Dr. Gerold Mus

Betreuung:
Lehrstuhl für BWL, insb.
Unternehmensrechnung und Controlling

Buchhaltung

Kurseinheit 3:
Erfolgsermittlung und Erfolgsverbuchung

wirtschafts
wissenschaft

FernUniversität in Hagen

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

3. Kurseinheit

Dieser Kurs ist Bestandteil des Moduls 31011 „**Externes Rechnungswesen**“ des Bachelorstudiengangs, das folgende Kurse beinhaltet:

Kurs 00046	Buchhaltung
Kurs 00029	Jahresabschluss
Kurs 00034	Grundzüge der betrieblichen Steuerlehre

Buchhaltung - Kursübersicht

KE 1	Grundlagen der Buchhaltung
KE 2	Das System der doppelten Buchhaltung auf der Grundlage der Bilanz
KE 3	Erfolgsermittlung und Erfolgsverbuchung
KE 4	Buchungen zur Abgrenzung Eröffnung und Abschluss der Konten Technik und Organisation der Buchhaltung Kontenrahmen und Kontenplan
KE 5	Ausgewählte Buchungszusammenhänge: Wiederholungen und Vertiefungen

***

Die Konzeption der Kurseinheiten 2–5 und Teile des Textes wurden aus dem Ursprungskurs entnommen. Der Ursprungskurs wurde von mehreren Autoren unter der Federführung von Herrn Prof. Dr. Hanschmann erstellt.

9611711

Buchhaltung – Erfolgsermittlung und Erfolgsverbuchung

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht II
Abbildungsverzeichnis III
Lehrziele der 3. Kurseinheit IV
2.3 Erfolgsermittlung 3-1
2.3.1 Aus- und Einzahlung einer Periode 3-2
2.3.2 Ausgabe und Einnahme einer Periode 3-3
2.3.3 Aufwand und Ertrag einer Periode 3-7
2.3.4 Kosten und Leistung einer Periode 3-12
2.3.5 Die Erfolgsarten im Zusammenhang 3-17
2.4 Buchungstechnische Behandlung von Erfolgskonten 3-21
2.4.1 Verbuchung von Aufwand und Ertrag 3-21
2.4.2 Besondere Erfolgsbuchungen 3-25
2.4.2.1 Die Verbuchung des Warenverkehrs (ohne Umsatzsteuer) 3-26
2.4.2.2 Der Einbau der Umsatzsteuerkonten 3-35
2.4.2.3 Die Lohn- und Gehaltsverbuchung 3-38
2.4.2.4 Die Verbuchung von Abschreibungen 3-42
2.5 Das Privatkonto 3-51
2.6. Schematische Darstellung des Gesamtzusammenhangs der Konten 3-57
Zusammenfassung (Gedankenflussplan) 3-59
Lösungen zu den Aufgaben 3-61

961171 1

Abbildungsverzeichnis

Seite

Abb. 1: Ein- und Auszahlung, Einnahme und Ausgabe 3-4
Abb. 2: Zeitliche Beziehungen zwischen Auszahlung und Ausgabe 3-6
Abb. 3: Zeitliche Beziehungen zwischen Einzahlung und Einnahme 3-7
Abb. 4: Zeitliche Beziehungen zwischen Ausgabe und Aufwand 3-9
Abb. 5: Zeitliche Beziehungen zwischen Einnahme und Ertrag 3-10
Abb. 6: Aufwand und Kosten einer Periode 3-13
Abb. 7: Ertrag und Leistung einer Periode 3-15
Abb. 8: Erfolgsrechnung im Zusammenhang 3-18
Abb. 9: Abschluss der Erfolgskonten 3-24
Abb. 10: Verbuchung der Mehrwertsteuer, Abschluss des Vorsteuerkontos 3-37
Abb. 11: Buchungen auf dem Eigenkapitalkonto 3-53
Abb. 12: Gesamtzusammenhang der Konten 3-58

96117711

Lehrziele der 3. Kurseinheit

Sie sollen erkennen und in Form kurzer Schilderungen schriftlich oder mündlich Dritten gegenüber darstellen bzw. diskutieren können:

- worin der Unterschied zwischen erfolgsneutralen und erfolgswirksamen Geschäftsvorfällen liegt;
- dass und wieso in der Geschäftsbuchhaltung differenziert werden muss zwischen Ein- und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben, Aufwand und Ertrag;
- weshalb und wie Kosten und Leistungen von Aufwand und Ertrag unterschieden werden;
- welche Funktionen die Kontenklasse 2 hat;
- wie Erfolg definiert wird und woraus er entsteht;
- wie erfolgswirksame Vorgänge verbucht und abgeschlossen werden;
- dass bei den einzelnen erfolgswirksamen Geschäftsvorfällen vielfach besondere Buchungstechniken notwendig sind und wie diese aussehen;
- welchen besonderen Charakter das Privatkonto hat und wie dieses Konto berührende Vorfälle zur Buchung gelangen.

Am Ende dieser Kurseinheit sollen Sie darüber hinaus, was die Buchungstechnik betrifft, zu folgenden Fähigkeiten gelangt sein:

- erfolgswirksame Buchungen auszuführen;
- den erfolgswirksamen Bereich der Geschäftsbuchhaltung auf das Gewinn- und Verlustkonto abzuschließen;
- den Warenverkehr einschließlich seiner Besonderheiten sowohl nach der Netto- als auch nach der Bruttomethode zu buchen;
- Lohn- und Gehaltsverbuchungen vorzunehmen.
- Abschreibungsbuchungen nach der direkten und indirekten Methode durchzuführen;
- Geschäftsvorfälle auch bei Anfall von Umsatzsteuer richtig zu buchen;
- das Privatkonto betreffende Vorfälle zur Buchung zu bringen.

961711

2.3 Erfolgsermittlung

Alle bisher vorgenommenen Veränderungen der Bilanz einer Unternehmung durch Geschäftsvorfälle waren erfolgsneutral. Sie umfassten Vermögens- und Kapitalveränderungen, ohne die mit dem Produktionsprozess verbundenen erfolgswirksamen Vorgänge zu berücksichtigen. In den folgenden Ausführungen gilt es nun, Sie mit den aus der wirtschaftlichen Tätigkeit resultierenden erfolgswirksamen Vorgängen vertraut zu machen.

In der einführenden ersten Kurseinheit haben wir für den Haushalt Ertrag als Wertzuwachs und Aufwand als Wertverzehr einer Periode definiert. Buchungen, die eine Aufwands- oder Ertragskomponente enthielten, haben wir dadurch identifiziert, dass

- für die Gegenbuchung kein reales Bestandskonto auffindbar war und wir deshalb das fiktive Bestandskonto "Reinvermögen" bzw. eines seiner Unterkonten verwenden mussten und
- der wirtschaftliche Sachverhalt tatsächlich auch einer Reinvermögensänderung entsprach.

Diese Überlegung ist auch jetzt richtig. (Man muss lediglich den Begriff "Reinvermögen" durch den hier üblichen Terminus "Eigenkapital" ersetzen.) Wir wollen uns aber damit nicht begnügen und die erfolgswirksamen Vorgänge in einem etwas stärker systematisierten Rahmen betrachten.

Rechnen mit Geldgrößen

Wegen der mangelnden direkten Vergleichbarkeit von Güterarten bzw. -mengen müssen alle in dem Produktionsprozess der Unternehmung eingesetzten Produktionsfaktoren (genauer gesagt: ihr Verzehr) in **Geldeinheiten** bewertet werden. Je nach dem relevanten Rechnungszweck kommen hierfür verschiedene in Geldeinheiten zum Ausdruck gebrachte Größen in Betracht, wofür die Betriebswirtschaftslehre folgende feste Begriffe geschaffen hat:

Auszahlung – Ausgabe – Aufwand – Kosten

Für die Werteentstehung ergibt sich eine ähnlich an Geldeinheiten orientierte Begriffsreihe:

Einzahlung – Einnahme – Ertrag – Leistung

In den nächsten Kapiteln wird zunächst versucht, die Komponenten dieser Begriffsreihen inhaltlich voneinander abzugrenzen. Das führt uns zu einem präzisierten Erfolgsbegriff und zu einer Unterscheidung verschiedener Erfolgsarten.

Die im Folgenden zu erläuternden Begriffspaare und die zwischen ihnen bestehenden Beziehungen werden erfahrungsgemäß häufig nicht leicht verstanden bzw. missverständlich dargestellt. Der Hauptgrund scheint folgender zu sein: Man muss streng unterscheiden zwischen einem Vorgang als einzelnem Akt auf einem Konto und einem Vorgang, der Bestandteil einer Strömungsgröße der betrachteten Periode ist. Nehmen wir als Beispiel einen Zahlungsvorgang: Wir überweisen von unserem Bankkonto einen bestimmten Betrag auf unser Postscheckkonto. Betrachten wir nur den einzelnen das Bankkonto betreffenden Akt, so können wir von einer "Auszahlung" sprechen. Dem steht als einzelner Akt auf dem Postscheckkonto eine "Einzahlung" gegenüber. Richten wir dagegen unser Augenmerk auf Veränderungen in einer Periode (Strömungsgrößen), dann

961171

sehen wir, dass sich an unserem Zahlungsmittelbestand durch den eben beschriebenen Vorgang nichts geändert hat.
Es hat lediglich eine Umschichtung von Zahlungsmitteln innerhalb der dafür vorgesehenen Kontengruppe stattgefunden. Auf eine Periode bezogen liegt weder eine Ein- noch eine Auszahlung vor. Die Betrachtung der folgenden Begriffspaare ist nun ausnahmslos eine solche als periodenbezogene Strömungsgröße. Sie müssen sich also, wenn in den nächsten Unterkapiteln einer der zu definierenden Begriffe genannt wird, immer die Dimension "der betrachteten Periode" hinzudenken.

2.3.1 Aus- und Einzahlung einer Periode

Vor dem Hintergrund des eben behandelten Beispiels können wir das Begriffspaar Aus- und Einzahlung sehr einfach definieren.

Auszahlung

Auszahlung einer Periode ist jede Abnahme des Zahlungsmittelbestandes, d.h. jeder Abgang in der Gruppe der Zahlungsmittelkonten 100 bis 125 (Kasse, Postscheckkonto, Bank-Kontokorrentkonto, Besitzschecks und Besitzwechsel[1]) in der betrachteten Periode.

Einzahlung

Einzahlung einer Periode ist jede Zunahme des Zahlungsmittelbestandes, d.h. jeder Zugang in der Gruppe der Zahlungsmittelkonten in der betrachteten Periode.

Eine Präzisierung der beiden Begriffe ist noch erforderlich, weil der Begriff "Zahlungsmittelbestand" in der Literatur unterschiedlich definiert wird. Versteht man darunter nur Bargeld plus Besitzschecks plus Besitzwechsel plus Sichtguthaben auf Bank- und Postscheckkonten, so kann man von einer Ein- oder Auszahlung nicht sprechen, soweit Bewegungen auf Bank- oder Postscheckkonto im Negativsaldobereich stattfinden. Diese Grenze wäre für unsere Betrachtung unzweckmäßig. Wir könnten z.B. die Bezahlung einer Lieferantenrechnung per Banküberweisung nur dann als Auszahlung bezeichnen, wenn ein entsprechend hohes Bankguthaben vorhanden wäre. Wäre unser Bankkontostand dagegen gleich Null oder negativ, müssten wir diesem Vorgang eine andere Bezeichnung geben.

Wir vermeiden diese Komplikation durch eine Definition des Zahlungsmittelbestandes, der auch Negativsalden auf Bank- und Postscheckkonten einschließt:

Zahlungsmittel

Zahlungsmittel = Bargeld + Besitzschecks + Besitzwechsel + Sichtguthaben ./. Sichtverbindlichkeiten.

Aufgabe 1

In welchen Fällen liegen Ein- bzw. Auszahlungen vor?

a) Die Verbindlichkeit gegenüber der Bank auf dem Kontokorrentkonto erhöht sich, weil wir eine Rechnung per Überweisung bezahlen.

b) Die Verbindlichkeit gegenüber der Bank auf dem Kontokorrentkonto verringert sich, weil ein Kunde unsere Rechnung bezahlt.

c) Die Verbindlichkeiten (L + L) (Konto 160) erhöhen sich, weil wir eine Rechnung für empfangene Ware erhalten.

[1] Die Einbeziehung von Besitzschecks und Besitzwechseln in die Zahlungsmittel führt zu einigen rechtlichen Problemen, die wir hier nicht behandeln können.

961171

Es ist nun fast überflüssig zu sagen, dass zwischen Aus- und Einzahlung einerseits und Erfolg (Aufwand und Ertrag) andererseits in einem Geschäftsjahr (einer Periode) kein oder zumindest nur ein sehr loser Zusammenhang besteht. Sie können das schon daran erkennen, dass wir bisher schon auf den Zahlungsmittelkonten gebucht haben und die Gegenbuchung jeweils auf einem anderen Bestandskonto erfolgte, Aufwands- oder Ertragskonten also dabei nicht berührt wurden.

Der Zusammenhang zwischen Zahlungen und Erfolg wird nur dann sehr eng, wenn wir unseren Periodenbegriff anders definieren als bisher. Unter Perioden verstehen wir ja zeitlich gleichgroße Abschnitte, z.B. Geschäftsjahre. Weicht man von diesem kalenderzeitlichen Verständnis des Periodenbegriffs ab und bezeichnet man die gesamte Lebensdauer einer Unternehmung (von der Gründung bis zur Liquidation) als **Totalperiode**, dann kann man allein auf der Basis von Ein- und Auszahlungen den **Totalerfolg** der Unternehmung für diese gesamte Lebensdauer recht einfach ermitteln. Denn die Liquidation ist erst abgeschlossen, wenn alle Vermögensgegenstände veräußert, alle Forderungen und Verbindlichkeiten bezahlt sind. Der Totalerfolg errechnet sich dann als

Totalerfolg als Ergebnis von Zahlungen

	Summe aller Einzahlungen (ohne Privateinlagen)
./.	Summe aller Auszahlungen (ohne Privatentnahmen)
=	Totalerfolg.

Die Zeitdimension für alle Größen dieser Gleichung lautet "für den Zeitraum von der Gründung bis zur abgeschlossenen Liquidation der Unternehmung". Und das ist eben nicht das, was wir als Periode verstehen wollen. Deshalb können wir mit diesem "Totalerfolg" auch nicht viel anfangen. Zunächst einmal ist er nicht geeignet, den gesetzlichen Vorschriften, denen das Rechnungswesen unterworfen ist, nachzukommen. Handelsrechtlich ist eben jährlich eine Bilanz und ein Erfolgsausweis vorzulegen. Grundlage für die Besteuerung ist ebenfalls der Jahreserfolg. Aber auch für die Führung und Steuerung einer Unternehmung wäre der Totalerfolg völlig ungeeignet. Da er erst nach der Liquidation der Unternehmung errechnet werden kann, gäbe es keine Möglichkeit, zwischenzeitlich die Effizienz der wirtschaftlichen Aktivitäten einer Unternehmung anhand eines Ergebnismaßstabes zu beurteilen.

Aussagekraft des Totalerfolges

Einen Vorteil allerdings muss man dem Totalerfolg zuerkennen: Er ist, weil nachträglich errechnet, exakt. Das gilt für den Periodenerfolg, dessen Ermittlung das Ziel dieses Kapitels 2.3 ist, nicht in gleichem Maße, wie Sie im Verlauf des Kurses noch sehen werden.

2.3.2 Ausgabe und Einnahme einer Periode

Vor einer Definition müssen Sie sich gedanklich vom umgangssprachlichen Gebrauch dieser Begriffe lösen. Dort bezeichnet man mit Ausgabe und Einnahme die Weggabe und Entgegennahme von Geld, also ungefähr das, was wir im vorigen Abschnitt als Zahlungen bezeichnet haben.

Hier jedoch reichen die Begriffe über die Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes hinaus und umfassen eine größere Gruppe von Konten, die wir zusammengefasst als **Geldvermögen** bezeichnen.

Geldvermögen

9611711

	Zahlungsmittel
+	Forderungen[2]
./.	Verbindlichkeiten[2]
=	Geldvermögen

Die Forderungen finden Sie im Kontenplan als die Konten 140 ff. (kurzfristig) und 056 ff. (langfristig). Die Verbindlichkeiten erscheinen ebenfalls an zwei Stellen unseres Kontenplans: Konten 160 ff. (kurzfristig) und 060 ff. (langfristig).

Ausgabe

Ausgabe ist nun jede Abnahme des Geldvermögens.

Einnahme

Einnahme ist jede Zunahme des Geldvermögens.

Wichtig für das Verständnis dieser Definition ist, dass Sie die gesamte Gruppe von Konten, die das Geldvermögen ausmachen, für die Beantwortung der Frage, ob eine Ausgabe oder Einnahme vorliegt, wie eine Einheit, wie ein Sammelkonto betrachten, wie wir das für die Gruppe der Zahlungsmittelkonten auch schon getan hatten.

Wir dröseln jetzt in der folgenden Darstellung die Begriffspaare Auszahlung - Einzahlung und Ausgabe - Einnahme auf und zeigen dabei den Zusammenhang zwischen ihnen:

	Bargeld		
+	Besitzschecks	Zunahme = Einzahlung	
+	Besitzwechsel		Zunahme = Einnahme
+	Sichtguthaben		
./.	Sichtverbindlichkeiten	Abnahme = Auszahlung	
=	Zahlungsmittel		
+	Forderungen		Abnahme = Ausgabe
./.	Verbindlichkeiten		
=	Geldvermögen		

Abb. 1: Ein- und Auszahlung, Einnahme und Ausgabe

9611711

Beispiele

Einige Beispiele zur Übung:

1) Wir nehmen ein langfristiges Darlehen auf. Der Betrag wird auf das Bankkonto überwiesen: Es liegt eine Einzahlung vor, weil sich der Zahlungsmittelbestand (= Saldo der Gruppe der Zahlungsmittelkonten) erhöht. Auf der Ebene des Geldvermögens (Saldo der Gruppe der Geldvermögenskonten) ergibt sich keine Veränderung, also keine Einnahme; denn der Erhöhung der Zahlungsmittel steht eine gleichgroße Erhöhung der Verbindlichkeiten gegenüber.

