuge.

3.2.2 Kostenträgerrechnung

Die Aufgabe der Kostenrechnung, ist die Darstellung und Planung der einzelnen Kostenarten für die entsprechende Periode. Um dies zu erreichen, muss die Unternehmensleistung auf Kostenträger aufgeteilt werden. Auf den vorigen Seiten haben Sie bereits die Begriffe Kostenart und Kostenstelle kennengelernt, nun kommt neu hinzu: Der Kostenträger.

Was ist ein Kostenträger?

Ein Kostenträger kann ein erzeugtes Produkt sein oder eine Leistung, die das Unternehmen durchführt.

- » Z.B. Medikament in einem Pharmaunternehmen, Personenbeförderung in einem Fahrtendienst

Probleme der Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung kann nicht exakt erheben, wo die Kosten im Detail entstanden sind. Die Kosten könnten zeitabhängig sein, mengen- oder gewichtsabhängig oder auch wertabhängig. Um die Verursachung zu erkennen, bedarf es einer gezielteren Aufteilung der Kosten. Dies geschieht durch die Untergliederung in Kostenstellen (z.B. Verwaltung, Vertrieb, Fahrtendienst, Produktion, Werkstatt).

Die Kostenträgerrechnung kann in unterschiedlicher Form Anwendung finden. Es können einzelne Produkte oder Leistungen angesehen und kalkulieren werden oder aber auch der gesamte Betriebserfolg. Hierzu gibt es verschiedene Berechnungsverfahren:

- o **Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)**
 - o Mengenbetrachtung, Ermittlung des Stückerfolges
 - o Verfahren: Divisionskalkulation, Kuppelproduktkalkulation, Zuschlagskalkulation
- o **Kostenträgerzeitrechnung (Betriebsergebnisrechnung)**
 - o Periodenbetrachtung, Ermittlung des Betriebserfolges
 - o Verfahren: Gesamtkostenverfahren, Umsatzkostenverfahren

3.2.3 Kostenträgerstückrechnung

Die Kostenträgerstückrechnung beschäftigt sich, wie der Name schon sagt, damit, welche Kosten ein Produkt/eine Leistung verursacht. Da dies von dem Produkt selbst und dem Produktionsprozess abhängig ist, gibt es auch hier verschiedene Verfahren, die zur Anwendung kommen:

- » Divisionskalkulation: bei Massenfertigung eines einheitlichen Produktes
- » Kuppelproduktkalkulation: wenn der Produktionsprozess zwei oder mehr Produkte gleichzeitig bedient
- » Zuschlagskalkulation: Unterschiedliche Erzeugnisse in Einzel- oder Serienfertigung

Für die Verfahren der Kostenträgerstückrechnung benötigen wir noch zwei weitere Begriffe:

o **Herstellkosten**

- o Die Herstellkosten beinhalten Materialkosten und Fertigungskosten, allerdings ohne Verwaltungskosten und Vertriebskosten.

o **Selbstkosten**

- o Die Selbstkosten beinhalten die Materialkosten, die Fertigungskosten und auch die Kosten für Verwaltung und Vertrieb.

Diese Unterscheidung ist von Bedeutung, da die beiden Kostenvarianten zur Berechnung unterschiedlicher Verfahren verwendet werden.

Geschäftsfall 13: Divisionskalkulation

Die Divisionskalkulation ist die einfachste Methode zur Berechnung der Selbstkosten.

Wir berechnen:

- » Ein Fahrtendienst führt 2.000 Fahrten pro Monat durch.
- » Es fallen Kosten in der Höhe von insgesamt EUR 25.000, - an.
- » $\Rightarrow 25000/2000 = 12,50$ EUR Kosten/pro Fahrt

Formel: Selbstkosten je Einheit = Kosten/Menge

Wir haben im Geschäftsfall 10 die Einzelkosten auf Kostenstellen aufgeteilt und bereits die nicht direkt zuordenbaren Kosten (Gemeinkosten) anhand der Einzelkosten zugeordnet.

Wir möchten aber jetzt mit Hilfe eines Schlüssels, in diesem Fall den durchgeführten Fahrten, die Gemeinkosten aufteilen. Die Fahrten werden bereits auf 2 Kostenträgern erfasst, nämlich KTR 1: Krankenkassen und KTR 2: Privat. Alle 3 Fahrzeuge werden in beiden Kostenträgerbereichen eingesetzt.

Geschäftsfall 14: Aufteilung Gemeinkosten mittels Schlüssel

Jedes Fahrzeug leistet Fahrten für unterschiedliche Kostenträger. Damit die für alle anfallenden Gemeinkosten aufgeteilt werden können, müssen wir die Fahrten berechnen:

Durchgeführte Fahrten:

Kostenträger: Fahrtendienst Krankenkassen KFZ1: 18
 Kostenträger: Fahrtendienst Krankenkassen KFZ2: 13
 Kostenträger: Fahrtendienst Krankenkassen KFZ3: 48

Kostenträger: Fahrtendienst Privat KFZ1: 32
 Kostenträger: Fahrtendienst Privat KFZ2: 25
 Kostenträger: Fahrtendienst Privat KFZ3: 21

Insgesamt: 157 Fahrten

Kosten KFZ 1 gesamt	3.000,00	
Kosten KFZ 2 gesamt	1.150,00	
Kosten KFZ 3 gesamt	1.800,00	
	5.950,00	Gesamt alle KST
	37,90	pro Fahrt

Die Gemeinkosten der KFZ werden summiert und auch die Fahrten werden summiert. Im Anschluss haben wir die insgesamt durchgeführten Fahrten als Teiler für die Kosten genommen und erhalten pro Fahrt einen Kostenanteil von EUR 37,90, unabhängig welches Fahrzeug es war.

Das Ergebnis zeigt, dass pro Fahrt ein Gemeinkostenbetrag von 37,90 EUR gerechnet werden muss.

3.2.4 Kostenträgerzeitrechnung (Betriebsergebnisrechnung)

Bei der Kostenträgerzeitrechnung (auch Periodenerfolgsrechnung oder Betriebsergebnisrechnung genannt) wird in zwei verschiedenen Verfahren berechnet. Es gibt das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren, wobei in der Praxis das Umsatzkostenverfahren die größere Bedeutung hat.

Gesamtkostenverfahren:

- » Es werden alle Kosten der hergestellten Erzeugnisse und Leistungen in die Berechnung einbezogen. Das bedeutet, auch Produkte, die nicht verkauft wurden, fließen in die Berechnung ein und stehen allen verkauften Erzeugnissen gegenüber. Hier müssen Korrekturen vorgenommen werden.

Umsatzkostenverfahren:

- » Beim Umsatzkostenverfahren werden nur die Kosten der abgesetzten Produkte oder Leistungen in die Berechnung hineingenommen.
- » Diese Berechnung nennt man auch „kurzfristige Erfolgsrechnung“.

Abbildung 29 zeigt die verschiedenen Verfahren und die Anwendungen. Die Betriebsergebnisrechnung ist meist in kürzeren Zeitabständen als die Finanzbuchhaltung angesetzt, z.B. ein Monat und nicht ein Jahr. Ebenso ist sie flexibler in der Darstellung und ermöglicht differenziertere Betrachtungen.

	Betriebsergebnisrechnung	
Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren	Deckungsrechnung
- Einzelkosten	- Einzelkosten	summarisch
- Vollkosten	- Vollkosten	stufenweise
- Teilkosten	- Teilkosten	
- Nettoerlöse		

Abbildung 24: Betriebsergebnisrechnung – Verfahren

Gesamtkostenverfahren

Beim Gesamtkostenverfahren werden alle erzielten Erträge den Gesamtkosten gegenübergestellt. Es wird nicht unterschieden zwischen den Kosten für verkaufte und nicht verkaufte Produkte/Leistungen. Das bedeutet, dass auch für erzeugte Produkte, die noch im Lager liegen, die Kosten eingerechnet werden.

Es müssen die Konten „Bestandsveränderung“ berücksichtigt werden, um ein korrektes Ergebnis zu erzielen.

Bestandsveränderung: Dies ist die bewertete Differenz zwischen verkauften und erzeugten Leistungen (Bogensberger, Messner, Zihl & Zihl, 2017).

Geschäftsfall 15: Bestandsveränderung (Kostenrechnung)

Es wurden Erste-Hilfe-Kästen zum Verkauf befüllt, diese liegen zum einen Teil noch auf Lager. Der andere Teil wurde bereits verkauft.

- » Das eingekaufte Material für alle Kästen ist in unserer Kostenaufstellung! Dieses muss herausgerechnet werden für die Kästen, die noch auf Lager liegen (Bestandsveränderung), da diese noch nicht verkauft wurden.
- » Erlöse der verkauften Erste-Hilfe-Kästen sind in der Erfolgsrechnung.
- » Durch die Einbeziehung der Bestandsveränderung, sind nun auch nur die Kosten der verkauften Erste-Hilfe-Kästen in der Erfolgsrechnung.

Umsatzkostenverfahren

Beim Umsatzkostenverfahren werden nur die Kosten für die bereits abgesetzten Leistungen/Produkte herangezogen.

Periodenerträge der abgesetzten Leistung
- Kosten der abgesetzten Leistung
= Periodenerfolg

Kosten, die hier anfallen sind:

- Herstellkosten pro Produkt, das abgesetzt wurde
- Forschungs- und Entwicklungskosten
- Verwaltungskosten
- Vertriebskosten

Ein Beispiel soll verdeutlichen, was beide Berechnungen zeigen:

Geschäftsfall 16: Gesamtkosten-/Umsatzkostenverfahren

Folgende Angabe:

Erlöse aus Verkauf Erste-Hilfe Kästen	600,--
Lageraufbau	300,--
Lagerabbau	200,--
Aufwendungen sonstige	50,--

Gesamtkostenverfahren		Umsatzkostenverfahren	
Berechnung Leistung:		Berechnung Leistung:	
Erlöse	600	Erlöse	600
Lageraufbau	300		
Lagerabbau	-200	Berechnung Bestandsveränderung	
Summe	700	Lageraufbau	300
		Lagerabbau	-200
		Summe	100
Berechnung Betriebsergebnis		Berechnung Betriebsergebnis	
Leistungen	700	Leistungen	600
Kosten	-50	Bestandsveränderung	100
Betriebsergebnis	650	Kosten	-50
		Betriebsergebnis	650

Abbildung 25: Gesamtkosten-/Umsatzkostenverfahren

Das Betriebsergebnis ist dasselbe, doch die Berechnungen unterscheiden sich durch die separate Berechnung der Bestandsveränderung auf dem Lagerkonto. Während bei dem Gesamtkostenverfahren alle Bewegungen direkt genommen werden, stellt das Umsatzkostenverfahren die Positionen im Detail dar und liefert eine bessere Betrachtung der Lagerbewegungen.

3.2.5 Vollkosten-/Teilkostenrechnung

In den vorigen Abschnitten wurden viele Berechnungen mit unterschiedlichen Varianten von Kosten durchgeführt. Im Prinzip wurden aber immer ALLE Kosten aufgeteilt. In diesem Kapitel werden Sie den Begriff der Teilkostenrechnung kennen lernen. In der Teilkostenrechnung werden nur die variablen Kosten aufgeteilt und den Kostenträgern zugerechnet. Die Kalkulationsverfahren können gleich angewandt werden, als Kosten werden nur die variablen Kosten und auch nur die variablen Gemeinkosten herangezogen.

Zur Wiederholung: variable / fixe Kosten

Variable Kosten

Diese Kosten entstehen produktions- oder leistungsabhängig. Das bedeutet, je nach Auslastung können sich die variablen Kosten verändern (z.B. Strom für Maschinen)

Fixe Kosten

Fixe Kosten sind Kosten, die auch dann entstehen, wenn nicht produziert oder geleistet wird. Es sind somit alle Kosten, die laufend anfallen und nicht ohne einschneidende Maßnahmen verringert werden können (z.B. Personalkosten Verwaltung)

Bei der Teilkostenrechnung werden die Produkte/Leistungen exakt durch die Erfolgsrechnung betrachtet und es kann der Deckungsbeitrag erhoben werden. Der Deckungsbeitrag ist die wichtigste Kennzahl in der Teilkostenrechnung.

Folgende Formeln sind für die Berechnung heranzuziehen:

Der Stückdeckungsbeitrag:

$$db = p - k_v$$

Deckungsbeitrag = Preis abzgl. Variable Stückkosten

Der Gesamtdeckungsbeitrag:

$$DB = U - K_v$$

Deckungsbeitrag = Umsatz abzgl. variable Kosten

Der Stückdeckungsbeitrag (alle Positionen klein geschrieben) gibt uns Auskunft darüber, welches Ergebnis die Leistung/das Produkt liefert. Der Gesamtdeckungsbeitrag (alle Positionen groß geschrieben) errechnet den Deckungsbeitrag als Wert für den Unternehmenserfolg.