2) Ein Kunde bezahlt unsere Rechnung aus dem Vorjahr per Banküberweisung: Einzahlung, weil Zunahme der Zahlungsmittel; keine Einnahme, weil gleichgroße Verminderung der Forderungen.

2 Dazu zählen nicht Guthaben und Verbindlichkeiten auf dem Bankkontokorrentkonto, die wir ja bereits in den Zahlungsmitteln berücksichtigt haben.

3) Wir erhalten eine Partie Rohstoffe gegen Rechnung, die wir erst im nächsten Geschäftsjahr bezahlen werden: Keine Auszahlung, weil keine Änderung des Zahlungsmittelbestandes; Ausgabe, weil Erhöhung unserer Verbindlichkeiten und damit Verringerung des Geldvermögens.

4) Wir überweisen eine Spende an eine Hilfsorganisation: Auszahlung, weil Verminderung des Zahlungsmittelbestandes; Ausgabe, weil keine entsprechende gegenläufige Veränderung bei Forderungen oder Verbindlichkeiten und deshalb Verminderung auch des Geldvermögens.

5) Barverkauf von Waren: Einzahlung, weil Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes; Einnahme, weil keine Veränderung bei Forderungen/Verbindlichkeiten und deshalb Erhöhung auch des Geldvermögens.

6) Barabhebung vom Bankkonto: keine Ein- oder Auszahlung, weil Zahlungsmittelbestand insgesamt unverändert, keine Einnahme oder Ausgabe, weil auch keine Veränderungen bei Forderungen/Verbindlichkeiten.

7) Wir leisten eine Anzahlung per Banküberweisung für eine in der nächsten Periode erfolgende Rohstofflieferung: Auszahlung, weil Verminderung des Zahlungsmittelbestandes; keine Ausgabe, weil gleichgroße Erhöhung der Forderungen (Konto 150 "geleistete Anzahlungen" ist ein Forderungskonto).

8) Wir bezahlen eine Warenrechnung. Die Lieferung erfolgte in der vorigen Periode: Auszahlung; keine Ausgabe, weil gleichgroße Reduzierung der Verbindlichkeiten.

Anknüpfend an das Beispiel 1) ist zunächst zu beachten, dass wegen der hier vorgenommenen begrifflichen Abgrenzung **rein finanzwirtschaftliche Vorgänge** (Aufnahme oder Gewährung von Darlehen, Rückzahlung von Darlehen) **nie Ausgabe oder Einnahme** sind.

Weiteres Beispiel: Gewährung eines langfristigen Darlehens an einen Geschäftsfreund. Der Betrag wird vom Bankkonto überwiesen. Es liegt wegen der Verringerung des Zahlungsmittelbestandes eine Auszahlung vor. Da eine Forderung in gleicher Höhe entsteht (Konto 056 oder 057), ändert sich das Geldvermögen nicht; deshalb keine Ausgabe.

Diese Feststellung gilt nur für die Darlehensbeträge selbst, nicht für die dafür erhaltenen oder zu zahlenden Zinsen.

Finanzwirtschaftliche Vorgänge sind nicht Einnahme oder Ausgabe

Rein finanzwirtschaftliche Vorgänge lassen sich also hinsichtlich des Verhältnisses zwischen den betrachteten Größen charakterisieren als:

Einzahlung, nie Einnahme

Auszahlung, nie Ausgabe.

In den übrigen Fällen ist das mögliche Auseinanderfallen von Auszahlungen und Ausgaben einerseits und Einzahlungen und Einnahmen andererseits rein zeitlicher Natur, wird also durch unsere Periodenbetrachtung verursacht.

Ausgabe und Auszahlung einer Periode

In einer schematischen Gegenüberstellung sind dann folgende Beziehungen zwischen Ausgaben und Auszahlungen möglich:

96171

Auszahlung	(2 a)	(1)	
Ausgabe		(1)	(2 b)

Abb. 2: Zeitliche Beziehungen zwischen Auszahlung und Ausgabe

Felder (1)

Ausgabe, zugleich Auszahlung

Beide Größen stimmen **zeitlich** überein. Es gilt also die Relation:

Auszahlung jetzt = Ausgabe jetzt

Beispiele: Barkauf von Produktionsfaktoren; Beispiel 4 oben.

Felder (2)

Ausgabe, nicht zugleich Auszahlung

Beide Größen stimmen **zeitlich nicht** überein. Es sind zwei Arten von Beziehungen zu unterscheiden:

(2a) Auszahlung, aber keine Ausgabe

(2aa) Auszahlung jetzt, Ausgabe **später**

Beispiel: Vorauszahlung auf eine Lieferung in einer nachfolgenden Periode. (Beispiel 7 oben).

(2ab) Auszahlung jetzt, Ausgabe **früher**

Beispiel: Bezahlung einer Rohstofflieferung einer vorherigen Periode. (Beispiel 8 oben).

(2b) Ausgabe, aber keine Auszahlung

(2ba) Ausgabe jetzt, Auszahlung **später**

Beispiel: Einkauf von Waren auf Ziel. (Beispiel 3 oben)

(2bb) Ausgabe jetzt, Auszahlung **früher**

Beispiel: Lieferung von Gütern, die in einer früheren Periode vorausbezahlt worden sind. (Damalige Anzahlung hatte Forderungscharakter).

Aufgabe 2

Erläutern Sie die Relationen (2aa) und (2bb), in denen ja die Auszahlung zeitlich vor der Ausgabe liegt, indem Sie Buchungssätze zu den hier genannten Beispielen für die jetzige und die Vor- bzw. Nachperiode bilden!

961711

Analog zu den Beziehungen zwischen Ausgabe und Auszahlung sind zwischen Einzahlung und Einnahme einer Periode folgende zeitliche Divergenzen denkbar:

Einnahme und Einzahlung einer Periode

Einzahlung	(2 a)	(1)	
Einnahme		(1)	(2 b)

Abb. 3: Zeitliche Beziehungen zwischen Einzahlung und Einnahme

Felder (1)

Die Größen stimmen **zeitlich** überein. Es gilt also

Einzahlung jetzt = Einnahme jetzt

Einnahme, zugleich Einzahlung

Beispiel: Barverkauf von Fertigerzeugnissen.

Felder (2)

Beide Größen stimmen **zeitlich nicht** überein. Es sind zwei Arten von Relationen denkbar:

Einnahme, nicht zugleich Einzahlung

(2a) Einzahlung, aber keine Einnahme

- (2aa) Einzahlung jetzt, Einnahme **später**
- (2ab) Einzahlung jetzt, Einnahme **früher**

(2b) Einnahme, aber keine Einzahlung

- (2ba) Einnahme jetzt, Einzahlung **später**
- (2bb) Einnahme jetzt, Einzahlung **früher**

Aufgabe 3

Bilden Sie Beispiele für Geschäftsvorfälle, die den Untergliederungen (2a) und (2b) entsprechen!

2.3.3 Aufwand und Ertrag einer Periode

Sie erinnern sich: Aufwand ist Wertverzehr einer Periode, Ertrag ist Wertzuwachs einer Periode.

An einfachen Beispielen können Sie erkennen, dass Ausgaben einer Periode nicht einfach mit dem Aufwand einer Periode gleichgesetzt werden können:

1) Ein Industrieunternehmen kauft Rohstoffe gegen Rechnung. (Buchungssatz 300 an 160). Es liegt somit eine Ausgabe in der betrachteten Periode vor. Diese Ausgabe führt aber zunächst nur zu einer Bestandserhöhung bei der Vermögensart "Material", ist also nicht bereits erfolgswirksam. Irgendwann werden diese Rohstoffe in den Produktionsprozess eingehen und dabei verbraucht werden. Dann wird der

9611711

Wertverzehr stattfinden, der uns unter dem Begriff "Aufwand" interessiert. Es ist aber keineswegs gesagt, dass dieser Verbrauch in derselben Periode erfolgt.

2) Eine Maschine, die für den Einsatz im Produktionsprozess bestimmt ist, wird gegen Rechnung beschafft. (Buchungssatz 010 an 160). Auch hier liegt eine Ausgabe vor, der zunächst nur die Erhöhung des Wertes einer Vermögensart gegenübersteht. Durch den Einsatz der Maschine für die Produktion von Gütern in derselben Periode findet eine Abnutzung und damit ein Wertverzehr statt, den wir als Aufwand erfassen müssen. Da die Maschine aber mehrere Jahre lang genutzt wird, ist nur ein Teil der erfolgten Ausgabe in Form einer Abschreibung in derselben Periode Aufwand. In den folgenden Perioden entsteht für diese Maschine Aufwand (wiederum in Form von Abschreibungen), ohne dass dann eine entsprechende Ausgabe vorliegt.

3) In einer Reihe von Fällen stimmen aber Aufwand und Ausgabe perioden- und betragsmäßig überein:
Das betrachtete Unternehmen zahlt Löhne und Gehälter. (Buchungssatz 430, 440 an 113). Es liegen Ausgabe (auch Auszahlung) und Aufwand im Normalfall in derselben Periode. Gleiches gilt i.d.R. für einige in Anspruch genommene Dienstleistungen (z.B. für Transporte, Reparaturen). Da Arbeits- und Dienstleistungen nicht lagerfähig sind, gäbe es auch keine Ihnen bekannte Vermögensposition, die sich für eine Gegenbuchung eignete. (Ausnahmen von den genannten Fällen werden Sie im Verlauf des Kurses kennen lernen).

4) Es wird ein unbebautes Grundstück gekauft. Es liegt eine Ausgabe vor (bei Bezahlung in derselben Periode auch eine Auszahlung). Da eine Abnutzung bei einem unbebauten Grundstück (abgesehen von einer Nutzung für Zwecke der Urproduktion: Bergbau, Steinbruch etc.) nicht erfolgt, kommt es auch nicht zu Wertverzehr. Das bedeutet, dass dieses Grundstück als Vermögensposition in den Folgejahren wertmäßig unverändert bleibt. Wird es eines Tages zum Buchwert wieder verkauft, entstehen Einnahme und Einzahlung. Zu einem Aufwand kommt es in diesem Falle nie. (Fälle, in denen der Verkaufspreis sich vom Buchwert unterscheidet, werden wir später behandeln).

Ausgabe, niemals Aufwand

Das letztgenannte Beispiel macht deutlich, dass nicht alle Ausgaben zu Aufwand führen. Erfolgt die Ausgabe für solche Vermögensstände, die keinem Wertverzehr durch die Nutzung im Unternehmen unterliegen (außer den im Beispiel genannten Grundstücken können das Wertgegenstände, Wertpapiere, Beteiligungen etc. sein), so gilt im Normalfall

Ausgabe, niemals Aufwand.

Dieser Fall interessiert uns in diesem Abschnitt nicht weiter.

Aufwand setzt Ausgabe voraus

Der entgegengesetzte Fall (Aufwand, niemals Ausgabe) existiert nicht. Nach vorherrschender Literaturmeinung ist der Aufwandbegriff untrennbar an das (wenn auch zeitlich versetzte) Vorliegen einer Ausgabe geknüpft. Wir können somit den Begriff Aufwand präzisieren:

Aufwandsbegriff

> Aufwand ist Wertverzehr (Güter-, Dienstleistungs- und Arbeitsleistungsverbrauch, sonstiger Wertverzehr) einer Rechnungsperiode, soweit dieser Verzehr irgendwann zu Ausgaben führt oder führte.

Das "irgendwann" in dieser Definition ist jetzt wiederum in unterschiedliche zeitliche Beziehungen zwischen Ausgabe und Aufwand zu zerlegen:

96117411

Ausgabe	(2 a)	(1)	
Aufwand		(1)	(2 b)

Abb. 4: Zeitliche Beziehungen zwischen Ausgabe und Aufwand

Die Abbildung ist folgendermaßen zu interpretieren:

Felder (1)

Beide Größen stimmen **zeitlich** überein. Es gilt demnach:

Ausgabe jetzt = Aufwand jetzt

Beispiel: Verbrauch von in der gleichen Periode gekauften Rohstoffen.

Felder (2)

Beide Größen stimmen **zeitlich nicht** überein. Analog zu Abbildung 4sind zwei Arten von Relationen denkbar:

(2a) Ausgabe, aber kein Aufwand

(2aa) Ausgabe jetzt, Aufwand **später**

Beispiel: Kauf von Rohstoffen, die erst in einer späteren Periode verbraucht werden.

(2ab) Ausgabe jetzt, Aufwand **früher**

(2b) Aufwand, aber keine Ausgabe

(2ba) Aufwand jetzt, Ausgabe **früher**

Beispiel: Abschreibung auf eine in einer früheren Periode gekaufte Anlage.

(2bb) Aufwand jetzt, Ausgabe **später**

Für die beiden Fälle

(2ab) Ausgabe jetzt, Aufwand früher und
(2bb) Aufwand jetzt, Ausgabe später

gilt, dass die Ausgabe zeitlich nach dem Aufwand erfolgt. Diese Fälle sind möglich, wenn auch buchungstechnisch etwas schwierig.

Beispiel: Die buchende Unternehmung hat Geschäftsräume gemietet. Gemäß Mietvertrag ist die Mietzahlung jeweils nachträglich für ein Kalenderjahr im Januar des nächsten Jahres fällig. Der Wertverzehr (= Aufwand) findet aber in der Periode davor statt. Die buchungstechnischen Besonderheiten solcher und ähnlicher Konstellationen werden erst in Kurseinheit 4 im Kapitel 2.7 "Buchungen zur Abgrenzung" behandelt. Sie müssen sich hier zunächst mit dem Hinweis begnügen, dass man in der Periode, in der der Aufwand zu verbuchen ist, als Gegenbuchung eine fiktive Ausgabe buchen kann, weil juristisch noch keine Ausgabe vorliegt.

9611711

In entsprechender Weise ist die Beziehung zwischen Ertrag und Einnahme zu sehen, so dass wir uns jetzt etwas kürzer fassen können.
Auch für den Ertrag einer Periode gilt, dass er nicht mit den Einnahmen derselben Periode gleichgesetzt werden kann.

Einnahme, niemals Ertrag

Zunächst einmal gibt es Einnahmen, die nie Ertrag sind.

Beispiel: Verkauf von Vermögensgegenständen (Grundstücke, Wertpapiere) zum Buchwert. Durch den Verkauf entsteht eine Forderung und damit eine Einnahme (bei Bezahlung in derselben Periode auch eine Einzahlung). Ein Wertzuwachs und damit ein Ertrag findet aber dadurch nicht statt (Aktivtausch). Diesen Fall verfolgen wir nicht weiter.

Ertrag setzt Einnahme voraus

Auch hier existiert der entgegengesetzte Fall (Ertrag, nie Einnahme) nicht. Das bedeutet, dass der Ertragsbegriff an das (wenn auch zeitlich versetzte) Vorhandensein einer Einnahme gekoppelt ist. Mit Hilfe dieser Festlegung kann der Ertragsbegriff ebenfalls präzisiert werden:

Ertragsbegriff

> Ertrag ist Wertzuwachs (Güter- und Leistungszuwachs, sonstiger Wertzuwachs) einer Rechnungsperiode, soweit dieser Zuwachs irgendwann zu Einnahmen führt oder führte.

Ertrag entsteht durch die Produktion (und den Absatz) von Gütern und Dienstleistungen (Produktion von Automobilen, Gewährung von Darlehen, Vermietung von Räumen, Erbringung von Handels- und Versicherungsleistungen etc.). Weitere Formen des Wertzuwachses werden Ihnen im Verlauf dieses Kurses noch begegnen.

Die möglichen zeitlichen Beziehungen zwischen Ertrag und Einnahme verdeutlicht die folgende Abbildung:

Einnahme	(2 a)	(1)	
Ertrag		(1)	(2 b)

Abb. 5: Zeitliche Beziehungen zwischen Einnahme und Ertrag

Felder (1)

Beide Größen stimmen **zeitlich** überein. Es gilt also:

Einnahme jetzt = Ertrag jetzt

Beispiel: Verkauf von in der gleichen Periode hergestellten Produkten.

Felder (2)

Beide Größen stimmen **zeitlich nicht** überein. Es treten folgende Relationen auf:

(2a) Einnahme, aber kein Ertrag

(2aa) Einnahme jetzt, Ertrag **später**

(2ab) Einnahme jetzt, Ertrag **früher**

Beispiel: Verkauf von Erzeugnissen, die in einer früheren Periode auf Lager produziert worden sind.

961171.1

(2b) Ertrag, aber keine Einnahme

(2ba) Ertrag jetzt, Einnahme **früher**

(2bb) Ertrag jetzt, Einnahme **später**

Beispiel: Produktion von Fertigfabrikaten auf Lager.

Für die beiden Fälle (2aa) und 2ba), in denen der Ertrag in einer späteren Periode als die Einnahme liegt, mag folgendes Beispiel den Sachverhalt veranschaulichen: Die buchende Unternehmung hat einem Geschäftsfreund ein langfristiges Darlehen gewährt. Sie erbringt also ihm gegenüber während der Laufzeit des Darlehens jährlich eine Finanzierungsleistung. Als Entgelt für diese Dienstleistung sind jährliche Zinsen vereinbart, die aber jeweils bereits im Dezember des Vorjahres, also im Voraus fällig sind. Betrachten wir einen solchen Dezember, so liegt der Fall (2aa) vor, denn die Einnahme entsteht bereits für einen der Folgeperiode zuzurechnenden Ertrag. Betrachten wir die Folgeperiode, so ist Fall (2ba) gegeben. Für diese Fälle gelten buchungstechnische Besonderheiten, wie wir sie bereits für bestimmte zeitliche Ausgabe-Aufwand-Zusammenhänge angedeutet hatten (vgl. Kurseinheit 4, Kapitel 2.7 "Buchungen zur Abgrenzung").

Probleme mit der Aufwands- und Ertragsdefinition

Zum Schluss dieses Kapitels sollen einige Fälle nicht verschwiegen werden, in denen die beschriebenen Zusammenhänge nicht so deutlich sind, oder die scheinbar unserem begrifflichen Gerüst widersprechen.

Fall 1:

Sachgründung

Es erfolgt eine Sachgründung. Das bedeutet, dass die Unternehmung zu Beginn nicht vom (von den) Anteilseigner(n) mit Zahlungsmitteln, sondern mit Gütern ausgestattet wird. In unserem Beispiel seien diese Güter Maschinen, die zur Produktion eingesetzt werden.