Wenn der Stückdeckungsbeitrag positiv ist, trägt dies zum Unternehmenserfolg bei. Ist der Stückdeckungsbeitrag negativ, verschlechtert sich das Ergebnis des Unternehmens.

Geschäftsfall 17: Deckungsbeitrag je Kostenträger

Wir berechnen den Deckungsbeitrag je Kostenträger Fahrtendienst Krankenkasse und Fahrtendienst Privat:

	Fahrtendienst Krankenkasse	Fahrtendienst Privat
Erlöse	15.000	11.500
- Einzelkosten	9.500	7.800
- variable Gemeinkosten	3.000	2.000
Deckungsbeitrag	2.500	1.700
- Fixkosten	1.500	1.500
Betriebsergebnis	1.000	200

Der Deckungsbeitrag zeigt ein Ergebnis je Kostenträger (kurz: KTR), unabhängig von den fixen Kosten. Diese werden erst im zweiten Schritt eingefügt und zeigen danach das Betriebsergebnis je Kostenträger.

Beide Kostenträger in diesem Beispiel haben einen positiven Deckungsbeitrag, sie tragen also dazu bei, die fixen Kosten abzudecken. In diesem Fall sogar so weit, dass alle Kosten gedeckt sind. Das Betriebsergebnis ist bei beiden Kostenträgern positiv.

3.3 Reflexionsfragen Kapitel 3

Zur Wiederholung können Sie die nachstehenden Fragen beantworten:

- ? Wer sind die Interessenten der Kostenrechnung?
- ? Welche Aufgaben hat die Kostenrechnung?
- ? Was ist eine Kostenart?
- ? Wie funktioniert die Kostenüberleitung aus der Buchhaltung?
- ? Gibt es einen Unterschied in der Abschreibung für Abnutzung zwischen Buchhaltung und Kostenrechnung?
- ? Wie können Kosten gegliedert werden?
- ? Was ist der Unterschied zwischen fixen und variablen Kosten?
- ? Was ist eine Kostenstelle?
- ? Was ist ein Kostenträger?
- ? Mit welchem Verfahren wird in der Kostenrechnung der Betriebserfolg ermittelt?
- ? Was sind Gemeinkosten und wie werden diese in der Kostenrechnung verrechnet?
- ? Beschreiben Sie das Umsatzkostenverfahren!
- ? Wie lautet die Formel für den Deckungsbeitrag und was sagt dieser aus?

Die Antworten finden Sie im Kapitel 3!

Kapitel 4 Der Jahresabschluss

Lernziele dieser Lerneinheit

In diesem Kapitel erfahren Sie im Detail wie sich Änderungen in der Bilanz aufgrund von Buchungen auswirken und können die einzelnen Positionen einer Bilanz erklären. Sie werden einen Überblick über die wichtigsten Buchungen eines Jahresabschlusses erhalten und kennen alle Bestandteile eines Jahresabschlusses.

Nach Durcharbeiten dieser Lerneinheit können Sie...

- ... einen einfachen Jahresabschluss erstellen.
- ... den Einfluss von Buchungen auf die Bilanz begründen.
- ... eine Bilanz erläutern.

4.1 Die gesetzlichen Grundlagen

Wie wir bereits in den Kapiteln vorher erfahren haben, muss jedes Unternehmen in irgendeiner Art seine Gewinnermittlung durchführen. Bei Unternehmen, die eine doppelte Buchhaltung führen, ist der Jahresabschluss die zusammenfassende Tätigkeit und Berichterstattung am Jahresende oder dem Ende der Wirtschaftsperiode.

Die Gesetzgebung gibt vor, wie ein Jahresabschluss auszusehen hat und wie die Gliederungen zu erfolgen haben. Die gesetzlichen Regelungen finden Sie im UGB (Unternehmensgesetzbuch) in § 198 bis § 200 und für Kapitalgesellschaften zusätzlich in § 222 ff.

Gliederungsvorschriften für die Bilanz finden Sie im UGB § 224 und für die Gewinn- und Verlustrechnung in § 231.

§ 201 UGB – Allgemeine Grundsätze (auszugsweise)

- (1) Die Bewertung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.
- (2) Insbesondere gilt Folgendes:
 1. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten.
 2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.

3. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
4. Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind
 - » a) nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen,
 - » b) erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind,
 - » c) Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.

Die Punkte (2) 5,6,7 und (3) des Textes werden hier nicht angeführt.

Aus dem Gesetzestext unter Punkt (2) 4 ergibt sich das Vorsichtsprinzip.

Das Vorsichtsprinzip

„Der Kaufmann/Die Kauffrau darf sich nicht reicher machen, als er/sie ist.“

Das Vorsichtsprinzip bedeutet, dass im Jahresabschluss nur dargestellt werden darf, was bereits an Gewinnen verwirklicht wurde und z.B. zukünftige Gewinne nicht abgegrenzt werden dürfen. Es bedeutet aber auch, dass, wenn man bereits weiß, dass ein*e Kund*in möglicherweise insolvent ist und seine ausstehenden Rechnungen nicht begleichen kann, die offenen Forderungen nicht eingebracht werden können.

§ 195 UGB: Inhalt des Jahresabschlusses

„Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.“

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988

Im § 4 der Einkommensteuerrichtlinie 2000 wird der Betriebsvermögensvergleich aus steuerlicher Sicht geregelt. Es handelt sich hier um eine weitere gesetzliche Regelung, die Unternehmen berücksichtigen müssen, wenn Sie eine doppelte Buchführung durchführen müssen. Siehe Abbildung 1.

In § 4 gibt es weitere Regelungen, die das externe Rechnungswesen umsetzen muss, damit der Jahresabschluss als korrekt durchgeführt gilt.

Wichtige Punkte sind:

422 Bilanzzusammenhang (Bilanzidentität)

Die Bilanzidentität verlangt die Identität der Schlussbilanz eines Geschäftsjahres mit der Eröffnungsbilanz des folgenden Geschäftsjahres. Keinen Verstoß gegen den Grundsatz der

Bilanzidentität stellt die Erstellung der Eröffnungsbilanz in Euro anlässlich der Umstellung des Rechnungswesens auf den Euro dar.

423 Bilanzkontinuität

Die formelle Bilanzkontinuität i.e.S. fordert die Beibehaltung der einmal gewählten Gliederung und Bezeichnung der Positionen in den Bilanzen sowie den Gewinn- und Verlustrechnungen.

Unter der materiellen Bilanzkontinuität ist die Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB) zu verstehen. Danach sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten. Ein Abweichen von gewählten Bewertungsmethoden ist nur bei Vorliegen von besonderen Umständen erlaubt (siehe Rz 2126 ff).

424 Bilanzwahrheit

Der Grundsatz der Bilanzwahrheit verlangt einen, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ausweis des Vermögens und der Schulden des Unternehmens. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit ist dann als erfüllt anzusehen, wenn dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit (§ 196 Abs. 1 UGB) und jenem der Einhaltung der gesetzlichen Bewertungsvorschriften entsprochen wird. Liegt ein beabsichtigter Verstoß dagegen vor, wird von Bilanzfälschung gesprochen.

425 Bilanzklarheit

Der Grundsatz der Bilanzklarheit verlangt eine klare und übersichtliche Gestaltung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Das Gebot der Klarheit ist erfüllt, wenn die einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eindeutig aussagekräftig bezeichnet werden. Die Bezeichnung der Posten richtet sich dabei nach dem allgemeinen Verständnis eines kundigen Bilanzlesers (sic!). Die einmal gewählte Bezeichnung ist, sofern keine wesentliche Änderung in der Zusammensetzung des Postens eintritt, beizubehalten.

Das Gebot der Klarheit verlangt weiters eine ausreichend detaillierte Gliederung des Jahresabschlusses, die auf die Besonderheiten des Unternehmens Rücksicht nimmt.

Die Einzelposten sind klar voneinander abzugrenzen. Aktiva und Passiva dürfen miteinander nicht verrechnen sowie Aufwände und Erträge nicht saldiert werden. Werden Aktiven und Schulden unklar und unübersichtlich bezeichnet bzw. wird unzulässigerweise saldiert, wird von Bilanzverschleierung gesprochen.

4.2 Der Jahresabschluss

Der Jahresabschluss besteht aus mehreren Teilen und muss innerhalb der ersten neun Monate des neuen Geschäftsjahres aufgestellt werden.

o Die Bilanz

- o Eine Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden zu einem Stichtag.

o Die Gewinn- und Verlustrechnung

- o Eine periodengenaue Betrachtung der Erträge und Aufwände.

o **Der Anhang**

- o Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) müssen im Anhang ein detailgetreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage berichten. Es müssen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden dargelegt werden und die einzelnen Positionen von Bilanz und GuV beschrieben werden.

o **Der Lagebericht**

- o Im Lagebericht muss der Geschäftsverlauf sowie das Ergebnis und die Lage des Unternehmens dargestellt werden. Es muss ein Bild über bevorstehende Risiken abgegeben werden und mögliche Unsicherheiten aufgezeigt werden.

Weitere Angaben wie zum Beispiel ein Corporate Governance Bericht oder eine Kapitalflussrechnung gibt es für kapitalmarktorientierte Unternehmen, ebenso eine nicht-finanzielle Berichterstattung. Diese müssen zusätzlich zum Jahresabschluss nach dem UGB auch noch einen Abschluss nach IFRS (International Financial Reporting Standards) einreichen.

Der zeitliche Ablauf des Jahresabschlusses unterliegt einer Reihenfolge, die in logischen Schritten aufgebaut ist.

- ✓ Inventur erstellen (Zählen, Messen, Wiegen)
- ✓ Umbuchungen zum Jahresabschluss durchführen
- ✓ GuV Konten abschließen
- ✓ Eigenkapitalkonto aufstellen
- ✓ Bilanz erstellen
- ✓ Anhang und Lagebericht (wenn verpflichtet) verfassen

✓ **Die Inventur und das Inventar**

Zur Erinnerung: Vermögensgegenstände

Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Kund*innenforderungen, Kassen, Bank

Inventur bedeutet, dass alle Vermögensgegenstände eines Unternehmens gezählt werden. Dies kann genauso durch Messen oder Wiegen (z.B. Gold, Sand, Chemikalien, Schrauben) erfolgen.

Die Inventur bezeichnet die Aufzeichnung, das Inventar ist der Bestand selbst.

Die Inventur erfolgt zu einem bestimmten Zeitpunkt! In der Regel wird die Inventur zum Bilanzstichtag erstellt – meist einen oder mehrere Tage zuvor.

Vermögensgegenstände können aber auch Kund*innenforderungen sein – diese werden mittels einer Abstimmung mit den Kund*innen durch sogenannte Saldenbestätigungen überprüft.

Anlagevermögen – Abschreibung für Abnutzung

Für den Jahresabschluss werden alle Konten des Anlagevermögens nicht nur in der Bilanz dargestellt, sondern auch in Form eines Anlagenverzeichnisses. Dieses Anlagenverzeichnis/Anlagespiegel wird ebenso nach gesetzlichen Vorgaben erstellt und ist im Prinzip eine Zusammenfassung der einzelnen Anlagegüter nach Gruppierungen. (siehe auch Kapitel 2.2.3).

§ 224 des UGB zeigt eine detaillierte Gliederung des Anlagevermögens. Nicht alle Unternehmen können alle Positionen ausweisen.

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen;
2. Geschäfts (Firmen)wert;
3. geleistete Anzahlungen;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau;

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
3. Beteiligungen;
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens;
6. sonstige Ausleihungen.

Zur Erstellung gibt es hier ein Anlageverzeichnis, welches beim Jahresabschluss in einem Anlagespiegel mündet. Hier werden alle Vermögensteile, die das Anlagevermögen darstellen, aufgelistet und mit ihrer Jahresabschreibung fortgeführt.

Im Anhang finden Sie ein Muster eines Anlagespiegels nach UGB. (Deloitte Österreich, 2016)

✓ Die Umbuchungen zum Jahresabschluss

1) Rechnungsabgrenzungen:

Rechnungsabgrenzungen bewirken, dass der Jahresabschluss periodengerecht ordentlich abgeschlossen werden kann. Das bedeutet, dass sämtliche Positionen, die nicht in das laufende Geschäftsjahr gehören mittels Umbuchungen am Jahresende aus der aktuellen Buchhaltung herausgenommen werden und auf sogenannten Rechnungsabgrenzungskonten „geparkt“ werden.