Der Vorgang wäre also durch die Buchung abzubilden:

Maschinen an Eigenkapital.

Es wird Ihnen klar sein, dass diese Maschinen in den Jahren ihres Einsatzes genauso abgeschrieben werden müssen, als wenn eine Bareinlage getätigt worden wäre und wir damit diese Maschinen gekauft hätten. Wir stehen also vor der Notwendigkeit, Aufwand zu verbuchen, ohne dass eine Ausgabe stattgefunden hat oder stattfinden wird. (Sie erinnern sich an unseren Aufwandsbegriff?)

Wie können wir uns hier helfen? Nun, im Augenblick, in dem die Gründung der Unternehmung und die Höhe des anfänglichen Eigenkapitals beschlossen wird, kann man eine Forderung der Unternehmung an den oder die Anteilseigner buchen. Wenn die Maschinen dann tatsächlich der Unternehmung zur Verfügung gestellt werden, ist dieser zweite Vorfall als Erfüllung der Forderung zu buchen:

(1) Forderungen an Eigenkapital

(2) Maschinen an Forderungen

Die zweite Buchung ist ein Forderungsabgang, mithin eine Abnahme des Geldvermögens und deshalb eine Ausgabe, so dass der Interpretation der nun vorzunehmenden Abschreibung als Aufwand nichts mehr im Wege steht.

961171

Fall 2:

Kompensationsgeschäft

Es wird ein Kompensationsgeschäft getätigt. Während im Normalfall bei der Veräußerung der Leistungen einer Unternehmung eine monetäre Gegenleistung erfolgt, liegt hier ein Tauschgeschäft vor. Nehmen wir an, die betrachtete Unternehmung liefert eine Zuckerfabrik an ein Entwicklungsland und erhält als Gegenleistung 5 Jahresproduktionen Zucker. In der Periode der Erstellung und Lieferung der Zuckerfabrik entsteht ganz sicher ein Ertrag. Wo bleibt die Einnahme? Der Fall ist nur scheinbar schwierig. Die Gegenleistung mit der Dimension "x Tonnen Zucker" ließe sich ohnehin nicht verbuchen. Sie muss also bewertet werden. Wenn wir einmal von der Frage absehen, mit welchem Preis diese zukünftigen Lieferungen zu bewerten sind, bleibt als Konsequenz, dass eine in Geldeinheiten ausgedrückte Forderung zu buchen ist. Damit aber erfolgt eine Zunahme des Geldvermögens, und es liegt die erforderliche Einnahme vor.

Fall 3:

Bestandsveränderungen bei Produkten

Im Zusammenhang mit Bestandsveränderungen an halbfertigen und fertigen Erzeugnissen und mit im Unternehmen selbst erstellten Anlagen treten Probleme mit unserer Aufwands- bzw. Ertragsdefinition auf, die hier noch nicht behandelt werden können. In Kurseinheit 5 (Kapitel 5.1.6 "Verbuchung von Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen") müssen wir darauf zurückkommen.

2.3.4 Kosten und Leistung einer Periode

Spätestens zu diesem Kapitel ist eine Vorbemerkung erforderlich:

Es ist durchaus zweifelhaft, ob Sie diese Passagen jetzt bereits voll verstehen werden. Im Grunde ist dazu die Kenntnis des noch folgenden Gesamtzusammenhangs von erfolgswirksamen Buchungen und deren Abschluss erforderlich. Deshalb wären diese Teile vielleicht besser am Ende des Kapitels 2.8 oder gar am Schluss des Gesamtkurses platziert.

Andererseits werden Sie noch in dieser Kurseinheit Aufwand und Ertrag in je zwei unterschiedlichen Kontenklassen verbuchen müssen und sich dann fragen, warum das so ist. Deshalb muss Ihnen an dieser Stelle bereits der begriffliche Zusammenhang und Rahmen, der diese für Sie sonst unverständlichen Unterschiede begründet, in wesentlichen Grundzügen bekannt sein.

> Dieser Konflikt führt zu der Empfehlung: Lesen Sie dieses Kapitel jetzt! Grämen Sie sich nicht, wenn Sie nicht alles restlos verstehen und behalten. Lesen Sie dann am Ende des Kapitels 2.8 der Kurseinheit 4 oder auch am Ende des Gesamtkurses am besten das gesamte Kapitel 2.3 noch einmal!

Aufwands- und Ertragskonten sind - wie Sie bereits aus Kurseinheit 1 wissen - als Erfolgskonten Unterkonten des Eigenkapitalkontos. Wenn Sie jetzt einmal unseren Kontenplan zur Hand nehmen, finden Sie eine Vielzahl dieser Unterkonten, und zwar

- als Ertragskonten in den Kontenklassen 2 und 8,
- als Aufwandskonten in den Kontenklassen 2 und 4.

961171.1

Um eine Begründung für diese unterschiedliche Platzierung der Konten zu finden, müssen Sie sich mit dem Grundgedanken vertraut machen, der sich dahinter verbirgt.

Sinn aller erfolgswirksamen Buchungen ist es - wie Sie ebenfalls bereits wissen -, den Unternehmenserfolg (Gewinn oder Verlust, Eigenkapitalveränderung) einer Periode zu bestimmen.

Unternehmenserfolg

Daneben wird aber noch eine andere Absicht verfolgt: Es soll der (Teil-) Erfolg ermittelt werden, der sich aus dem eigentlichen Betriebszweck ergibt. Dieser Betriebszweck ist identisch mit der Hauptaufgabe, die eine Unternehmung im gesamtwirtschaftlichen Prozess erfüllt. Betrachten wir als Beispiel, das wir im folgenden beibehalten, ein Industrieunternehmen, so ist diese Hauptaufgabe die Produktion und der Vertrieb von Sachgütern. Das Verfolgen dieses Betriebzweckes führt nun zu einem speziellen Wertverzehr, den man als **Kosten** bezeichnet, und zu einem speziellen Wertzuwachs, den man **Leistung** nennt.

Teilerfolg aus Betriebszweck

Die Erfassung des speziellen Wertverzehrs (= Kosten), des speziellen Wertzuwachses (= Leistung) und die gesonderte Ermittlung des aus dem Betriebszweck resultierenden Erfolges (= Betriebsergebnis = Leistung ./. Kosten) erfolgt aus zwei Gründen:

Gründe für Kosten- und Leistungsrechnung

- Man benötigt den durch die Erfüllung der eigentlichen Betriebsaufgabe verursachten Wertverzehr (= Kosten) für Zwecke der Kostenrechnung und Kalkulation. U.a. kann durch Weiterverrechnung ermittelt werden, wie hoch die Kosten für die Produktion einer Produkteinheit sind. Das ist zur Ermittlung des Verkaufspreises der Produkte von Bedeutung.
- Das reine Betriebsergebnis ermöglicht die Kontrolle und Steuerung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit, weil dieses Teilergebnis alle erfolgswirksamen Vorgänge, die nicht unmittelbar durch den Betriebszweck verursacht werden, ausklammert. Dadurch wird ein sinnvoller Periodenvergleich und/oder zwischenbetrieblicher Vergleich hinsichtlich der Effizienz, mit der die eigentliche betriebliche Aufgabe gelöst wird, erst möglich.

Wir untersuchen zunächst das Verhältnis von Aufwand und Kosten und definieren **Kosten** als

unmittelbar durch den Betriebszweck verursachten Wertverzehr einer Rechnungsperiode.

Kostenbegriff

Beachten Sie bitte, dass die folgende Darstellung nicht (wie bisher) zeitliche Beziehungen, sondern sachliche Unterschiede und Gemeinsamkeiten darstellt. Aufwand und Kosten sind also dabei auf dieselbe Periode bezogen.

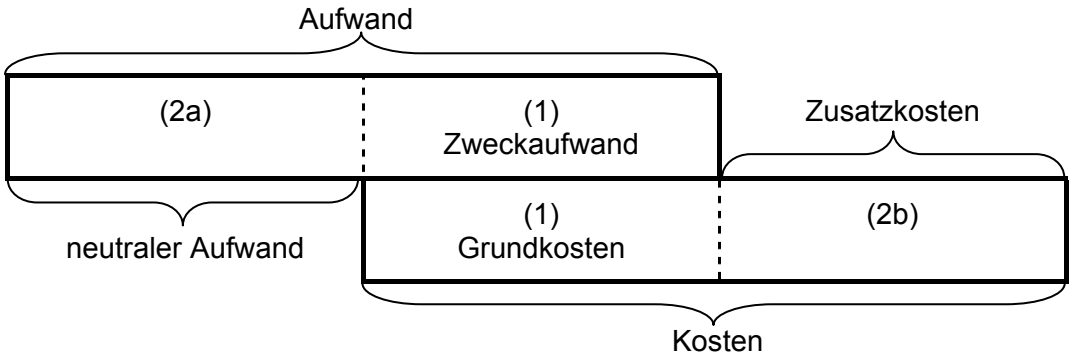


Abb. 6: **Aufwand und Kosten einer Periode**

9611711

Kostenbegriff setzt Ausgabe nicht voraus

Die Darstellung macht Ihnen deutlich, dass Kosten nicht einfach eine Teilmenge des Aufwandes sind. Wenn Sie sich die obenstehende Kostendefinition noch einmal ansehen, können Sie unter rein formalen Gesichtspunkten auch bereits erkennen, warum: Unser Kostenbegriff setzt eine Ausgabe nicht voraus, während das beim Aufwandsbegriff der Fall war. Somit kann es Kosten geben, die niemals zu Ausgaben führen. Dieser Teil der Kosten kann dann nicht Aufwand sein.

Aber gehen wir der Reihe nach vor:

Felder (1): Zweckaufwand = Grundkosten

Derjenige Teil unseres Aufwandes, der für den eigentlichen Betriebszweck entsteht, ist zugleich Kosten (Grundkosten). Es handelt sich dabei im Wesentlichen um den Wertverzehr an Produktionsverfahren (bewerteter Arbeitsleistungs-, Dienstleistungs- und Materialverbrauch), Vertriebs- und Verwaltungskosten. Diese Grundkosten werden in der Kontenklasse 4 verbucht.

Feld (2a): Neutraler Aufwand

Das ist derjenige Aufwand, der zwar in der betrachteten Periode entsteht und auch verbucht werden muss, der aber nicht das Betriebsergebnis beeinflussen soll, weil er nicht durch den eigentlichen Betriebszweck verursacht wird. Man verbucht ihn separat in der Kontenklasse 2, damit er nicht in das Betriebsergebnis wandert, und nennt ihn deshalb "neutral".

Hinter der Sammelbezeichnung "neutraler Aufwand" verbergen sich drei Aufwandsgruppen:

Betriebszweckfremder Aufwand: Er hat überhaupt nichts mit dem Betriebszweck zu tun. Das dafür immer wieder angeführte Paradebeispiel "Spenden" macht den Sachverhalt besonders deutlich. Wenn eine Unternehmung Spenden gewährt, führt das zwar zu Aufwand. Es wäre aber völlig ungerechtfertigt, diesen Aufwand in die den Betriebzweck (hier: Sachgüterproduktion) betreffende Erfolgsrechnung fließen zu lassen. Als weitere Beispiele in dieser Gruppe seien genannt: Reparaturen an nicht betrieblich genutzten Gebäuden, Verluste aus Wertpapierspekulationen.

Unregelmäßiger Aufwand: Dieser Aufwand steht zwar mit dem Betriebzweck im Zusammenhang, soll jedoch wegen seiner schwankenden Höhe neutralisiert werden. Beispiele: Unfall- und Feuerschäden, Währungskursverluste bei Auslandsforderungen, soweit sie ein "normales" Maß überschreiten.

Periodenfremder Aufwand: Das Ziel der periodischen Erfolgsrechnung, den Aufwand in der Periode zu verbuchen, in die er ursächlich gehört, lässt sich nicht immer vollkommen erreichen, weil einige Aufwendungen zum Buchungszeitpunkt nicht oder nicht genau genug bekannt sind. Sie müssen dann später nachgeholt bzw. korrigiert werden. Beispiel: Unerwartete Steuernachbelastung für eine frühere, buchungsmäßig bereits abgeschlossene Periode. Auch diese Aufwendungen ergäben, wenn sie in das Betriebsergebnis flössen, ein verzerrtes Bild des betrieblichen Periodengefolges.

Feld (2b): Zusatzkosten

Wie bereits vorweggenommen, handelt es sich hier um solche Kosten, die nicht zu Ausgaben führen. Sie sind deshalb auch nicht Aufwand.
Beispiele: Ein Anteilseigner stellt für betriebliche Zwecke Räume unentgeltlich zur Verfügung. Es entsteht dafür also keine Ausgabe und somit auch kein Aufwand. Dennoch findet ein Wertverzehr für betriebliche Zwecke statt, der deshalb in Kon-

961171 1

tenklasse 4 als Zusatzkosten verbucht wird. Gleiches gilt, wenn ein Anteilseigner ohne Gegenleistung (Gehalt) die Geschäfte der Unternehmung führt. Als Zusatzkosten wären dann die Bezüge, die ein angestellter Geschäftsführer gleicher Qualifikation erhalten würde, anzusetzen. In ähnlicher Weise kann das der Unternehmung zur Verfügung stehende Eigenkapital betrachtet werden. Da hierfür kein Aufwand (weil keine Ausgabe) entsteht, wohl aber ein Wertverzehr stattfindet, wären für die unentgeltliche Überlassung des Eigenkapitals Zusatzkosten (fiktive Zinsen) zu verbuchen.[3] Genauso ist eine Maschine zu betrachten, die der Unternehmung geschenkt wurde. (Um das Beispiel etwas realistischer zu gestalten, stellen Sie sich vor, dass der Lieferant diese Maschine neu entwickelt hat und sie unentgeltlich als Referenzanlage zur Verfügung stellt, um uns und anderen potentiellen Kunden die Funktionstüchtigkeit dieser Maschine beweisen zu können.) Es entsteht keine Ausgabe und damit auch kein Aufwand für die Unternehmung. Durch die betriebliche Nutzung findet aber ein Wertverzehr statt.

In diesem Zusammenhang sind aber auch Positionen zu nennen, die der **Art nach** zwar Aufwand darstellen, aber in einer **anderen Höhe** Eingang in das Betriebsergebnis und die Kostenrechnung finden sollen.

Beispiel: In der Geschäftsbuchhaltung, die wir ja hier betreiben, wollen wir Abschreibungen auf Produktionsanlagen als Aufwand in einer solchen Höhe ansetzen, wie sie sich aus handels- und steuerrechtlichen Vorschriften ergibt (bilanzielle Abschreibungen). Für Betriebsergebnis und Kostenrechnung sollen diese Abschreibungen aber aus bestimmten Gründen (z.B. wegen außergewöhnlich starker Beanspruchung der Produktionsanlagen) in anderer Höhe berücksichtigt werden. Dann liegen Zusatzkosten vor, die man in diesem Fall auch als Anderskosten bezeichnet.

Anderskosten

Zusatz- bzw. Anderskosten werden auch **kalkulatorische Kosten** genannt.

Völlig entsprechend ist das Verhältnis von Ertrag und Leistung einer Periode zu sehen. Wir können uns deshalb jetzt etwas kürzer fassen.

Leistungsbegriff

> Leistung ist der unmittelbar im Rahmen des Betriebszwecks verursachte Wertzuwachs einer Buchungsperiode.

Leistungsbegriff setzt Einnahme nicht voraus

Sie erkennen an dieser Definition, dass der Leistungsbegriff Einnahme nicht voraussetzt.

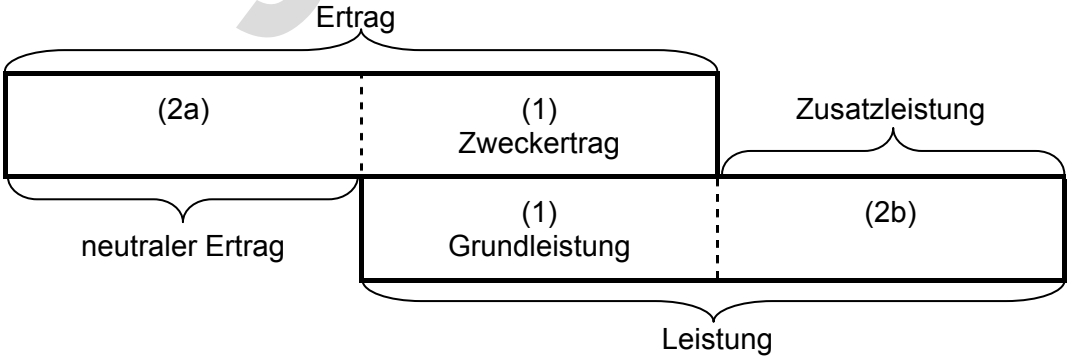


Abb. 7: Ertrag und Leistung einer Periode

[3] Der Wertverzehr wird deutlich, wenn wir gedanklich einen Teil des Eigenkapitals durch Fremdkapital ersetzen. Für diese Finanzierungsleistung entstünde Aufwand in Form der zu zahlenden Zinsen (Wertverzehr). Im Übrigen ist dieses Beispiel etwas verkürzt dargestellt. Näheres dazu werden Sie im Teilgebiet "Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre III" (Kurs 0047 Kosten- und Leistungsrechnung) finden.

961711

Felder (1): Zweckertrag = Grundleistung

Derjenige Teil des Ertrages, der im Rahmen des Betriebszwecks entsteht, ist zugleich Leistung (Grundleistung). Es handelt sich dabei im Wesentlichen um den Wertzuwachs, der durch die Produktion und den Verkauf der Fertigprodukte entsteht. Diese Grundleistung wird in Kontenklasse 8 verbucht.

Feld (2a): Neutraler Ertrag

Völlig analog zum neutralen Aufwand handelt es sich um denjenigen Wertzuwachs, der zwar in der betrachteten Periode zu verbuchen ist, aber nicht im Rahmen des Betriebszwecks entstanden ist. Er wird in Kontenklasse 2 verbucht.

Auch hier sind drei Ertragsgruppen unterscheidbar.