Es gibt aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten, welche sich so voneinander unterscheiden:

Aktive Rechnungsabgrenzung (ARA):

Im aktuellen Wirtschaftsjahr wurde ein Aufwand gebucht, der in das folgende Wirtschaftsjahr gehört.

z.B.: Eine Versicherung wurde abgeschlossen und die Versicherungsanstalt übermittelt eine Rechnung von 1.7. bis 30.6 des Folgejahres. Da die Rechnung und der Aufwand im laufenden Geschäftsjahr gebucht wurden, aber die Hälfte davon ins nächste Geschäftsjahr gehört, muss hier eine Abgrenzung für den Aufwand von sechs Monaten erfolgen.

Buchungssatz: ARA / Versicherungsaufwand

Passive Rechnungsabgrenzung (PRA):

Es werden Rechnungen im laufenden Wirtschaftsjahr gestellt, die erst ertragsmäßig im nächsten Jahr schlagend werden.

z.B.: die Büromiete für Jänner wird von der Hausverwaltung bereits mit Dezember in Rechnung gestellt. Da der Erlös für die Hausverwaltung erst im Jänner realisiert werden darf, muss dieser Teil als PRA (Passive Rechnungsabgrenzung) aus dem laufenden Wirtschaftsjahr im Jahresabschluss herausgenommen werden. Im Jänner wird diese Buchung wieder aufgelöst und der Ertrag ist im richtigen Geschäftsjahr.

Buchungssatz: Erlöse aus Vermietung / PRA

Geschäftsfall 18: Aktive Rechnungsabgrenzung

Im Dezember wurde bereits die Grundgebühr Telefon für Jänner bezahlt und gebucht, Diese muss nun mit Hilfe der Abgrenzung aus dem aktuellen Wirtschaftsjahr herausgenommen werden. Wir buchen wie folgt:

ARA (Aktive Rechnungsabgrenzung) / Telefonaufwand

Das bedeutet der Betrag der Grundgebühr für Jänner wird aus dem laufenden Wirtschaftsjahr herausgenommen und auf dem Konto ARA „geparkt“.

Das Konto ARA ist ein Zwischenkonto, welches dann in der nächsten Wirtschaftsperiode / Wirtschaftsjahr wieder aufgelöst und die Buchung retour gebucht wird:

Telefonaufwand / ARA

Damit ist der Telefonaufwand in die korrekte Periode gebucht worden und das Konto ARA ist wieder auf null.

2) Rückstellungen:

Eine Rückstellung wird für einen Aufwand gebildet, der weder der Höhe nach noch der Entstehung nach, gewiss ist. Das bedeutet, dass das Unternehmen davon ausgeht, dass im nächsten Jahr für eine gewisse Aufwandsposition, die noch in das aktuelle Wirtschaftsjahr gehört, eine Rechnung oder Honorarnote kommen wird.

Die Rückstellung dient somit dazu, den Aufwandsposten im richtigen Wirtschaftsjahr darzustellen.

In den meisten Bilanzen gibt es:

- Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten
- Pensionsrückstellung
- Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube
- Sonstige Rückstellungen

Die Bildung (Dotierung) der Rückstellung wird auf einem Aufwandskonto verbucht. Das Gegenkonto ist das Rückstellungskonto, ähnlich einem Verbindlichkeitenkonto auszuweisen auf der Passivseite der Bilanz.

✓ Buchungssatz: Dotierung Rückstellung XY / Rückstellung XY

Sobald die Rechnung/Honorarnote im nächsten Wirtschaftsjahr gestellt wurde, kann die Rückstellung aufgelöst werden. Manchmal werden diese Umbuchungen erst am Jahresende gemacht, es ist aber zu beachten, dass man im Aufwand eine Buchung getätigt hat, die nicht in diese Wirtschaftsperiode gehört. Es ist empfehlenswert, die Rückstellung Zug um Zug mit der Honorarnote/Rechnung aufzulösen.

✓ Buchungssatz: Rückstellung XY / Erträge aus der Auflösung Rückstellung XY

Geschäftsfall 19: Rückstellung

Wir wissen der Rechtsanwalt wird im nächsten Jahr noch eine Rechnung für diverse Beratungen ausstellen, welche aber bereits im heurigen Jahr in Anspruch genommen wurden. Somit gehört der Aufwand in dieses Jahr, die Rechnung kommt aber erst nächstes Jahr. Wir buchen die Honorarnote im nächsten Jahr wie gewohnt ein und können danach die gebildete Rückstellung auflösen.

Altes Wirtschaftsjahr:

Bildung der Rückstellung:

- ✓ Buchungssatz: Rechts- und Beratungskosten / Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten

Neues Wirtschaftsjahr:

Honorarnote:

- ✓ Buchungssatz: Rechts- und Beratungskosten / Bank

Auflösung Rückstellung:

- ✓ Buchungssatz: Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten / Rechts- und Beratungskosten

3) Privatentnahmen – Privateinlagen

Dies sind Positionen, die Einzelunternehmen zu führen haben!

Jede*r Unternehmer*in kann aus seinem/ihrem Unternehmen Vermögensgegenstände herausnehmen oder auch hineingeben. Ebenso kann er/sie Kapital zuschießen oder entnehmen.

Diese Geschäftsfälle müssen ebenso in der Buchhaltung erfasst werden und in der Bilanz und GuV dargestellt werden.

Geschäftsfall 20: Zuschuss in bar von Einzelunternehmer

Der Einzelunternehmer zahlt bar in die Kassa für bevorstehende Investitionen einen Betrag von EUR 5.000, - ein.

Kassa / Eigenkapitalkonto 5.000, -

Das bedeutet, das Kassakonto erfährt einen Zugang, deshalb im SOLL. Das Eigenkapitalkonto hat ebenfalls einen Zugang und da Zugänge auf Kapitalkonten im HABEN erfolgen, stellt sich der Buchungssatz wie oben dar.

- ✓ **Gewinn- und Verlustrechnung abschließen**

Zur Erinnerung:

Die Gewinn- und Verlustrechnung arbeitet mit den Erfolgskonten. Dazu gehören die Aufwands- und Ertragskonten, die laufend im Jahr bebucht werden.

Diese Konten haben keinen Anfangssaldo, da sie jedes Jahr abgeschlossen werden und das Ergebnis (Gewinn oder Verlust) in das Eigenkapitalkonto übergeleitet wird.

Sie haben bereits in Kapitel 2.2.4 die wichtigsten Buchungen und Abläufe der Gewinn- und Verlustrechnung kennengelernt. Beim Jahresabschluss wird jedes Erfolgskonto saldiert, siehe Abbildung 31. Der Saldo jedes Aufwandskontos wird auf die SOLL-Seite des GuV Kontos übergeleitet, der Saldo jedes Erlöskontos wird auf die HABEN-Seite des GuV Kontos gebucht. Somit sind die einzelnen Konten der Gewinn- und Verlustrechnung auf Null und bereit für das nächste Wirtschaftsjahr.

S	GuV - Konto	H
Aufwendungen (Saldo)		Erträge (Saldo)
Kontensumme		Kontensumme

Abbildung 26: GuV-Konto

Aufwendungen				Erträge	
Soll	Haben			Soll	Haben
Zugänge	Saldo			Saldo	Zugänge
Kontensumme	Kontensumme			Kontensumme	Kontensumme
			GuV Konto		
			Soll	Haben	
			Saldo	Saldo	
			Kontensumme	Kontensumme	

Abbildung 27: Saldierung Erfolgskonten gegen GuV Konto

Danach zeigt sich auf dem GuV Konto, ob das Unternehmen in diesem Geschäftsjahr einen Gewinn oder einen Verlust erwirtschaftet hat.

Hat das GuV Konto einen Überhang der Erträge, wurde ein Gewinn erwirtschaftet, besteht der Überhang bei den Aufwendungen, ist ein Verlust entstanden.

Danach erfolgt der Abschluss über das Eigenkapitalkonto der Bilanz und erhöht oder reduziert dieses, je nach Überhang des GuV Kontos.

	Soll	Haben
Löhne / Gehälter	25.000,00	
Mieten	1.000,00	
Energie		
Verbrauch Sanitätsmaterial	500,00	
Verbrauch Arbeitskleidung	7.000,00	
Abschr. KFZ	5.000,00	
Abschr. Büromaschinen	2.000,00	
Bankgebühren	150,00	
Sonstige Kosten	720,00	
Erlöse aus Fahrtendienst		40.000,00
Erlöse aus Schülertransport		30.000,00
	66.570,00	70.000,00

70000 – 66570 =
3430,- Gewinn

Abbildung 28: GuV Konto in Kontenform

Ein GuV Konto könnte wie in Abbildung 33 dargestellt werden. Die Buchhaltungssysteme bedienen sich dieser Darstellung und listen in der Kontenform in einer Saldenliste die entsprechenden Kontensalden auf. Anhand dieser ist der Überhang sehr schnell erkennbar.

Im Jahresabschluss eines Unternehmens wird die Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform nach dem Umsatzkosten- oder Gesamtkostenverfahren dargestellt.

✓ **Eigenkapitalkonto aufstellen**

Da nun die Erfolgskonten abgeschlossen wurden und das Ergebnis mit dem GuV Konto dargestellt werden kann, kann der nächste Schritt des Jahresabschlusses begonnen werden. Wir widmen uns nun der Bilanz und beginnen zuerst mit dem Eigenkapitalkonto.

Das Eigenkapital ist jenes Kapital, das Unternehmen selbst aufbringen. Dieses kann durch Einlage der Gesellschafter*innen entstehen oder aber durch nicht entnommene Gewinne anwachsen (Thesaurierung).

Das Eigenkapital besteht nicht nur aus Vermögenswerten, sondern auch aus Rücklagen, die gesetzlich geregelt sind. Ein weiterer wesentlicher Teil ist der Bilanzgewinn oder Bilanzverlust, der den jeweiligen Gewinnvortrag oder Verlustvortrag der Vorperioden enthält. Der Gewinnvortrag ist jener Teil der Ergebnisse der Vorperioden, der noch nicht ausgeschüttet oder aufgebraucht ist. Der Verlustvortrag ist eine Position, die mit Gewinnen nicht verrechnet werden konnte und somit im Eigenkapital verbleibt, bis er aufgebraucht wurde. Der Verzehr kommt durch zukünftige Gewinne zustande.

- A. Eigenkapital:
- I. eingefordertes Nennkapital (Grund-, Stammkapital);
 - II. Kapitalrücklagen:
 1. gebundene;
 2. nicht gebundene;
 - III. Gewinnrücklagen:
 1. gesetzliche Rücklage;
 2. satzungsmäßige Rücklagen;
 3. andere Rücklagen (freie Rücklagen);
 - IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust),
davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag.

Abbildung 29: Eigenkapital aus UGB §224

Die Darstellung des Eigenkapitals ist sehr detailliert und umfangreich. Für diese Lehrveranstaltung werden wir eine sehr vereinfachte Form der Darstellung (siehe Abbildung 35) wählen, da wir nur einfache Bilanzen aufstellen werden. Die Bestandteile, die wir darstellen, sind der Kapitalanteil, der Bilanzgewinn/-verlust des aktuellen Jahres und der Gewinn- oder Verlustvortrag der vergangenen Wirtschaftsjahre.

Für Berechnungen der Kennzahlen einer Bilanz müssen alle Details zum Eigenkapital zusammengerechnet werden. Dies bildet die Basis der Auswertungen.

Schlussbilanz zum 31.12.2017				
Text	Soll	Text		Haben
Geschäftsausstattung	12.000	Eigenkapital gesamt		27.000,00
Büromaschinen	2.500	Eigenkapital	20.000,00	
Fuhrpark	24.000	Bilanzgewinn/-verlust	5.000,00	
Vorrat Sanitätsmaterial	8.500	Gewinnvortrag/-verlust	2.000,00	
Forderungen	5.000	Bankkredit		16.000
Kassa	2.000	Verbindlichkeiten		11.000
	54.000			54.000

Abbildung 30: Musterbilanz mit Darstellung Eigenkapital

✓ Bilanz erstellen

Nachdem man die Gewinn- und Verlustrechnung abgeschlossen hat, das GuV Konto gegen das Eigenkapitalkonto geführt hat, kann man sich dem Abschluss der Bilanz widmen. Die Darstellung der Bilanz wird in §224 des UGB geregelt und durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (RÄG) mit 1.1.2015 adaptiert. Sie finden in Abbildung 36 die grobe Darstellung der Posten der Bilanz.