Betriebszweckfremder Ertrag: Er hat mit dem Betriebszweck nichts zu tun.
Beispiele: Lottogewinn, Erträge aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Industrieunternehmen), Gewinne aus Wertpapierspekulationen.

Unregelmäßiger Ertrag: Es besteht zwar ein Zusammenhang zum Betriebszweck, die Neutralisierung ist jedoch wegen der schwankenden Höhe erwünscht.
Beispiel: Währungskursgewinne bei Exportgeschäften.

Periodenfremder Ertrag:

Beispiel: unerwartete Steuerrückzahlung für eine vergangene, buchungsmäßig bereits abgeschlossene Periode.

Feld (2b): Zusatzleistungen

Als Pendant zu den Zusatzkosten handelt es sich hier um Leistungen, die nie zu Einnahmen führen.
Beispiel: Eine Unternehmung erbringt eine Sachspende für Katastrophenopfer, indem sie einen Teil der eigenen Fertigprodukte unentgeltlich zur Verfügung stellt. Eine Einnahme erfolgt nicht, deshalb ist auch keine Ertragsbuchung möglich. Die Berücksichtigung dieser Spende ist deshalb nur als Zusatzleistung möglich, aber zur Ermittlung eines korrekten Betriebsergebnisses auch erforderlich; denn die Kosten für die Herstellung dieser Sachspende fließen ja als negative Komponente auch in das Betriebsergebnis. Dass die Unternehmensleitung eine Spendenentscheidung trifft, darf den aus dem Betriebszweck resultierenden Erfolg nicht schmälern. Diese Produkte hätten ja auch verkauft werden können.

Während Zusatzkosten in der Literatur i.d.R. ausführlich behandelt werden, trifft das für die Zusatzleistungen nicht zu, obwohl sie ja für die Ermittlung des korrekten Betriebsergebnisses in gleicher Weise berücksichtigt werden müssen. Sie finden in unserem Kontenplan auch kein dafür vorgesehenes Konto. Als ein Grund dafür mag gelten, dass Zusatzkosten eine ungleich größere praktische Relevanz haben als Zusatzleistungen. Die unterschiedliche Behandlung in der Literatur ist aber auch ein Indiz dafür, dass Vorschriften, wie bei öffentlichen Aufträgen zu kalkulieren ist, die Ausgestaltung und Darstellung des Rechnungswesens beeinflusst haben. In diesen Vorschriften, die die öffentliche Hand vor zu hohen Preisen schützen sollen, ist u.a. festgelegt, welche Zusatzkosten in welcher Höhe bei der Kalkulation der Preise angesetzt werden dürfen. Für entsprechende Festlegungen hinsichtlich der Zusatzleistungen besteht dort natürlich keine Notwendigkeit.

961171

2.3.5 Die Erfolgsarten im Zusammenhang

Unternehmensergebnis

Betriebsergebnis

Ziel unserer (Geschäfts-) Buchhaltung ist u.a. die Ermittlung des Erfolges (Gewinn oder Verlust) der Unternehmung als Differenz zwischen Ertrag und Aufwand. Ermittlung des Betriebsergebnisses und Erfassung und Verrechnung von Kosten und Leistungen sind dagegen Sache der Betriebsbuchhaltung/Kostenrechnung. Sie werden sich deshalb vielleicht fragen, warum wir das Betriebsergebnis und damit Zusatzkosten und Zusatzleistungen hier überhaupt erwähnen. Schließlich könnte ja die Betriebsbuchhaltung ihre Zahlen eigenständig und weitgehend unabhängig von der Geschäftsbuchhaltung ermitteln. Diese Trennung ist tatsächlich eine Möglichkeit, den unterschiedlichen Aufgaben der beiden Zweige des Rechnungswesens Rechnung zu tragen. Man bezeichnet diese Ordnung und Organisation des Rechnungswesens als **Zweikreissystem,** weil dann zwei getrennte Rechnungskreise existieren.

Zweikreissystem

Wenn man dagegen die Verzahnung zwischen den beiden Teilen des Rechnungswesens deutlich machen und beide Teile nach den Grundsätzen der Doppik miteinander verbinden will, ist die daraus resultierende Ordnung und Organisation des Rechnungswesens als **Einkreissystem** charakterisiert. In diesem Fall entsteht ein buchungstechnisches Problem bei der Verbuchung von Zusatzkosten und Zusatzleistungen, dessen Lösung wir kurz skizzieren wollen.

Einkreissystem

Buchungstechnische Probleme

Ausgangspunkt ist folgendes Dilemma: Man will und muss in der Geschäftsbuchhaltung den Unternehmenserfolg als Differenz von Ertrag und Aufwand ermitteln (Gewinn- und Verlustrechnung). Das ist solange kein Problem, wie in dem Rechnungssystem tatsächlich nur Ertrag (= neutraler Ertrag + Zweckertrag) und Aufwand (= neutraler Aufwand + Zweckaufwand) verbucht werden. Will man aber in demselben Rechnungssystem auch das Betriebsergebnis ermitteln, so muss man neben dem dafür erforderlichen Zweckertrag = Grundleistung und dem dafür erforderlichen Zweckaufwand = Grundkosten auch Zusatzleistungen und Zusatzkosten buchen. Diese dürfen aber nicht den Unternehmenserfolg beeinflussen, da sie nicht Ertrag bzw. Aufwand sind. Wie ist dieses Problem zu lösen?

Verrechnungskonten

Damit Zusatzkosten und Zusatzleistungen überhaupt im Einkreissystem verbucht werden können, muss es ja eine Gegenbuchung geben. Eine solche steht uns auf Anhieb ohnehin nicht zur Verfügung. Das liegt im Grund genau daran, dass diese Posten ja nie zu Ausgabe bzw. Einnahme führen. Wir suchen also nach einem Gegenkonto für unsere Zusatzkosten und Zusatzleistungen, **und** wir möchten, dass diese Posten keinen Einfluss auf unseren Unternehmenserfolg (Gewinn- und Verlustrechnung) haben. Wir können beide Fliegen mit einer Klappe schlagen, wenn wir die Gegenbuchung zu den Zusatzkosten auf einem fiktiven Ertragskonto in der Klasse 2 und die Gegenbuchung zu den Zusatzleistungen auf einem fiktiven Aufwandskonto in der Klasse 2 vornehmen. Diese Konten haben mit Ertrag und Aufwand nach unseren Definitionen nichts zu tun. Sie sind als reine Verrechnungskonten anzusehen, die es uns ermöglichen, beide genannten Rechnungsziele in einem Rechnungssystem zu erreichen.

Doppelte Neutralisierungsfunktion der Kontenklasse 2

Zusatzkosten und Zusatzleistungen können jetzt bei der Ermittlung des Unternehmenserfolges in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr stören, weil sie durch gleichgroße Posten auf der Gegenseite in Klasse 2 aufgehoben werden. Die Kontenklasse 2 hat also eine doppelte Neutralisierungsfunktion: Sie neutralisiert die neutralen Aufwendungen und Erträge, damit diese nicht in Klasse 4 das Betriebsergebnis beeinflussen und nur in der Unternehmenserfolgsrechnung wirksam werden. Und sie neutralisiert durch fiktive Verrechnungserträge und Verrechnungsaufwendungen die Zusatzkosten und Zusatzleistungen, damit diese nicht das Unternehmensergebnis

961711

(Gewinn- und Verlustrechnung) beeinflussen und nur für die Höhe des Betriebsergebnisses wirksam werden.

Der gesamte Erfolgs-Rechnungszusammenhang kann durch das folgende Schema veranschaulicht werden.

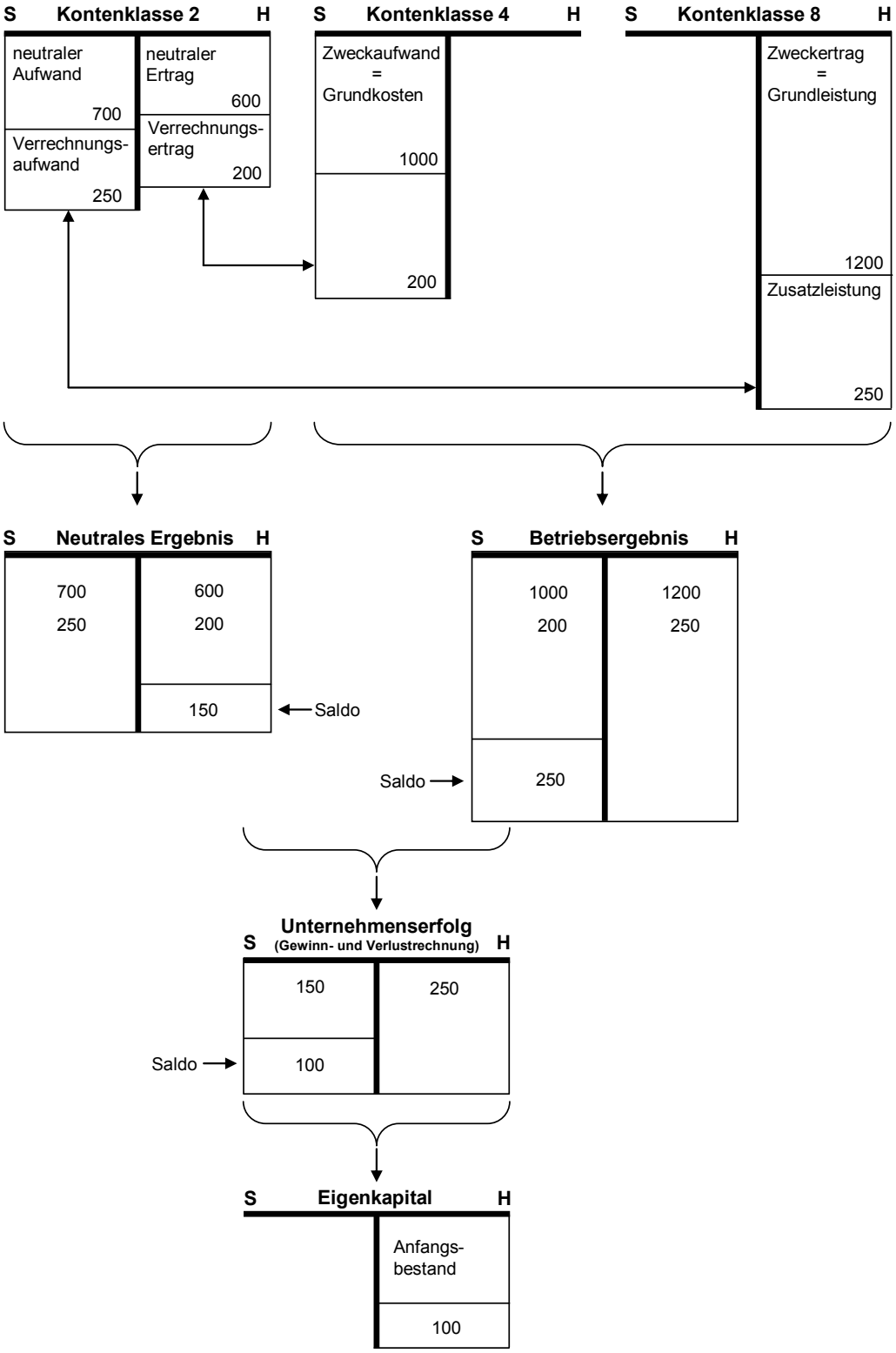


Abb. 8: Erfolgsrechnung im Zusammenhang

Erläuterungsbedürftig an dieser Darstellung ist eigentlich nur noch die Tatsache, dass man die Erfolgsbuchungen aus Klasse 2 parallel zum Betriebsergebnis zu einem "Neutralen Ergebnis" zusammenfasst. Die Salden aus beiden gehen in die Gewinn- und Verlustrechnung (Unternehmenserfolg) ein. Der Unternehmenserfolg verändert - wie Sie bereits aus Kurseinheit 1 wissen - das Eigenkapital. Wie Sie anhand des Schemas und der eingetragenen Zahlen leicht nachprüfen können, beeinflusst die Buchung von Zusatzkosten und Zusatzleistungen nur die Höhe des Betriebsergebnisses, wegen der Gegenbuchungen auf Verrechnungskabbonten der Klasse 2 aber nicht den Unternehmenserfolg. Sie können sich das auch damit klarmachen, dass nur bei diesen Positionen die Gegenbuchung innerhalb des Erfolgskontensystems erfolgt. Bei allen anderen erfolgswirksamen Buchungen erfolgen die Gegenbuchungen auf den in Abb. 8 nicht dargestellten Bestandskonten.

Nach diesem Überblick können wir festlegen, in welchem Rahmen wir uns in der Geschäftsbuchhaltung in diesem Kurs mit den anschließend zu behandelnden Erfolgsbuchungen bewegen:

Nur Aufwand und Ertrag in der Geschäftsbuchhaltung

Wir buchen nur Aufwand und Ertrag, behandeln also nicht Zusatzkosten und Zusatzleistungen.

Nur Unternehmensergebnis in der Geschäftsbuchhaltung

Da wir (wegen der Nichtbehandlung von Zusatzkosten/Zusatzleistungen) ohnehin kein exaktes Betriebsergebnis ermitteln können, verzichten wir auf die getrennte Ermittlung von neutralem Ergebnis und Betriebsergebnis. Stattdessen schließen wir alle Aufwands- und Ertragskonten über das Gewinn- und Verlustkonto (= Unternehmensergebnis) ab, das somit die Salden aus den Kontenklassen 2, 4 und 8 aufnimmt. Der so ermittelte Periodenerfolg ist die Differenz zwischen Ertrag und Aufwand einer Periode. Ist die Summe aller Erträge größer als die Summe aller Aufwendungen, sprechen wir von Gewinn, im umgekehrten Fall von Verlust.

Kontenklassen 4 und 8

Um in der Geschäftsbuchhaltung bereits Vorbereitungen für die Betriebsbuchhaltung/Kostenrechnung treffen zu können, buchen wir den Zweckaufwand (= Grundkosten) gesondert in der Kontenklasse 4, den Zweckertrag (= Grundleistung) in der Kontenklasse 8. Damit stehen diese Kontenklassen für weiterführende Rechnungen der Betriebsbuchhaltung/Kostenrechnung zur Verfügung. Dort werden diese Zahlen gegebenenfalls durch Zusatzkosten und Zusatzleistungen ergänzt.

Kontenklasse 2

Alle anderen Aufwendungen und Erträge buchen wir in Kontenklasse 2, die wir uns nun noch etwas genauer ansehen wollen.

Wenn Sie unseren Kontenplan zur Hand nehmen, dann werden Sie feststellen, dass die Kontenklasse 2 in den einzelnen Kontengruppen nicht konsequent nach den Merkmalen "betriebszweckfremd", "unregelmäßig" und "periodenfremd" gegliedert ist, mit denen wir in Kap. 2.3.4 die verschiedenen Arten neutraler Aufwendungen und Erträge charakterisiert hatten. Lediglich in den Kontengruppen 20 bis 22 sind diese Merkmale ausdrücklich genannt. In den nachfolgenden Kontengruppen ist dieses Gliederungsprinzip dagegen nicht erkennbar. Das hat verschiedene Gründe. Zum Teil liegt es daran, dass das Gliederungsschema für die Gewinn- und Verlustrechnung in § 275 HGB (verbindlich für Kapitalgesellschaften) den Ausweis bestimmter gesonderter Positionen vorschreibt. (So werden z.B. deshalb in den Konten 245 bis 248 Zinserträge bzw. Erträge aus Finanzanlagen gesondert erfasst, obwohl sie ihrem Wesen nach als betriebszweckfremd in Kontengruppe 20 gebucht werden könnten.) Vor allem ist es aber dadurch begründet, dass in Kontenklasse 2 alle Aufwendungen gebucht werden, bei denen nicht von vornherein feststeht, ob sie überhaupt bzw. in welcher Höhe sie Kosten (Zweckaufwand) darstellen. An zwei Beispielen soll das verdeutlicht werden:

961171

Sie finden in Kontenklasse 2 auch das Aufwandskonto für Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen (230). Teile dieser Abschreibungen könnten z.B. auf vermietete Gebäude entfallen und gehörten dann ihrer Art nach (als betriebszweckfremd) in Kontenklasse 2. Aber auch für den Fall, dass alle Sachanlagen betrieblich genutzt werden, hat die Verbuchung der dafür vorgenommenen Abschreibungen in Kontenklasse 2 ihre Berechtigung: Wir buchen hier diejenigen Abschreibungsbeträge, die sich aus handels- und steuerrechtlichen Überlegungen ergeben. Für Zwecke der Betriebsbuchhaltung (Kalkulation und Kostenrechnung) sind möglicherweise ganz andere Abschreibungsbeträge (Anderskosten) sinnvoll, höher (z.B. bei außergewöhnlich starker Beanspruchung von Sachanlagen) oder niedriger als die auf Konto 230 gebuchten. Diese würden dann als 480 "Kalkulatorische Abschreibungen auf Anlagen" an 280 ff. (Gegenkonten zur Neutralisierung) gebucht. (Vergleichen Sie dazu den Hinweis auf die doppelte Neutralisierungsfunktion der Kontenklasse 2 in diesem Kapitel und die Abb. 8.)

In ähnlicher Weise ist die Verbuchung von Zinsaufwendungen in Kontenklasse 2 zu interpretieren. Zinsen werden für die Nutzung von Fremdkapital gezahlt. Welche Teile des Fremdkapitals zur Finanzierung der für Betriebszwecke genutzten Vermögensteile und welche Teile für die Finanzierung anderer Vermögensgegenstände (z.B. Beteiligungen, Wertpapiere, vermietete Gebäude) eingesetzt werden, ist in der Regel nicht eindeutig beantwortbar. Deshalb bucht man zunächst alle Zinsaufwendungen in Klasse 2. Für Zwecke der Betriebsbuchhaltung kann man dann diejenige Kapitalhöhe ermitteln, die zur Finanzierung der betrieblich genutzten Vermögensgegenstände erforderlich ist (= betriebsnotwendiges Kapital) und dafür kalkulatorische Zinsen in Kontenklasse 4 buchen (481 an 280 ff.; Verrechnung von Anderskosten). Selbst dann, wenn es keinerlei Zinsaufwand gibt, also das gesamte Vermögen mit Eigenkapital finanziert ist, kann und wird man so vorgehen (kalkulatorische Eigenkapitalzinsen als reine Zusatzkosten).