Bilanz	
Aktivseite	Passivseite
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	I. Nennkapital
II. Sachanlagen	II. Kapitalrücklagen
III. Finanzanlagen	III. Gewinnrücklagen
B. Umlaufvermögen	IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon
I. Vorräte	Gewinnvortrag/Verlustvortrag
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	B. Rückstellungen
III. Wertpapiere und Anleihen	C. Verbindlichkeiten
IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten	D. Rechnungsabgrenzungsposten
C. Rechnungsabgrenzungsposten	
D. Aktive latente Steuern	

Abbildung 31: Bilanz nach Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014 (RÄG), BGBl I Nr. 22/2015

Bei der Bilanzerstellung werden ähnlich wie bei den Erfolgskonten alle Bestandskonten mit ihrem Saldo berechnet und in die Bilanz übertragen. Das könnte dann zum Beispiel wie in Abbildung 35 aussehen. Nach Übertrag aller Kontensalden und dem Abschluss des Eigenkapitalkontos muss die Bilanz Soll- und Haben-Gleichheit vorweisen, das bedeutet, dass auch in der Bilanz die Bilanzsummen ident sein müssen.

✓ **Anhang und Lagebericht (wenn verpflichtet) verfassen**

Der Anhang und der Lagebericht sind auch im Unternehmensgesetzbuch mit den §§ 237, 238 und 243 geregelt.

Im Anhang müssen Erläuterungen abgegeben werden zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung. Es sind die Bewertungsmethoden und auch die Bilanzierungsmethoden anzuführen. Es muss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abgebildet werden.

Im Lagebericht muss ebenso ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dargestellt werden, allerdings mittels des Geschäftsverlaufes und des Ergebnisses. Es ist auf mögliche Risiken und Ungewissheiten hinzuweisen, die bei der Erstellung des Jahresabschlusses kenntlich sind.

Auf diese beiden Positionen werden wir in diesem Studienheft nicht weiter eingehen. Sie finden hierzu detaillierte Informationen auf der Seite des Unternehmensserviceportals des Bundeskanzleramts: www.usp.gv.at

4.3 Reflexionsfragen Kapitel 4

Zur Wiederholung können Sie die nachstehenden Fragen beantworten:

- ✓ Wie lautet das Vorsichtsprinzip?
- ✓ Welche Schritte muss man bei einem Jahresabschluss durchführen?

- ✓ Was ist der Unterschied zwischen Inventar und Inventur?
- ✓ Wie wird das Anlagevermögen im Jahresabschluss dargestellt?
- ✓ Wie ermittelt man in der Gewinn- und Verlustrechnung das Jahresergebnis?
- ✓ Welche Bedeutung hat das Eigenkapitalkonto?

Die Antworten finden Sie im Kapitel 4!

Anhang A: Wichtige Grafiken

Der Anlagespiegel

Anlagespiegel zum 31. Dezember 2016

Anschaffungs- und Herstellungskosten						kumulierte Abschreibungen					Buchwerte		
Stand am	Zugänge	(davon)	Umbu-	Abgänge	Stand am	Stand am	Zugänge/Ab-	Zuschrei-	Umbu-	Abgänge	Stand am	Buchwert	Buchwert
1.1.2016	EUR	Zinsen	chungen	EUR	31.12.2016	1.1.2016	schreibungen	bungen	chungen	EUR	31.12.2016	31.12.2015	31.12.2016
EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
I. Immaterielle Vermögensgegenstände													
II. Sachanlagen													
III. Finanzanlagen													

Beispiel Anlagespiegel nach RÄG 2014

Die Bilanz

Bilanz	
Aktivseite	Passivseite
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	I. Nennkapital
II. Sachanlagen	II. Kapitalrücklagen
III. Finanzanlagen	III. Gewinnrücklagen
B. Umlaufvermögen	IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon
I. Vorräte	Gewinnvortrag/Verlustvortrag
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	B. Rückstellungen
III. Wertpapiere und Anleihen	C. Verbindlichkeiten
IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten.	D. Rechnungsabgrenzungsposten
C. Rechnungsabgrenzungsposten	
D. Aktive latente Steuern	

Die Gewinn- und Verlustrechnung

Die Erfolgsermittlung:

	Erträge lt. Saldenliste
<u>Abzgl.</u>	<u>Aufwände lt. Saldenliste</u>
	vorläufiges Jahresergebnis
<u>Abzgl.</u>	<u>Erfolgsmindernde Umbuchungen</u>
<u>Zuzgl.</u>	<u>Erfogserhöhende Umbuchungen</u>
<u>=</u>	<u>endgültiges Jahresergebnis (Gewinn oder Verlust)</u>

Der Betriebsvermögensvergleich

Betriebsvermögensvergleich
Endeigenkapital
abzüglich Anfangseigenkapital
zuzüglich Privatentnahmen
abzüglich Privateinlagen
Gewinn/Verlust

Der Deckungsbeitrag

Der Stückdeckungsbeitrag:

$$db = p - k_v$$

Deckungsbeitrag = Preis abzgl. Variable Stückkosten

Der Gesamtdeckungsbeitrag:

$$DB = U - K_v$$

Deckungsbeitrag = Umsatz abzgl. variable Kosten

Anhang B: Literaturverzeichnis

Bogensberger, Stefan/Messner, Stephanie/Zihr, Georg/Zihr, Marcus (2017). Kostenrechnung: Eine praxis- und beispielorientierte Einführung 8. Auflage., Sollenau: grellidenk.

Bundesministerium für Finanzen (2017). Bundesfinanzgesetz 2017.

Bundesministerium für Finanzen (2018). BMF - Pauschalierung. Online: <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/pauschalierung/pauschalierung.html> [Abruf am 27.06.2018].

Deloitte Österreich (2016). Der neue Anlagespiegel nach dem RÄG 2014 | Deloitte Österreich Tax News. Online: <https://www.deloittetax.at/2016/05/20/der-neue-anlagespiegel-nach-dem-rag-2014/> [Abruf am 26.06.2018].

Heister, Werner (2008). Rechnungswesen in Nonprofit-Organisationen, Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Hrsg.) (2017). Österreichischer Einheitskontenrahmen 2017. Online: <https://portal.ksw.or.at/fileredirect/ext/?id=DFE4409A1> [Abruf am 20.06.2018].

Schneider, Wilfried (2016). Grundlagen des Rechnungswesens, Wiener Neustadt: FFH Gesellschaft zur Erhaltung und Durchführung von Fachhochschulstudiengängen m.b.H..