961711

2.4 Buchungstechnische Behandlung von Erfolgskonten

2.4.1 Verbuchung von Aufwand und Ertrag

Die Verbuchung von Aufwendungen und Erträgen vollzieht sich in der Weise, dass für jede Aufwands- und Ertragsart ein gesondertes Konto eingerichtet wird.

Aufwandskonten sind beispielsweise

Aufwandskonten

- Personalaufwand, unterteilt in:
    - Lohnaufwand
    - Gehaltsaufwand
    - Sozialaufwand
        - gesetzlicher Sozialaufwand
        - freiwilliger Sozialaufwand
- Steueraufwand, unterteilt in:
    - Vermögen- und Grundsteuer
    - Gewerbesteuer
    - sonstige Steuern[4]
- Aufwand für sonstige Abgaben und Gebühren
- Mietaufwand
- Provisionsaufwand
- Versicherungsaufwand
- Werbeaufwand
- Zinsaufwand

Wir haben bewusst drei Aufwandsarten zunächst nicht erwähnt, nämlich: den Materialeinsatz, den Wareneinsatz und die Abschreibungen. Ihre Verbuchung bringt Sonderprobleme mit sich, auf die in späteren Abschnitten näher eingegangen wird.

Analog können wir die verschiedensten Ertragsarten klassifizieren.

Ertragskonten sind z.B.:

Ertragskonten

- Beteiligungsertrag
- Mietertrag
- Provisionsertrag
- Zinsertrag

Die wichtigste Ertragsart bilden die Verkäufe, die wegen ihrer großen Bedeutung gesondert behandelt werden.

Wie erfolgt nun die Verbuchung von Aufwand und Ertrag? Unmittelbar einleuchtend ist, dass sich mit erfolgswirksamen Vorgängen immer gleichzeitig eine Auswirkung auf Bestände ergibt. So hat z.B. der Einsatz von Rohstoffen zur Produktion eine Minderung des Rohstoffbestandes zur Folge; die Beschäftigung von Arbeitern und Angestellten mindert bei der Lohn- bzw. Gehaltszahlung den Bankkonto- oder Kassenbestand; die Vermietung von Räumen bewirkt bei der Mietzahlung eine Erhöhung des Geldvermögens; der Verkauf von Produkten führt ebenfalls zu Einnahmen usw. Aus diesen Beispielen wird gleichzeitig ersichtlich, dass Aufwandsbuchungen Bestands**minderungen**, Ertragsbuchungen Bestands**mehrungen** zur Folge haben, wenn das Gegenkonto ein Aktivkonto ist. Insbesondere bei Aufwandverbuchungen sind aber

4 Dazu gehört nicht die Umsatzsteuer, die keinen Aufwand darstellt. Vgl. dazu Kapitel 2.4.2.2.

96111711

auch Passivkonten als Gegenkonten betroffen, bei denen es dann zu einer Bestands**mehrung** kommt (Beispiel: Reparaturaufwand führt zur Zunahme der Verbindlichkeit [L+L]). In jedem Fall gilt wegen der unterschiedlichen Verbuchung von Bestandsminderungen und -mehrungen auf Aktiv- und Passivkonten:

Bei **Aufwandsbuchungen** lautet der Buchungssatz:

Aufwand an Bestandskonto

und bei **Ertragsbuchungen** analog

Bestandskonto an Ertrag.

Wird z.B. Miete für Geschäftsräume in Höhe von 1.000 € bar bezahlt, so buchen wir:

Sonstiger Zweckaufwand (470) an Kasse (100) 1.000 €;

erhalten wir umgekehrt z.B. 2.000 € Zinsen für ein gewährtes Darlehen durch Überweisung, so ist zu buchen:

Bank (113) an Zinserträge (245) 2.000 €.

Im **Kontenbild** stellen sich diese Vorgänge dann so dar:

S	470 Sonstiger Zweckaufwand		H
Kasse (100)	1.000		

S	100 Kasse		H
AB (998)	1.000	Sonst. Zweck-aufwand (470)	1.000

S	245 Zinsertrag		H
		Bank (113)	2.000

S	113 Bank		H
Zinsertrag (245)	2.000		

Aufwendungen werden also immer im Soll, Erträge immer im Haben verbucht.

Abschluss der Erfolgskonten

Weiterhin stellt sich uns nunmehr die Frage nach dem **Abschluss der Erfolgskonten**. Da wir von vornherein eine getrennte Verbuchung von Aufwand und Ertrag vornehmen, es also kein gemischtes Konto gibt, auf dem gleichzeitig Aufwendungen **und** Erträge erfasst werden, schließt zwangsläufig jedes Aufwandskonto mit einem **Sollsaldo**, jedes Ertragskonto mit einem **Habensaldo** ab. Da Aufwand und Ertrag erfolgswirksam sind und sich somit auf den Gewinn oder Verlust auswirken, könnte man direkt die Salden mit dem Eigenkapitalkonto verrechnen; denn hierauf wirkt sich ja letztlich der Gewinn oder Verlust aus. Dies wäre jedoch unzweckmäßig, da wir auf diese Weise keine Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag erhalten, aus deren Differenz sich der Gewinn (Verlust) ergibt. Daher werden die Salden sämtlicher Aufwands- und Ertragskonten zunächst in einem gesonderten Konto gesammelt, dem **Gewinn- und Verlust-Konto (G+V)**. Dieses Konto ist als Sammelkonto ein Unterkonto zum Eigenkapitalkonto. Es zeigt den Gesamterfolg der Periode in seiner Zusammensetzung und Höhe an und wird auf das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Das G+V-Konto hat in unserem Kontenplan die Nr. 989.

Gewinn- und Verlust-Konto (G + V)

Um die Vorgehensweise konkret zu erläutern, wollen wir die Vorfälle unseres Beispiels zum Abschluss bringen.

96117 11

Buchungssätze:

Zinsertrag (245) an G+V (989)	2.000 €
G+V (989) an Sonst. Zweckaufwand (470)	1.000 €

S	470 Sonst. Zweckaufwand		H
Kasse (100)	1.000	G+V (989)	1.000
	1.000		1.000

S	245 Zinsertrag		H
G+V (989)	2.000	Bank (113)	2.000
	2.000		2.000

S	989 Gewinn und Verlust		H
Sonst.Zweck-aufw.(470)	1.000	Zinsertrag (245)	2.000
Eigenkapital (Gewinn)	1.000		
	2.000		2.000

In unserem Fall ergibt sich im G+V-Konto ein Habensaldo, der einen Gewinn darstellt; dieser wird auf das Eigenkapitalkonto übernommen.

Habensaldo im G+V-Konto = Gewinn

Buchungssatz:

G+V (989) an Eigenkapital (075) 1.000 €.

Dies bewirkt demnach eine Erhöhung des Eigenkapitals um 1.000 €. Das Eigenkapitalkonto wird in die Schlussbilanz abgeschlossen, wo sich für unser Beispiel ein um 1.000 € höheres Eigenkapital ergibt.

Nehmen wir an, das Eigenkapital habe zu Beginn der Periode 20.000 € betragen und es seien keine weiteren Vorfälle aufgetreten, so ergibt sich folgendes Kontenbild:

S	075 Eigenkapital		H
Schlussbilanz (999)	21.000	Anfangsbestand (998)	20.000
		G+V (989)	1.000
	21.000		21.000

Der Buchungssatz zum Abschluss in die Schlussbilanz lautet:

Eigenkapital (075) an Schlussbilanz (999) 21.000 €.

In einem Schema lassen sich die vorgetragenen Gedanken wie folgt darstellen:

9611711

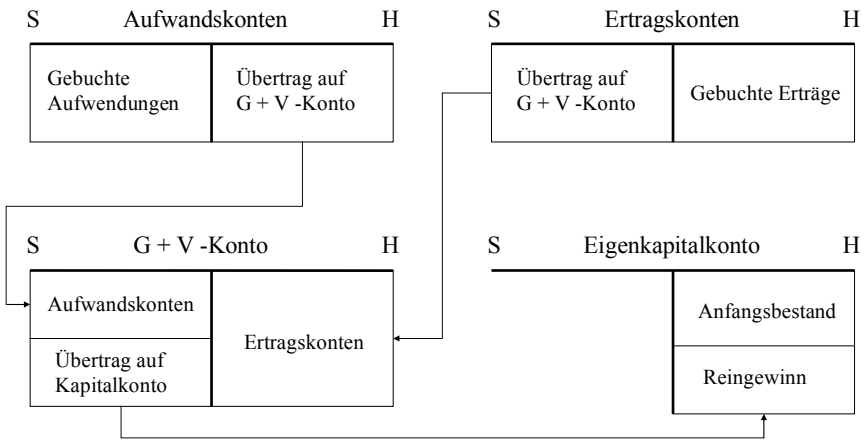


Abb. 9: Abschluss der Erfolgskonten

Übung:

Wie lauten die Buchungssätze und welches Kontenbild ergibt sich im Falle eines Verlustes? Rechnen Sie ein Beispiel für den Fall, dass außer einer Mietzahlung von 1.000 € und einem Zinsertrag von 2.000 € noch Zinsaufwendungen in Höhe von 2.500 € anfallen!

Aufgaben 4 bis 6

4. Kreuzen Sie jeweils an, ob es sich bei den folgenden Vorgängen Ihrer Meinung nach um Ein-/Auszahlung, Einnahme/Ausgabe und/oder Aufwand/Ertrag handelt:

	(1) Ein-/Aus-zahlung	(2) Einnahme/ Ausgabe	(3) Aufwand/ Ertrag
a) Zahlung einer Lieferanten-rechnung per Überweisung			
b) Zusage der Bank für einen Überziehungskredit in Höhe von 10.000 €			
c) Inanspruchnahme des Kredites aus b), um einen neu angeschafften Wagen für 8.000 € zu bezahlen			
d) Berechnung von Kredit-zinsen durch die Bank in Höhe von 20 €			
e) Mietzahlung bar an den Vermieter der Lagerhalle in Höhe von 5.000 €			

96117711

f) Darlehensgewährung an einen Arbeitnehmer in bar 1.000 €			
g) Verkauf von Waren für 5.000 €; Kunde zahlt die Hälfte bar, für die andere Hälfte wird ein Wechsel akzeptiert[5]			
h) Warenverkauf auf Ziel 2.000 €			
i) Kauf einer Maschine für 5.000 € gegen Wechsel (akzeptieren einer Wechselschuld ggü. dem Lieferanten)			

5. Versuchen Sie schematisch aufzuzeichnen, wie die Erfolgskonten abgeschlossen werden!

6. Bilden Sie aus den folgenden Geschäftsvorfällen Buchungssätze:

a) Bankeingang für Mieterträge (Es handelt sich bei der betrachteten Unternehmung um eine Maschinenfabrik)	2.000 €
b) Barzahlung für Bewirtungsspesen	250 €
c) Geschäftsreise nach München, bar	750 €
d) Postscheckeingang für Provisionen	3.500 €
e) Körperschaftssteuerzahlung durch Scheck	1.200 €
f) Jubiläumsgeschenk an einen Arbeiter, bar	500 €
g) Kauf von Briefmarken, bar	150 €
h) Zahlung der Stromrechnung durch Postscheck	1.100 €
i) Überweisung von Provision durch Bank	1.800 €
j) Belastung von Zinsen durch die Bank	900 €
k) Mietzahlung, bar	2.000 €
l) Zinsgutschrift der Bank	300 €
m) Lohnzahlung, bar	12.000 €
n) Spesen für Telekommunikation, bar	15 €

961711

2.4.2 Besondere Erfolgsbuchungen

Über die im vorigen Abschnitt behandelten allgemeinen Grundsätze bei der Verbuchung von Aufwand und Ertrag hinaus gibt es eine Reihe erfolgswirksamer Vorgänge, die wegen ihrer Bedeutung und ihres Umfanges eine spezielle Darstellung verlangen. Es handelt sich im Einzelnen um

- den Warenverkehr,
- den Personalaufwand und
- die Abschreibungen.

5 Vgl. zur Lösung dieser Aufgabe auch das nachfolgende Kapitel 2.4.2.1

2.4.2.1 Die Verbuchung des Warenverkehrs (ohne Umsatzsteuer)

Ein- und Verkauf von Waren

Der Warenverkehr besteht aus Ein- und Verkäufen von Waren. Wareneinkäufe führen im Realgüterbereich zu Bestandsmehrungen (Zugang von Waren), Warenverkäufe zu Bestandsverminderungen (Abgang von Waren), denen im Geldvermögen Bestandsänderungen der entgegengesetzten Art gegenüberstehen; jedoch mit Wirkung auf den Erfolg, weil der Kaufmann in der Regel die Waren zu anderen Preisen verkauft, als er sie eingekauft hat.

Gemischtes Konto

Würde man für die Verbuchung beider Vorgänge nur ein gemeinsames Konto verwenden, so läge keine saubere Trennung von Bestands- und Erfolgsbuchungen vor. Wohl hat man früher in der Praxis den Warenverkehr lediglich auf einem Konto erfasst **(gemischtes Konto)**; seit dem Erlass der Buchungsrichtlinien von 1937 wird jedoch dem besonderen Charakter des Warenverkehrs allgemein dadurch Rechnung getragen, dass das Warenkonto in ein

Wareneinkaufskonto (WEK)

- Bestandskonto = **Wareneinkaufskonto** (WEK), Konto Nr. 390 (Handelsware) und ein

Warenverkaufskonto (WVK)

- Erfolgskonto = **Warenverkaufskonto** (WVK), Konto Nr. 850 (Umsatzerlöse für Handelsware)

getrennt wird.

Diese Trennung führt in der Buchhaltung zu einem besonderen Vorgehen, weil ja der Warenverkauf nicht in seiner vollen Höhe schon Gewinn bedeutet; wir müssen ihm den Wert des Wareneinkaufs entgegensetzen.

Das ist auf zweierlei Weise möglich:

Bruttomethode

- Die Salden beider Konten werden in die Gewinn- und Verlust-Rechnung übernommen **(Bruttomethode)**.

Nettomethode

- Das Wareneinkaufskonto wird auf das Warenverkaufskonto abgeschlossen, und zwar mit dem **Ein**kaufswert der **ver**kauften Waren; nur der Saldo des WVK gelangt in die Gewinn- und Verlust-Rechnung **(Nettomethode)**.

Im Rahmen von Selbstkontroll- und Einsendearbeiten sowie in Klausuren sind häufig Abschlussübersichten zu erstellen.[6] Um in der Abschlussübersicht eine saubere Trennung von Bestands- und Erfolgskonten zu gewährleisten ist es notwendig, sowohl bei der Brutto- als auch bei der Nettomethode noch einen Zwischenschritt einzufügen. Beim Warenverkehr bedeutet dies, den Wareneinsatz nicht direkt auf das GuV-Konto (Bruttomethode) bzw. WVK (Nettomethode) abzuschließen, sondern zuvor auf das Kto. 410 „Wareneinsatz zu Einstandspreisen“. Dieses Konto wird anschließend entsprechend der Brutto- bzw. Nettomethode abgeschlossen.[7]

Beispiel

Ein einfaches **Beispiel** soll uns beide Vorgehensweisen verdeutlichen:

> Der Landarzt Rosig braucht für seinen Wagen vier neue Winterreifen. Er fährt zum Reifenhändler Rund und kauft diese für 190 € je Stück. Der Einkaufspreis für Rund beträgt 120 € für jeden Reifen.

Die Buchungssätze bei der Firma Rund lauten:

---

6 Das Instrument der Abschlussübersicht wird in Kurseinheit 4, Kapitel 2.8.2 eingeführt.

7 Vgl. zu dieser Vorgehensweise auch *Littkemann/Holtrup/Schulte: Buchführung, Grundlagen – Übungen – Klausurvorbereitung, 4. Aufl., Wiesbaden 2010, S. 58 ff.*

961171

1. für den Wareneinkauf, Zahlung durch Banküberweisung
   WEK an Bank 390/113 — 480 €
2. für den Warenverkauf (bar)
   Kasse an WVK 100/850 — 760 €

Auf den Konten ergibt sich dabei das folgende Bild, wobei wir einen Anfangsbestand für das Wareneinkaufskonto von 15.000 € unterstellen, für das Kassenkonto von 2.000 €, für das Bankkonto von 4.000 € und für das Eigenkapitalkonto von 21.000 €.

S	390 WEK		H
AB (998)	15.000		
Bank (113)	480		

S	100 Kasse		H
AB (998)	2.000		
WVK (850)	760		

S	113 Bank		H
AB (998)	4.000	WEK	480

S	075 Eigenkapital		H
		AB (998)	21.000

S	850 WVK		H
		Kasse (100)	760

Übung:

Prüfen Sie das Kontenbild der Anfangsbestände anhand einer Eröffnungsbilanz, die Sie zu diesem Zweck aufstellen!

Nun nehmen wir an, dass keine weiteren Geschäftsvorfälle stattfinden und dass der durch die Inventur ermittelte wirkliche Lagerbestand 15.000 € beträgt. Die Ermittlung des Gewinns aus dem Warenverkauf sieht dann folgendermaßen aus:

Bruttomethode

Buchungssätze:

Wareneinsatz zu Einstandspreisen (410) an WEK (390)	480 €
G+V (989) an Wareneinsatz zu Einstandspreisen (410)	480 €
WVK (850) an G+V (989)	760 €

Kontenbild:

S	390 WEK		H
AB (998)	15.000	SB (999)	15.000
Bank (113)	480	W.einsatz (410)	480
	15.480		15.480

S	410 Wareneinsatz		H
WEK (390)	480	G+V (989)	480
	480		480

S	850 WVK		H
G+V (989)	760	Kasse (100)	760
	760		760

S	989 G+V		H
Wareneins. (410)	480	WVK (850)	760
Saldo (Gewinn)	280		

9611711

Nettomethode

Buchungssätze:

Wareneinsatz zu Einstandspreisen (410) an WEK (390)	480 €
WVK (850) an Wareneinsatz zu Einstandspreisen (410)	480 €
WVK (850) an G+V (989)	280 €

Kontenbild:

S	390 WEK		H
AB (998)	15.000	SB (999)	15.000
Bank (113)	480	Wareneinsatz (410)	480
	15.480		15.480

S	410 Wareneinsatz		H
WEK (390)	480	WVK (850)	480
	480		480

S	850 WVK		H
Wareneinsatz (989)	480	Kasse (100)	760
G+V (989)	280		
	760		760

S	989 G+V		H
Saldo (Gewinn)	280	WVK (850)	280

Sie erkennen:

Beide Verfahren führen zum gleichen Ergebnis.[8] Dies kann uns auch nicht verwundern, da beim Nettoverfahren lediglich eine andere Buchung vorgenommen wurde, nämlich der Abschluss des Wareneinsatzkontos (Kto. 410) über das WVK, im Vergleich zur Bruttomethode jedoch in gleicher Höhe. Das hat zur Folge, dass auf dem Abschlusskonto- im Gegensatz zum Bruttoverfahren nur **ein** (Netto-)Saldo ausgewiesen wird.

Das Wareneinkaufskonto (Kto. 390) bleibt bei beiden Methoden ein reines Bestandskonto; sein Endbestand laut Inventur wird in die Schlussbilanz übernommen.

Das Warenverkaufskonto (Kto. 850) sowie das Wareneinsatzkonto (Kto. 410) sind Erfolgskonten, deren Salden letztlich das Eigenkapitalkonto berühren, welches sich in unserem Fall um 280 € erhöht.

Übung:

Prüfen Sie das bitte nach, indem Sie die Konten abschließen und die Schlussbilanz aufstellen!

Einkaufswert der verkauften Ware

Rohergebnis

Den Abschluss von WEK und WVK nimmt man nun nicht nach jedem Warenverkauf vor; das wäre infolge der großen Zahl von Ein- und Verkäufen zu aufwendig. Wir wollen in der Buchhaltung nur den Erfolg der Rechnungsperiode ermitteln, nicht den jedes einzelnen Geschäftes. In der Praxis sieht das so aus: Am Monats- oder Jahresende wird das Wareneinkaufskonto aufaddiert, und der Schlussbestand wird mit Hilfe der Inventur ermittelt. Der Saldo ist der **Einkaufswert der verkauften Ware** und wird auf das Konto „Wareneinsatz zu Einstandspreisen“ (Kto. 410) gebucht. Anschließend wird dessen Saldo entweder direkt in die Gewinn- und Verlust-Rechnung (Bruttomethode) oder auf das

8 Für große Kapitalgesellschaften ist die Bruttomethode vorgeschrieben (vgl. §§ 275, 276 HGB).

961711

Warenverkaufskonto (Nettomethode) gebucht. Den sich dann ergebenden Saldo aus dem Warenverkaufskonto nennt man **Rohergebnis**. In der Regel ist es ein Rohgewinn.

Der gesamte Abschluss einschließlich der Auswirkungen auf die Schlussbilanz und damit auf das Eigenkapital soll noch einmal am folgenden **Beispiel** aufgezeigt werden, bei dem die in der Praxis übliche Nettomethode zur Anwendung gelangt (auf weitere Angaben zu Bilanzpositionen und Geschäftsvorfällen wird verzichtet): Beispiel

S — 390 WEK — H

AB 120 Reifen zu 50 €	6.000	Wareneinsatz zu Einstandspreisen (Einkaufswert der verkauften Ware)	
Einkauf über Bank			
12 Reifen zu 50 €	600	24 Reifen zu 50 €	1.200
Einkauf bar		Bestand laut Inventur	
20 Reifen zu 50 €	1.000	128 Reifen zu 50 €	6.400
	7.600		7.600

S — 410 Wareneinsatz zu Einstandspreisen — H

WEK (Wareneinkaufswert der verkauften Ware)		WVK (Einkaufswert der verkauften Ware)	
24 Reifen zu 50 €	1.200	24 Reifen zu 50 €	1.200
	1.200		1.200

S — 850 WVK — H

Wareneinsatz zu Einstandspreisen (Wareneinkaufswert der verkauften Ware)		Verkauf über Bank	
24 Reifen zu 50 €	1.200	4 Reifen zu 90 €	360
(Rohgewinn)	960	Barverkauf	
		6 Reifen zu 90 €	540
		Verkauf über Bank	
		4 Reifen zu 90 €	360
		Verkauf über Bank	
		8 Reifen zu 90 €	720
		Barverkauf	
		2 Reifen zu 90 €	180
	2.160		2.160

S — 989 G+V — H

Saldo (Gewinn)	960	WVK (Rohgewinn)	960
	960		960

A — 999 SB — P

Warenbestand		Eigenkapital(-erhöhung)	960
128 Reifen zu 50 €	6.400		

9611711

Übung:

Führen Sie zum Vergleich den Abschluss nach der Bruttomethode durch!

Retouren, Bezugsaufwand, Rabatte, Boni, Skonti

Im Warenverkehr gibt es außer den Ein- und Verkäufen noch weitere Erscheinungen, die zu zusätzlichen Buchungen führen. Es sind die Warenrücksendungen (Retouren), ferner der Bezugsaufwand sowie Rabatte, Boni und Skonti. (Die Behandlung der Mehrwertsteuer erfolgt im nächsten Kapitel.)

Warenrücksendungen

Kundenretouren

Wir unterscheiden Rücksendungen von Kunden und an Lieferanten. Bei den **Kundenretouren** erhalten wir als Lieferant bereits verkaufte und verbuchte Waren zurück. Die Forderung, die aus dem Verkauf entstanden ist - wir unterstellen Kreditverkauf -, muss um den Wert der Rücksendung vermindert werden. Entsprechend ist das Warenverkaufskonto zu berichtigen.

Der **Buchungssatz** lautet demnach:

WVK an Forderungen (L+L),	850/140

Lieferantenretouren

Bei den **Lieferantenretouren** senden wir als Kunde Waren an den betreffenden Lieferanten zurück. Dadurch vermindern sich unser Wareneinkauf und gleichzeitig - sofern die Ware auf Kredit gekauft wurde - die Verbindlichkeiten gegenüber dem Lieferanten.

Der **Buchungssatz** heißt in diesem Fall:

Verbindlichkeiten (L+L) an WEK,	160/390

Übung:

Wie lauten die Buchungssätze im Fall von Bareinkauf und Barverkauf?

Bezugsaufwand

Bezugsaufwand

Mit der Beschaffung von Waren fallen u.a. Frachten, Transportversicherungen, Verpackungen und Zölle an. Im Zeitpunkt des Anfalls sind sie Ausgaben und werden erst beim Übergang zum Verkauf der zugehörigen Waren Aufwand (**Bezugsaufwand**). Da jedoch zwischen dem Einkauf der Waren und den damit verbundenen Bezugsausgaben und dem Verkauf mehr oder weniger große Zeitspannen verstreichen und in der Regel immer Teile dieser Ausgaben beim Abschluss des Geschäftsjahres noch kein Aufwand sind, kann nur der Teil der Bezugsausgaben zum Bezugsaufwand werden, der tatsächlich auf die betrachtete Periode entfällt (**periodengerechte Abgrenzung**). Die Praxis spricht aber generell von Bezugsaufwand, obwohl dies nicht exakt ist, da Aufwand gerade durch die Periodenabgrenzung definiert ist (vgl. Sie hierzu noch einmal unsere Ausführungen

Periodengerechte Abgrenzung

9611711

unter Punkt 2.3.3). Wir wollen uns aber zunächst noch dem praktischen Sprachgebrauch anpassen und generell von Bezugsaufwand sprechen, auch wenn ein Teil der Bezugsausgaben **noch nicht** Aufwand ist.

Soweit der Lieferant derartigen Bezugsaufwand selbst mit in Rechnung stellt, wird gleich offenbar, dass er den eigentlichen Preis für die Ware erhöht. Im umgekehrten Falle, also wenn wir z.B. Rollgelder selbst an die Spedition zahlen, ist der Bezugswert der Ware analog um diese Beträge über den vom Lieferer berechneten Einkaufspreis hinaus zu erhöhen. Wir müssen sie also dem Preis zuschlagen, um auf den wirklichen **Warenwert** zu kommen. Diese Beträge können nun entweder direkt auf das Wareneinkaufskonto gebucht werden – **Buchungssatz**: WEK an Kasse – oder erst auf Vorkonten gesammelt und ihre Salden dann auf das Wareneinkaufskonto übertragen werden - **Buchungssätze**: Vorkonto (z.B. Frachten) an Kasse, WEK an Vorkonto (z.B. Frachten).

Warenwert

Anders werden die **Ausgangsfrachten** behandelt, die uns durch den Transport der von uns verkauften Waren entstehen. Ihre Verbuchung erfolgt als **Zweckaufwand** (= Grundkosten) auf Konto 470. Soweit wir sie unseren Kunden in Rechnung stellen, erhöhen sie den Ertrag auf dem WVK und unsere Forderungen (L+L).

Ausgangsfrachten

Rabatte und Boni

Rabatte (ital. = Abschlag) sind Preisnachlässe, die gewährt werden, wenn ein einheitlich festgesetzter Preis gegenüber den Abnehmern differenziert werden soll. So gibt es z.B. Rabatte für Großabnehmer (**Mengenrabatte**) oder für Großhändler, die einen Teil der Handelsfunktion des Herstellers übernehmen (**Funktionsrabatte**), oder Rabatte für langjährige Abnehmer (**Treuerabatte**).

Rabatte

Rabatte stehen bei der Rechnungserteilung fest, so dass nur der Waren-Nettobetrag (Waren-Bruttowert minus Rabatt) gebucht wird. Dieses Verfahren wird damit erklärt, dass es letztlich gleichgültig ist, ob sofort ein niedrigerer Nettopreis oder ein Bruttopreis abzüglich Rabatt angesetzt wird. Der Einstandswert der Ware (= Buchungsbetrag) errechnet sich aus:

	Waren-Bruttowert
./.	Rabatt
+	Bezugsaufwand
=	Einstandswert (ohne MwSt.)

Beim Verkauf von Waren werden gewährte Rabatte ebenfalls in Abzug gebracht (Verbuchung zum Nettopreis auf dem WVK).

Im Gegensatz zu den Rabatten stehen die **Boni** (Einzahl: Bonus n) bei der Verbuchung der Rechnungen noch nicht fest. Sie kommen später (oft am Jahresende) zur Ausschüttung oder Verrechnung, z.B. auf Grund der im abgelaufenen Jahr getätigten Umsätze (Umsatzbonus). Als Bonus sind deshalb alle nachträglich gewährten bzw. erhaltenen Nachlässe auf den Kaufpreis zu verstehen. Die an Kunden gewährten Boni werden bei ihrer Erteilung über das WVK, die von Lieferanten erhaltenen Boni über das WEK gebucht.

Boni

Buchungssätze:

WVK an Forderungen (L+L) (Bonusgewährung)	850/140
Verbindlichkeiten (L+L) an WEK (Bonuserhalt)	160/390

gel1711

Skonti

Skonti

Auch die **Skonti** (Einzahl: Skonto, ital. = Abzug) sind Preisnachlässe. Sie haben aber einen anderen Charakter als die Rabatte und Boni. Hängen die Rabatte eng mit den Warenpreisen zusammen, so werden Skonti wegen **vorzeitiger Zahlung** des Rechnungsbetrages gewährt. Aus diesem Grunde wird Skonto oft mit Zinsen (für die Kreditierung der Kaufsumme) gleichgesetzt. Diese Auslegung ist jedoch zu eng gefasst. Vielmehr gehört die Festlegung von Skontosätzen genauso gut zu den absatzwirtschaftlichen, vor allem preispolitischen Maßnahmen der Unternehmung. Das Wesen des Skontos ist deshalb doppeldeutig.

Beispiel

Die Conix AG verlangt z.B. in ihren Zahlungsbedingungen die Bezahlung ihrer Rechnungen innerhalb von 30 Tagen. Um eher zu ihrem Geld zu kommen, gibt sie ihren Kunden einen Anreiz für vorzeitige Zahlung, indem sie hierfür innerhalb von 10 Tagen einen Preisabschlag von 2 % einräumt. Man kann das mit einem Darlehen für die Laufzeit von 20 Tagen vergleichen, für das ein Zins verlangt wird, nämlich 2 % für 20 Tage = 36 % p.a.!

Dieses kurze Beispiel mit dem hochgerechneten Jahreszinssatz von 36 % macht deutlich, dass es wirtschaftlich sehr sinnvoll ist, durch vorzeitige Bezahlung von Rechnungen die Möglichkeit des Skontoabzugs zu nutzen, soweit die Zahlungsbedingungen des Lieferanten dies vorsehen. Man wird schon fast auf eine angespannte Liquiditätslage der zahlenden Unternehmung schließen müssen, wenn davon nicht Gebrauch gemacht wird.

Zu unterscheiden sind **Kundenskonti**, die von Kunden in Anspruch genommen werden, und **Lieferantenskonti**, die dem Lieferanten in Abzug gebracht werden.

Wegen der oben erwähnten unterschiedlichen Interpretationsmöglichkeiten des Skontos wurden in der Betriebswirtschaftslehre lange Zeit mehrere Möglichkeiten der Skontoverbuchung diskutiert.

In der Praxis herrschte die Verbuchung als besondere Ertrags-(Lieferantenskonti) bzw. Aufwandsart (Kundenskonti) in Kontenklasse 2 vor. Soweit Sie über (ältere) Buchhaltungsvorkenntnisse verfügen und diese Art der Verbuchung kennen, müssen Sie jetzt umdenken:

§§ 253, 255 HGB beim Einkauf

Seit 1985 bestimmt das HGB in den §§ 253 und 255 für den Wertansatz von beschafften Vermögensgegenständen, dass Anschaffungspreisminderungen abzusetzen sind. Das bedeutet, dass von uns beim Bezug von Waren in Anspruch genommene Skonti (Lieferantenskonti) genauso zu verbuchen sind wie die oben behandelten Rabatte und Boni.

§ 277 Abs. 1 HGB beim Verkauf

Für Skontoabzüge, die unsere Kunden bei vorzeitiger Zahlung in Anspruch nehmen (Kundenskonti), enthält § 277 Abs. 1 HGB die entsprechende Vorschrift, dass Umsatzerlöse "nach Abzug von Erlösschmälerungen" auszuweisen sind. Diese Vorschrift bezieht sich zwar explizit nur auf Kapitalgesellschaften, muss aber gleichwohl als Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesehen werden und beansprucht damit Geltung für alle Rechtsformen. Damit erfolgt die Verbuchung von Kundenskonti genauso wie die von gewährten Rabatten und Boni.

Wir wollen Ihnen nun die Skontoverbuchung an einem Beispiel verdeutlichen:

Beispiel

Die Conix AG liefert an den Reifenhändler Rund Reifen im Werte von 1.000 €. Ihre Zahlungsbedingungen sehen Zahlung des vollen Kaufpreises innerhalb von 30 Tagen oder Zahlung unter Abzug von 2 % Skonto innerhalb von 10 Tagen vor.

a) Rund zahlt nach 5 Tagen per Banküberweisung mit Skontoausnutzung;
b) Rund zahlt nach 20 Tagen ohne Skontoabzug.

961171

Bei der Conix AG wird folgendermaßen gebucht:

1. bei Lieferung:
   Forderungen (L+L) (140) 1.000 € an WVK (850) 1.000 €

2. a) bei Zahlung innerhalb der Skontofrist:

   Bank (113) 980 € an Forderungen (L+L) (140) 980 €
   WVK (850) 20 € an Forderungen (L+L) (140) 20 €

   Damit ist die Forderung an Rund beglichen. Der ursprüngliche Ertrag von 1.000 € ist durch den Skontoabzug um 20 € in Form einer Erlös-Schmälerung korrigiert.

   b) bei Zahlung ohne Skonto:

   Bank (113) 1.000 € an Forderungen (L+L) (140) 1.000 €

Umgekehrt wird bei einem Warenbezug vorgegangen.

Übung:

Buchen Sie zur Kontrolle die angegebenen Vorfälle aus der Sicht von Rund als Warenbezieher!

Vom Beispiel abstrahierend wollen wir Ihnen die Buchungssätze bei Geschäftsvorfällen mit Skonti noch einmal allgemein für die Fälle des Warenverkaufs (= Kundenskonti) und des Warenbezugs (= Lieferantenskonti) vor Augen führen:

Kundenskonti

Zahlungskonto (z.B. Kasse) (100)
WVK (850) } an Forderungen (L+L) (140)

Lieferantenskonti

Verbindlichkeiten (L+L) (160) } an Zahlungskonto (z.B. Kasse) (100)
WEK (390)

bei Inanspruchnahme der Skontoabzugsmöglichkeit aufgrund erhaltener Lieferungen.

Zusammenfassend wollen wir einige **Beispiele** für Retouren, Bezugsaufwand, Rabatte, Boni und Skonti bilden. Beispiele

Wir sehen uns die Buchungen bei der Conix AG als Lieferanten und beim Reifenhändler Rund als Kunden an.

Hier die Geschäftsvorfälle:

1. Die Conix AG verkauft an Rund Reifen zum Preis von 1.000 €, auf die sie einen Rabatt von 10 % gewährt. An Fracht und Verpackung stellt sie 30 € in Rechnung: 1.000 € ./. 100 € + 30 € = 930 €
2. Rund zahlt an den Spediteur bar ein Rollgeld von 10 €.
3. Wegen Mängeln sendet Rund Reifen im Wert von 200 € ./. 10 % Rabatt = 180 € zuzüglich Fracht von 15 € zurück:
   200 € ./. 20 € + 15 € = 195 €.

96117711

4. Rund bezahlt den noch offenen Rechnungsbetrag bar innerhalb von 10 Tagen und zieht deshalb Skonto von 2 % ab:
   930 € ./. 195 € = 735 €
   735 € ./. 14,70 € (= 2 %) = 720,30 €.