Wirtschaftskammer Österreich (2017). Einnahmen Ausgaben Rechnung. Online: https://www.wko.at/service/steuern/est-koest_EinnahmenAusgabenRechnung_Broschuere.pdf [Abruf am 02.11.2017].

Anhang C: Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1a: Vergleich der Doppik (Doppelte Buchhaltung) und der Kameralistik nach Heister Werner, Rechnungswesen in Nonprofit-Organisationen (2008).....	15
Abbildung 2: Konto in T-Form.....	17
Abbildung 3: Soll und Haben – Das Konto.....	18
Abbildung 4: Musterbilanz grobe Gliederung	19
Abbildung 5: Musterbilanz Detail	20
Abbildung 6: Bilanzgrundlage	20
Abbildung 7: Die Erfolgsermittlung (GuV)	21
Abbildung 8: Muster Buchungssatz mit T-Konto	21
Abbildung 9: Buchungsregel GuV und Bilanz	22
Abbildung 10: Summierung Sammelkonto.....	30
Abbildung 11: Kund*innenliste zu Hauptbuch (Beispiel)	30
Abbildung 12: Darstellung Personenkonto / Sammelkonto	31
Abbildung 13: Bilanz aus den Geschäftsfällen des Studienheftes (Nr. 1-5).....	31
Abbildung 14: Gewinn- und Verlustrechnung, Erfolgskonten	33
Abbildung 15: Buchungsregeln GuV.....	33
Abbildung 16: Konto Büromaterial (Beispiel)	34
Abbildung 17: Abschluss der Erfolgskonten gegen das GuV Konto.....	35
Abbildung 18: Betriebsvermögensvergleich.....	38
Abbildung 19: Ansprüche an die Unternehmensrechnung	41
Abbildung 20: Betriebsüberleitung Kostenarten	43
Abbildung 21: Einteilung fix/variabel – Einzel- und Gemeinkosten.....	47
Abbildung 22: Kostenstellenrechnung	48
Abbildung 23: Aufteilung Gemeinkosten auf Kostenstellen.....	49
Abbildung 24: Betriebsergebnisrechnung – Verfahren.....	53
Abbildung 25: Gesamtkosten-/Umsatzkostenverfahren	54
Abbildung 26: GuV-Konto	65
Abbildung 27: Saldierung Erfolgskonten gegen GuV Konto	65
Abbildung 28: GuV Konto in Kontenform	66
Abbildung 29: Eigenkapital aus UGB §224	67
Abbildung 30: Musterbilanz mit Darstellung Eigenkapital.....	67

Abbildung 31: Bilanz nach Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014 (RÄG), BGBl I Nr. 22/2015	68
---	----

Anhang D: Sachwortregister

- | | |
|---|--|
| Abschreibung für Abnutzung (AFA) 26 | Jahresabschluss 57 |
| Anhang 60, 68 | Kameralistik 14 |
| Anlagespiegel 27 | Konto 17 |
| Anlageverzeichnis 27 | <u>Kosten</u> 42 |
| Anschaffungswert 24, 25 | Kostenart 42 |
| Bestandskonten 18 | Kostenrechnung 40 |
| Bestandsveränderung 53 | Kostenstelle 48 |
| Betriebsergebnisrechnung 52 | Kostenträger 50 |
| Betriebsüberleitung 42 | Kostenträgerstückrechnung 51 |
| Betriebsüberleitungsbogen 42 | Kostenträgerzeitrechnung 52 |
| Betriebsvermögensvergleich 38 | Kunde 28 |
| Bewertung 57 | Kundenforderung 29 |
| Buchungsregel 22 | Lagebericht 60, 68 |
| Buchungssatz 23 | Lieferanten 30 |
| Controlling 8 | Österreichischer Einheitskontenplan 18 |
| Deckungsbeitrag 55 | paginierte Konto 23 |
| Doppelte Buchhaltung 14 | Pauschalierung 14 |
| Eigenkapital 66 | Periodenerfolgsrechnung 52 |
| Einnahmen-Ausgaben Rechnung 13 | planmäßige Abschreibung 26 |
| Einzelkosten 46 | Rückstellung 63 |
| Erfolgskonten 18 | Saldenliste 21 |
| externe Rechnungswesen 7 | Sammelkonten 28 |
| Finanzrechnung 9 | Sammelkostenstelle 48 |
| Fixe Kosten 46 | Selbstkosten 51 |
| Gemeinkosten 46 | Stakeholder 40 |
| Geringwertige Wirtschaftsgüter 24 | Teilkostenrechnung 55 |
| Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung 14 | variablen Kosten 47 |
| Halbjahres-AFA 26 | Verbindlichkeiten 30 |
| Hauptbuch 16 | Voranschlagsrechnung 15 |
| Herstellkosten 51 | Vorsichtsprinzip 58 |
| interne Rechnungswesen 8 | Wirtschaftsjahr 9 |
| interne Unternehmensrechnung 40 | |

Anhang E: Verzeichnis der Geschäftsfälle

Geschäftsfall 1: Einkauf Büromaterial.....	21
Geschäftsfall 2: Einkauf GWG	24
Geschäftsfall 3: Einkauf Anlagevermögen	24
Geschäftsfall 4: Zukauf PKW.....	25
Geschäftsfall 5: Verkauf auf Rechnung	29
Geschäftsfall 6: Verkauf auf Rechnung	34
Geschäftsfall 7: Bilanzerstellung.....	37
Geschäftsfall 8: Betriebsvermögensvergleich	38
Geschäftsfall 9: Periodenfremde Aufwände.....	44
Geschäftsfall 10: Kalkulatorische Abschreibung	44
Geschäftsfall 11: Unterscheidung Einzel- oder Gemeinkosten	46
Geschäftsfall 12: Kostenstellenrechnung mit Aufteilung Gemeinkosten.....	49
Geschäftsfall 13: Divisionskalkulation.....	51
Geschäftsfall 14: Aufteilung Gemeinkosten mittels Schlüssel	52
Geschäftsfall 15: Bestandsveränderung (Kostenrechnung)	53
Geschäftsfall 16: Gesamtkosten-/Umsatzkostenverfahren	54
Geschäftsfall 17: Deckungsbeitrag je Kostenträger	56
Geschäftsfall 18: Aktive Rechnungsabgrenzung.....	62
Geschäftsfall 19: Rückstellung	63
Geschäftsfall 20: Zuschuss in bar von Einzelunternehmer	64