5. Am Jahresende gewährt die Conix AG dem Rund einen Bonus in Höhe von 50 €.

Und hier die Verbuchung (wobei statt der Buchungsbezeichnung in den Konten die Nummern 1 bis 5 der Geschäftsvorfälle und die Nummern der Gegenkonten eingetragen sind):

Conix AG

S	140 Forderungen (L+L)		H
(1) 850	930,--	(3) 850	195,--
		(4) 100	720,30
		(4) 850	14,70
		(5) 850	50,--

S	850 WVK		H
(3) 140	195,--	(1) 140	930,--
(4) 140	14,70		
(5) 140	50,--		

S	100 Kasse		H
(4) (140)	720,30		

Rund

S	160 Verbindlichkeiten (L+L)		H
(3) 390	195,--	(1) 390	930,--
(4) 100	720,30		
(4) 390	14,70		
(5) 390	50,--		

S	390 WEK		H
(1) 160	930,--	(3) 160	195,--
(2) 100	10,--	(4) 160	14,70
		(5) 160	50,--

S	100 Kasse		H
AB 998	1.000,--	(2) 390	10,--
		(4) 160	720,30

961171

Analysieren wir einmal diese Buchungen:

1. Beim Verkauf wird der Rabatt vom Warenpreis abgezogen, und erst dann wird der Betrag für Fracht und Verpackung berechnet; denn Fracht und Verpackung können nicht um den Rabatt gekürzt werden (die Conix AG muss die 30 € selbst an die Bahn und den Lieferer des Verpackungsmaterials abführen).

   Den Bezugsaufwand in Höhe von 30 € hätten wir auch zunächst auf Vorkonten erfassen können. In diesem Fall hätten wir ihn aber später auf die im Beispiel angesprochenen Konten umbuchen müssen. Bei Rund gehört er zum Einkaufswert der Ware (und muss auch aus steuerlichen Gründen dort bilanziert werden), bei der Conix AG zum Warenverkaufswert (und muss mit ihm der Umsatzsteuer unterworfen werden).

2. Das gleiche gilt bei Rund für das Rollgeld.

3. Die Retouren müssen den gewährten Rabatt berücksichtigen, weil die Gutschrift durch die Conix AG sonst um ihn zu hoch ausfallen würde; sie hat ja auch anteilig weniger berechnet. Andererseits wird Rund die anteilig bezahlte Fracht zurückbelasten. Eigene Frachtkosten für die Rücksendung wird er ebenfalls berechnen, da die Conix AG die Mängel zu vertreten hat.

4. Der Skonto bezieht sich nur auf den um die Retouren verminderten Rechnungsbetrag. Wir haben hier den Fall einer zusammengesetzten Buchung, arbeiten aber aus Ihnen bekannten Gründen mit getrennten Buchungssätzen. Nehmen wir zur Erklärung den Vorgang bei Rund: Er muss sein Verbindlichkeiten-Konto mit dem vollen restlichen Schuldbetrag belasten, um es zum Ausgleich zu bringen. Da er aber nicht den vollen Preis bar bezahlt und auch nur den wirklich gezahlten Betrag auf die Habenseite des Kassenkontos bringen kann, weil sonst der Kassenbestand nicht mehr mit dem Kontostand übereinstimmt, bucht er zunächst nur die Barzahlung. Den Ausgleich bringt die Habenbuchung auf dem WEK, die den wertmäßigen Bestand auf diesem Konto mindert und die restliche Verbindlichkeit ausgleicht.

   Da die Höhe der erhaltenen und gewährten Skonti und ihre Relation zum gesamten Einkauf bzw. Verkauf einen besonderen Informationswert haben, liegt es nahe, in der Praxis dafür jeweils Unterkonten des WEK und WVK einzurichten, die zum Periodenende auf die Hauptkonten abgeschlossen werden.

5. Die Boni werden wie die Rabatte behandelt, d.h. sie mindern das Wareneinkaufskonto (Haben) bei Rund und das Warenverkaufskonto (Soll) bei der Conix AG. In der Praxis ist es üblich geworden, für erhaltene Boni ein Unterkonto des Wareneinkaufskontos und für gewährte Boni ein Unterkonto des Warenverkaufskontos einzurichten. Rund hat jetzt auf dem Verbindlichkeitenkonto eine Forderung an die Conix AG, die auf ihrem Forderungskonto eine Verbindlichkeit an Rund ausweist. Der Ausgleich erfolgt mit der nächsten Lieferung. (Rechnen Sie zur Kontrolle die beiden Konten auf!)

961171

2.4.2.2 Der Einbau der Umsatzsteuerkonten

Mehrwertsteuer

Seit dem 1. 1. 1968 gibt es in der Bundesrepublik auf der Grundlage des Umsatzsteuergesetzes (UStG) eine Umsatzbesteuerung in Form einer **Mehrwertsteuer**, die auf dem Grundsatz beruht, dass die von den Lieferanten berechnete (Umsatz)-Vorsteuer auf die durch Lieferungen oder Leistungen an Kunden entstandene (Umsatz-)Steuerschuld angerechnet wird. Man nennt dieses Besteuerungsverfahren "**Allphasen-Nettobesteuerung mit Vorsteuerabzug**", das sich auf folgende **vier Regeln** zurückführen lässt:

Vier Regeln

1. Bei der Lieferung von Waren oder Ausführung sonstiger steuerpflichtiger Leistungen wird in den Ausgangsrechnungen auf den Nettowarenwert noch die Umsatzsteuer berechnet. Sie beläuft sich im Allgemeinen auf 19 Prozent, in - Sonderfällen wie bei einer großen Zahl von Lebensmitteln, bei Büchern - auf 7 Prozent (sog. **Steuertraglast**).

   Steuertraglast

2. Die Verbuchung der unter Punkt 1 genannten Umsatzsteuer erfolgt bei dem Aussteller der Rechnung auf dem Konto 175 "den Kunden in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer", das ein Verbindlichkeitskonto gegenüber dem Finanzamt ist.[9]

3. Der Empfänger einer Rechnung erfasst die ihm berechnete Steuer auf dem Konto 155 "von Lieferanten belastete Mehrwertsteuer (Vorsteuer)"[9]. Dieses Konto ist ein Forderungskonto, weil die Vorsteuer gewöhnlich auf die eigene Steuerschuld verrechnet bzw. zurückgezahlt wird, wenn die Steuertraglast kleiner als die Vorsteuer ist.

---

9 Der Einfachheit halber können die Konten bei der Lösung von Buchungsaufgaben auch mit "Mehrwertsteuer" oder "Umsatzsteuer" bzw. "Vorsteuer" bezeichnet werden.

4. Die Zahllast Steuerschuld (= **Zahllast**) errechnet sich aus der Differenz zwischen Traglast und Vorsteuer.

Zahllast = Traglast ./. Vorsteuer

Buchhalterisch finden diese Grundregeln ihren Niederschlag im folgenden Beispiel:

Hinweis:
Zur Vereinfachung werden wir in diesem Lehrmaterial entgegen dem aktuellen Stand immer einen Mehrwertsteuer-Satz von 10 % zu Grunde legen. Diese Vorgehensweise wird gewählt, da sich der Mehrwertsteuersatz häufiger ändert und bei jeder Veränderung eine Anpassung sämtlicher Beispielrechnungen in diesem Skript notwendig wäre. Die Wirkungsweise der Mehrwertsteuer kann jedoch unabhängig von dem jeweils gültigen Satz erläutert werden. Eine fortwährende Anpassung ist daher ineffizient und unökonomisch.

Für Einsendearbeiten, Selbstkontrollarbeiten und Klausuren gilt der jeweils angegebene Steuersatz!

Für die Selbstkontroll- und Einsendearbeiten sowie in den Klausuren gilt jedoch der jeweils dort angegebene Mehrwertsteuersatz (z. Zt. regulär 19 Prozent bzw. ermäßigt 7 Prozent)!

Der Reifenhändler Rund hat	Beispiel
Wareneinkäufe von 200.000 € netto zuzüglich 10 % Umsatzsteuer, also brutto	220.000 €
Warenverkäufe von 300.000 € netto zuzüglich 10 % Umsatzsteuer, also brutto	330.000 €

Buchungen:

S	390 WEK		H
(1) 160	200.000		

S	850 WVK		H
		(3) 140	300.000

S	155 Vorsteuer		H
(2) 160	20.000	(5) 175	20.000

S	175 Mehrwertsteuer		H
(5) 155	20.000	(4) 140	30.000
(6) 113	10.000		

S	160 Verbindlichkeiten (L+L)		H
		(1) 390	200.000
		(2) 155	20.000

S	140 Forderungen (L+L)		H
(3) 850	300.000		
(4) 175	30.000		

S	113 Bank		H
		(6) 175	10.000

Die Buchungen (1) bis (4) zeigen die Erfassung des Wareneinkaufs und Warenverkaufs unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuer. Am Monatsende ist es zweckmäßig, das Konto Vorsteuer auf das Konto 175 (Mehrwertsteuer) abzuschließen (Buchung (5)). Der sich ergebende Saldo (Zahllast) ist an das Finanzamt abzuführen (Buchung (6)). Für den Fall, dass die Vorsteuer die Mehrwertsteuer (Steuertraglast) übersteigt, zeigt der Saldo ein Guthaben beim Finanzamt an, welches dem Unternehmen vom Finanzamt auszuzahlen ist.

961171

Zur Verdeutlichung noch die schematische Darstellung des Sachverhaltes:

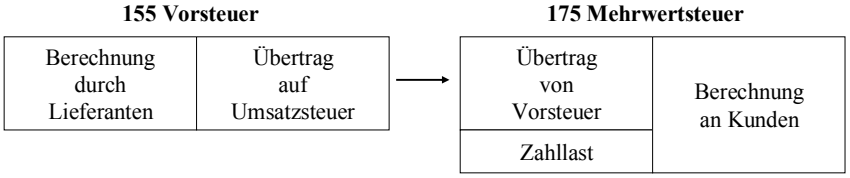


Abb. 10: Verbuchung der Mehrwertsteuer, Abschluss des Vorsteuerkontos

Errechnung des Mehrwertsteuerbetrags

Um den Betrag der Mehrwertsteuer auszurechnen, ist grundsätzlich darauf zu achten, ob der Betrag netto (reiner Warenwert ohne Umsatzsteuer) oder brutto (Warenwert zuzüglich Umsatzsteuer) aufgeführt ist.
Liegt der Betrag netto vor, so ist dieser lediglich mit dem aktuellen Mehrwertsteuersatz zu multiplizieren, um den Umsatzsteuerbetrag zu erhalten. Bei einem Warenwert von € 100 und einem Mehrwertsteuersatz von 19 % ergibt sich eine Umsatzsteuer von € 100 * 0,19 = € 19. Liegt der Warenwert brutto vor, wie es zumeist auf den Rechnungsbelegen der Fall ist, so muss zuerst der Nettowert ermittelt werden. Diesen ermittelt man dadurch, dass man den Bruttowert durch den Ausdruck (1+Umsatzsteuersatz) dividiert. In unserem Beispiel € 119 : 1,19 = € 100. Aus der Differenz von Brutto- und Nettowert ergibt sich der Umsatzsteuerbetrag. In unserem Beispiel also € 119 - € 100 = € 19. Diese Rechnung ergibt sich daraus, dass der Bruttobetrag in unserem Beispiel 119 % des Nettobetrages beträgt. Ein häufiger **Fehler** besteht darin, dass zur Ermittlung des Umsatzsteuerbetrages der *Brutto*betrag mit dem Umsatzsteuersatz multipliziert wird. In unserem Beispiel also € 119 * 0,19 = € 22,61. Der Nettobetrag wird dann als € 119 - € 22,61 = € 96,39 ermittelt. **Das ist falsch!** Bei dem gewählten Beispiel mag es dem Leser selbstverständlich erscheinen, dass nur die oben aufgeführte „richtige“ Rechnung sinnvoll ist. Die Erfahrungen aus Klausur- und Einsendarbeiten zeigt allerdings, dass bei anderen Bruttobeträgen, insbesondere auch bei der Korrektur von Mehrwertsteuerbeträgen, die Prozentrechnung nicht immer richtig zur Anwendung kommt!

96117711

Korrekturen der Mehrwertsteuer:

In vielen Fällen muss die Umsatzsteuer, nachdem sie zusammen mit dem Entstehen einer Forderung oder einer Verbindlichkeit bereits gebucht ist, nachträglich korrigiert werden. Gründe dafür sind z.B. Warenrücksendung, nachträgliche Reduzierung von Rechnungsbeträgen (z.B. wegen Mängelrügen), Skonto, Bonus. Die Technik der Korrekturbuchungen ist sehr einfach und soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Beispiel

(1) Wir haben eine Forderung an einen Kunden aus einer Handelswarenlieferung in Höhe von 10.000 € + 10 % MWSt verbucht.

(2) Wegen einer berechtigten Mängelrüge gewähren wir nachträglich 20 % Nachlass.

(3) Der Kunde zahlt fristgerecht den reduzierten Rechnungsbetrag (8.800,--) unter Abzug von 2 % Skonto durch Banküberweisung.

S	140 Forderungen (L+L)		H
(1) 850	10.000,--	(2) 850	2.000,--
(1) 175	1.000,--	(2) 175	200,--
		(3) 113	8.624,--
		(3) 850	160,--
		(3) 175	16,--

S	175 Mehrwertsteuer		H
(2) 140	200,--	(1) 140	1.000,--
(3) 140	16,--		

S	113 Bank		H
(3) 140	8.624,--		

S	850 Warenverkaufskonto		H
(2) 140	2.000,--	(1) 140	10.000,--
(3) 140	160,--		

Beachten Sie, dass der Skontobetrag von insgesamt 176,-- € nur zum Teil als Erlösschmälerung gebucht wird. In Höhe der anteiligen Mehrwertsteuer mindert er die Steuerverbindlichkeit auf Konto 175.[10]

2.4.2.3 Die Lohn- und Gehaltsverbuchung

Die sich aus der Beschäftigung von Arbeitnehmern insgesamt für das Unternehmen ergebenden Aufwendungen beschränken sich nicht auf den Betrag, den der Lohn- oder Gehaltsempfänger erhält; vielmehr kommen noch weitere Belastungen hinzu.

Als Beispiel nehmen wir das Gehalt des ledigen Nachwuchs-Buchhalters Werner Konter der Fa. Conix AG, der 1.400 € monatlich brutto verdient.

Sozialabgaben

Auf der Grundlage dieses Gehalts errechnen sich **Sozialabgaben**, die sich aus einem **Arbeitnehmeranteil** und aus einem **Arbeitgeberanteil** zusammensetzen. Den Arbeitnehmeranteil muss Werner Konter tragen; er wird vom Arbeitgeber einbehalten und an die Sozialversicherungsträger abgeführt. Der Arbeitgeberanteil berührt das Nettogehalt von Konter nicht; die Conix AG führt den Betrag ebenfalls an die Sozialversicherungsträger ab. Daneben zieht die Conix AG die **Lohn- und Kirchensteuer** vom Gehalt ab und überweist sie an das Finanzamt.

10 Der Bruttoskontobetrag errechnet sich als 8.800 € * 0,02 = 176 €. Die steuerbereinigte, tatsächliche Erlösschmälerung ergibt sich als 176 € : (1+Umsatzsteuersatz) = 176 € : 1,1 = 160 €. Die verminderte Steuerverbindlichkeit errechnet sich dann als 176 € - 160 € = 16 €.

961171

All diese Beträge sind nicht unerheblich; sie könnten beispielsweise betragen:

Monatsgehalt			**Arbeitnehmer** (Entgelt)	**Arbeitgeber** (Anteil)
		€	€	€
	Bruttogehalt		1.400,--	
./.	Lohnsteuer	180,58		
./.	Kirchensteuer	16,25	196,83	
			1.203,17	
./.	Krankenkassenbeitrag	100,80		100,80
./.	Pflegeversicherung	11,90		11,90
./.	Angestelltenversicherungs-beitrag	136,50		136,50
./.	Arbeitslosenversicherungs-beitrag	45,50	294,70	45,50
	Nettogehalt		908,47	294,70

Wie **verbuchen** wir nun diese Zahlen? Es gibt verschiedene Möglichkeiten. Wir gehen aus vom Nettogehalt, denn dieser Betrag erscheint auf dem Kassenkonto:

Die Buchungssätze lauten:

1)	Löhne und Gehälter an Kasse	430/100	908,47 €
2)	Löhne und Gehälter an einbehaltene Sozialversicherungs-beiträge..... (Arbeitnehmeranteil)	430/172	294,70 €
3)	Löhne und Gehälter an einbehaltene Steuern	430/171	196,83 €
4)	Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung an einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge	440/172	294,70 €

Die Konten

zeigen dementsprechend folgendes Bild:

S	**100 Kasse**		H
AB	10.000,--	(1) 430	908,47

S	**172 Einbehaltene Sozial-versicherungsbeiträge**		H
		(2) 430	294,70
		(4) 440	294,70

S	**171 Einbehaltene Steuern**		H
		(3) 430	196,83

S	**430 Löhne und Gehälter**		H
(1) 100	908,47		
(2) 172	294,70		
(3) 171	196,83		

S	**440 Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung**		H
(4) 172	294,70		

Seit Anfang 2006 sind die Abzugsbeträge sowie der Arbeitgeberanteil spätestens zum drittletzten Bankarbeitstag des Monats fällig, in dem die zu entlohnende Tätigkeit

96117711

ausgeführt wurde. Da die in einem Monat gezahlten Löhne (z. B. Akkordlohn) zum Zeitpunkt der Fälligkeit nicht unbedingt sicher feststehen, ist die *voraussichtliche* Beitragsschuld fällig. Ist die voraussichtliche Beitragsschuld geringer als die erst am Ende des Monats feststehende *tatsächliche* Beitragsschuld, so ist der Restbetrag zum drittletzten Bankarbeitstag des Folgemonats fällig. Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass die angegebenen Entgelte auch den tatsächlich gezahlten Entgelten entsprechen, d. h. die Sozialversicherungsbeiträge auf Basis der angegebenen Löhne berechnet werden. Bei einer Banküberweisung ergeben sich dann folgende **Buchungen:**

5) Überweisung der Sozialversicherungsbeiträge	172/113	589,40 €
6) Überweisung der Lohn- und Kirchensteuer	171/113	196,83 €

Damit sind unsere beiden Konten, die ja besondere Verbindlichkeiten darstellen, wieder ausgeglichen:

172 Einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge ...

S			H		
(5)	113	589,40	(2)	430	294,70
			(4)	440	294,70
		589,40			589,40

171 Einbehaltene Steuern

S			H		
(6)	113	196,83	(3)	430	196,83
		196,83			196,83

113 Bank

S			H		
AB		10.000,--	(5)	172	589,40
			(6)	171	196,83

Sonderzahlungen

Hinsichtlich der Errechnung der Abzugsbeträge und des Arbeitgeberanteils bei **Sonderzahlungen** ergeben sich Besonderheiten, die uns hier nicht interessieren, weil die Verbuchung genauso abläuft wie oben beschrieben. Sonderzahlungen sind z.B. ein 13. Monatsgehalt, Jubiläumszahlungen, Urlaubsgelder usw.

Abschlagszahlungen

Auch **Abschlagszahlungen** an Arbeitnehmer, wobei z.B. erst am Monatsende eine genaue Abrechnung erfolgt, bringen buchhalterisch keine Schwierigkeiten. Man bucht bei einer solchen Abschlagszahlung von z.B. 220,-- € entweder

1a.) Löhne und Gehälter an Kasse	430/110	220,-- €

und bucht am Monatsende die Differenzbeträge nach, wobei man erst hier die Sozialabgaben und Steuern ermittelt und bucht, oder man bucht die Abschlagszahlungen zunächst auf ein sog. **Durchgangskonto** und bucht später auf das Lohnkonto um. Die erste Form der direkten Buchung ist einfacher und deshalb in der Praxis am häufigsten anzutreffen. Wir nehmen die Zahlen unseres Beispiels, um uns den Buchungsgang zu verdeutlichen. Hierbei unterstellen wir vier Abschlagszahlungen im Laufe des Monats von je 220,-- €; die endgültige Abrechnung wird am Monatsende durchgeführt und verbucht.

9511711

Buchungen:

S	100 Kasse		H
AB	10.000,--		
		(1a) 430	220,--
			220,--
			220,--
			220,--
		(1) 430	28,47

S	172 Einbeh.Soz.Vers.Beiträge ...		H
		(2) 430	294,70
		(4) 440	294,70

S	171 Einbehaltene Steuern		H
		(3) 430	196,83

S	430 Löhne und Gehälter		H
		(1a) 100	220,--
			220,--
			220,--
			220,--
		(1) 100	28,47
		(2) 172	294,70
		(3) 171	196,83

S	440 Arbeitg.Ant.z.Soz.Vers.		H
(4) 172	294,70		

Zusammenfassend lässt sich hinsichtlich der Zusammensetzung des Arbeitsentgeltes folgende Kette entwickeln:

Zusammensetzung des Arbeitsentgelts

Gesamtes Arbeitsentgelt
./. Arbeitgeberanteil an den Sozialversicherungsabgaben
= Bruttoarbeitsentgelt
./. Arbeitnehmeranteil an den Sozialversicherungsabgaben
./. Lohn- und Kirchensteuer
= Nettoarbeitsentgelt

Zum besseren Verständnis der Buchungsschritte ist es empfehlenswert, vom Ablauf der Entgeltberechnung abzuweichen und das Vorgehen wie folgt festzuhalten:

1. Dem Arbeitnehmer wird das Nettoarbeitsentgelt ausgezahlt bzw. überwiesen.
2. Der Arbeitnehmeranteil an der Sozialversicherung ist innerhalb bestimmter Pflichtgrenzen vom Unternehmen einzubehalten und an die Sozialversicherungsträger abzuführen.
3. Bei Lohn- und Kirchensteuer ist das Unternehmen ebenfalls die Inkassostelle für das Finanzamt (**Quellenabzugsverfahren**).
   Da Sozialabgaben und Lohnsteuer in der Regel immer etwas später an die Empfänger abgeführt werden, bleibt bis zur Zahlung eine sonstige Verbindlichkeit für noch abzuführende Abgaben. Aus den Buchungen (1) bis (3) entsteht schrittweise das Bruttoarbeitsengelt.

   Quellenabzugsverfahren
4. Bis zum Jahr 2005 wurde der Beitrag zu den Sozialversicherungen jeweils zur Hälfte von den Arbeitnehmern und Arbeitgeber getragen. Durch eine Gesetzesänderung ist seither ein Zusatzbeitrag an die Krankenkasse in Höhe von 0,9 % des Bruttoeinkommens zu zahlen, der ausschließlich von den Arbeitnehmern getragen werden muss. Kinderlose Mitglieder der sozialen Pflegeversicherung müssen zudem seit 2005 einen Zusatzbeitrag in Höhe von 0,25 % zahlen, sofern sie mindestens 23 Jahre alt, aber nicht vor dem 1. Januar 1940 geboren sind. Diese Zusatzbeiträge sind in obigem Beispiel aus Vereinfachungsgründen nicht dargestellt, muss aber berücksichtigt werden.

9611711

5. Das gesamte Arbeitsentgelt ist nicht gleichzusetzen mit dem Begriff Personalaufwand. Die Unternehmung muss noch Beträge zur **Unfallversicherung** an die Berufsgenossenschaft entrichten, und darüber hinaus erbringen manche Unternehmungen **freiwillige Zusatzleistungen.**

2.4.2.4 Die Verbuchung von Abschreibungen

Bislang hatten wir es meist mit erfolgswirksamen Buchungen zu tun, die im Laufe der **gleichen** Rechnungsperiode auch zu Zahlungen oder zu Einnahmen/Ausgaben führten. Dass das durchaus nicht so sein muss, hatten wir bereits erkannt, als wir uns mit dem Charakter der Aufwendungen und Erträge befassten.

So hatten wir gesehen, dass wir eine Maschine, die wir zur Produktion unserer Güter benötigen, z.B. zehn Jahre lang nutzen können. Da wäre es sicher unzweckmäßig, das Jahr der Anschaffung mit dem vollen Anschaffungsbetrag zu belasten und die folgenden neun Jahre, in denen die Maschine auch produziert, gar nicht.

Unterstellen wir z.B., dass die Maschine 20.000 € gekostet hat und dass wir mit ihrer Hilfe zehn Jahre lang Güter im Wert von je 15.000 € produzieren (von anderen an der Produktion beteiligten Maschinen und Mitarbeitern wollen wir einmal absehen). Würden wir unsere Erfolgsrechnung nur im ersten Jahr mit den vollen 20.000 € belasten, so erzielten wir in dieser Periode einen Verlust von 5.000 € und danach neun Jahre lang jährlich Gewinne von 15.000 €. Die Produktionsbedingungen sind aber in allen zehn Jahren gleich. Da stimmt also etwas nicht.

Deshalb geht der Betriebswirt anders vor. Unabhängig davon, wann die Maschine bezahlt wird (denn das interessiert nicht die zeit**raum**bezogene Erfolgsrechnung, sondern nur die zeit**punkt**bezogene Bilanz), verteilt er den Anschaffungswert der Maschine auf ihre Nutzungsdauer von zehn Jahren. Dabei können auf jedes Nutzungsjahr gleich hohe Beträge (hier jeweils ein Zehntel des Anschaffungswertes) oder verschieden hohe Beträge entfallen; welche Gründe für das letztere sprechen können, werden Sie in Kurseinheit 5 (Ausgewählte Buchungszusammenhänge: Wiederholungen und Vertiefungen) erfahren.

Abschreibung auf das Anlagevermögen

In unserem Beispiel verteilen wir die Anschaffungsausgaben gleichmäßig; auf jedes Nutzungsjahr entfallen dann 2.000 €. Die Verteilung auf die Jahre der Nutzung eines Anlageguts nennen wir **Abschreibung auf das Anlagevermögen**, in unserem Fall einer gleichmäßigen Verteilung **lineare Abschreibung** im Gegensatz etwa zu einer **degressiven Abschreibung**, bei der die Abschreibungsbeträge von Jahr zu Jahr fallen. Hierüber, wie gesagt, später mehr.

Wir definieren:

Lineare Abschreibung

> Unter der linearen Abschreibung verstehen wir eine gleichmäßige Verteilung der Anschaffungsausgaben (oder des Herstellungswertes, wenn wir die Maschinen selbst bauen) eines Anlageguts auf die Jahre seiner Nutzung.

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

Die Nutzungsdauer, die ja im Jahr der Anschaffung nicht genau bekannt ist, wird **geschätzt**. Sie richtet sich nach der erfahrungsgemäßen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; man nennt sie dann "**betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer**". Die jährliche Abschreibungsquote ergibt sich also bei der linearen Form aus dem Quotienten von Anschaffungswert und Nutzungsdauer:

$$\text{Abschreibungssatz pro Jahr} = \frac{\text{Anschaffungswert}}{\text{Nutzungsdauer}}$$

Restwert

961171

Diese Formel kann modifiziert werden; denn am Ende der Nutzungsdauer hat die Maschine i.d.R. noch einen gewissen **Restwert** (wenigstens den Schrottwert), zu dem sie verkauft werden kann. Danach erst beläuft sich der Wert der Maschine auf null. Die Formel lautet deshalb:

$$\text{Abschreibungssatz pro Jahr} = \frac{\text{Anschaffungswert ./. Restwert}}{\text{Nutzungsdauer}}$$

Das wollen wir uns jetzt am Beispiel ansehen. Beispiel

Beispiel:

Der Reifenhändler Rund kauft am 2. 1. eine neue Auswuchtmaschine für 5.500 €. Die geschätzte Nutzungsdauer für diese Maschine beträgt fünf Jahre. Nach fünf Jahren hat die Maschine einen voraussichtlichen Schrottwert von 500 €. In den fünf Jahren verrechnet Rund also insgesamt 5.000 €.

Wir setzen die Werte in die uns bekannte Formel ein:

$$\text{Abschreibungssatz pro Jahr} = \frac{5.500\ € - 500\ €}{5\ \text{Jahre}} = 1.000\ €/\text{Jahr}$$

Rund verrechnet deshalb in jedem Nutzungsjahr Abschreibungen in Höhe von 1.000 €.

Diese Abschreibungen kann er direkt oder indirekt verbuchen.
Was soll das heißen?

Bei der **direkten Abschreibung** vermindert er jedes Jahr unmittelbar das Maschinenkonto. Direkte Abschreibung

Buchungssätze:

1)	Kauf der Maschine (Überweisung):	010/113	5.500 €
2)	Lineare Abschreibung für ein Jahr:	230/010	1.000 €

Kontenbild:

S	010 Maschinen		H
(1) 113	5.500	(2) 230	1.000

S	113 Bank		H
		(1) 010	5.500

S	230 Abschreibungen		H
(2) 010	1.000		

Am Ende des 1. Jahres steht folglich die Maschine noch mit 4.500 € zu Buch, während die Erfolgsrechnung des Jahres mit Abschreibungen in Höhe von 1.000 € belastet ist.

Am Ende des fünften Jahres stehen nur noch 500 € auf dem Maschinenkonto; bei einem Verkauf zum Schrottwert von 500 € ist es ausgeglichen. Wird mehr als 500 € erlöst, so ergibt sich ein **unregelmäßiger Ertrag**, wird weniger erlöst, ein **unregelmäßiger Aufwand** in Höhe der Differenz.

961171 1

Indirekte Abschreibung

Die **indirekte Abschreibung** wird nicht über das betreffende Anlagenkonto gebucht. Denken Sie z.B. daran, dass im obigen Beispiel etwa zu Beginn des dritten Nutzungsjahres ein Betrag von 3.500 € in der Bilanz auf dem Aktivkonto "Maschinen" im Soll steht, "**aktiviert**" ist. Niemand kann daraus ersehen, was die Maschine einmal gekostet hat. Deshalb spricht vieles dafür, dieses Konto so lange unverändert zu lassen, wie die Maschine noch genutzt wird. Damit unsere Bilanzgleichung Aktiva = Passiva stimmt, müssen wir folglich zum Ausgleich einen Korrekturposten in Höhe der aufgelaufenen Abschreibungsbeträge auf die Passivseite der Bilanz setzen; wir bilden ein **Passiv-Bestands-Konto** "Wertberichtigungen zu Posten des Anlagevermögens", **kurz: "Wertberichtigungen auf Anlagen"**. Wie sieht jetzt unser Buchungsbeispiel aus? Die **Buchung** lautet nun:

Abschreibungen an Wertberichtigungen auf Anlagen	230/080	1.000 €

Hier die **Konten**:

S	010 Maschinen	H
(1) 113	5.500	

S	113 Bank	H
	(1) 010	5.500

S	230 Abschreibungen	H
(2) 080	1.000	

S	080 Wertberichtigungen auf Anlagen	H
	(2) 230	1.000

Die beiden betroffenen Bilanzposten stehen am Jahresende mit den folgenden Werten in der Bilanz:

A	Schlussbilanz zum 31. 12. 20..		P
Maschinen	5.500	Wertberichtigungen auf Anlagen	1.000

Der Bestand auf dem Konto "Wertberichtigungen" steigt von Jahr zu Jahr, bis er am Ende der Nutzungsdauer die Höhe der abgeschriebenen Anschaffungswerte erreicht.

Die Darstellungsweise von Abschreibungen in indirekter Form bringt den Vorteil, dass in der Bilanz die Anschaffungswerte **und** die kumulativen Abschreibungswerte als Posten erscheinen.

Abschreibungen auf Forderungen

Neben der Abschreibung auf Gegenstände des Anlagevermögens kennen wir **Abschreibungen auf Forderungen**. Während es jedoch Sinn der Abschreibungen auf Anlagen ist, das Nutzungspotential des Anlagevermögens gemäß der Verursachung durch seine Leistungen periodengerecht zu verteilen, steht bei der abschreibungsmäßigen Behandlung von Forderungen das **Prinzip der Vorsicht** im Vordergrund. Der Unternehmer muss sich am Ende des Geschäftsjahres die Frage stellen, ob alle zum Stichtag existenten Forderungen tatsächlich einbringlich sind; diejenigen Teile der Forderungen, bei denen das nicht der Fall bzw. relativ unwahrscheinlich ist, sind abzuschreiben. Dies hat gleichzeitig zur Folge, dass der Gewinnausweis für die betrachtete Periode erniedrigt wird. Sollte zu einem späteren Zeitpunkt eine Forderung, die als uneinbringlich abgeschrieben wurde, doch noch ganz oder teilweise gezahlt werden, so ist ein periodenfremder Ertrag gegeben; sind die tatsächlichen Ausfälle höher als die abgeschriebenen, stellt sich entsprechend ein periodenfremder Aufwand ein.

9611711

Für die Handhabung in der Buchhaltung ergeben sich unterschiedliche Vorgehensweisen. So kann zunächst die Methodik der **Einzelabschreibung** angewandt werden. Hierbei ist es üblich, nach individueller Prüfung jeder einzelnen Forderung auf ihre Bonität diejenigen Forderungsteile, die zweifelhaft ("dubios") erscheinen, von den "guten" Forderungen zu trennen. Von den **Dubiosen** wird dann der Teil, der als völlig uneinbringlich angesehen wird, abgeschrieben.

Einzelabschreibung auf Forderungen

Dubiose

Ebenso ist eine Abschreibung auf den gesamten Wert des Forderungsbestandes möglich (**Pauschal-** oder **Sammelwertberichtigung**), ohne die einzelnen Bestände zu prüfen. In der Praxis, die dieses einfache Verfahren weitestgehend anwendet, werden Erfahrungssätze aus der Vergangenheit hierbei zugrunde gelegt. Schließlich ist eine Kombination beider Verfahren denkbar. Es kann also zunächst eine individuelle Prüfung der Forderungen erfolgen und anschließend eine Pauschalwertberichtigung auf den verbleibenden "guten" Bestand.

Pauschalwertberichtigung auf Forderungen

Analog zur Technik der direkten und indirekten Abschreibung beim Anlagevermögen sind auch hier grundsätzlich beide Methoden anwendbar. Das bei der indirekten Methode einzurichtende Korrekturkonto trägt die Bezeichnung 159 "Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen".

Wir wollen uns nun im Zusammenhang ansehen, welche Möglichkeiten es gibt, bei den Forderungen das Prinzip der Vorsicht zu beachten und Forderungs-"Verluste" als Aufwand periodengerecht zuzuordnen. Wie bei vielen anderen Vorgängen sind auch hier in Theorie und vor allem in der Praxis Varianten üblich, die wir nicht sämtlich darstellen können.

Der einfachste Fall liegt vor, wenn zwar irgendwelche Zweifel an der Bonität eines Kunden bestehen, die Risiken aber noch nicht bezifferbar sind, d.h. die Höhe eines eventuellen Forderungsausfalls noch nicht absehbar ist. Dieser Vorgang betrifft bestimmte Kunden mit exakt bestimmbaren Anteilen auf unserem Forderungskonto 140. Wir buchen in diesem Fall

Dubiose Forderungen

141 Dubiose Forderungen an 140 Forderungen L+L

Es erfolgt also lediglich eine Umbuchung auf ein anderes Bestandskonto, um in der Buchhaltung (und Bilanz) das erkannte Risiko zu verdeutlichen. Die Buchung ist **nicht** erfolgswirksam. Es erfolgt keine Mehrwertsteuer-Korrektur.

Eine direkte Abschreibung auf Forderungen wird vorgenommen, wenn im Laufe des Geschäftsjahres oder bei einer Kontrolle am Ende des Jahres für ganz bestimmte Forderungen **aus dem laufenden Geschäftsjahr** ein wahrscheinlicher Forderungsausfall erkennbar wird. Dabei können Forderungen völlig uneinbringlich werden, es kann aber auch ein Teil dieser Forderungen als uneinbringlich angesehen werden. Solche anteiligen Ausfälle ergeben sich z.B. aus bereits bekannter Insolvenz- bzw. Vergleichsquote oder aus Schätzungen. Das in diesem Fall zu verwendende Aufwandskonto ist 233 "Abschreibungen auf Forderungen ...". Das Gegenkonto ist 141 "Dubiose Forderungen". (Sollte die betreffende Forderung noch auf Konto 140 stehen, so wäre sie eigentlich vorher "141 an 140" umzubuchen. In den Aufgaben zu diesem Kurs wird das aus Platzgründen nicht immer so gehandhabt.)

Direkte Abschreibung von Forderungen ...

... aus dem laufenden Geschäftsjahr

961171

Der Vorgang ist also erfolgswirksam. Ferner erfolgt eine anteilige Korrektur der Mehrwertsteuer, da ganz bestimmte bezifferbare Forderungsteile betroffen sind.[11]

Die Buchungssätze lauten:

233 Abschreibungen auf Forderungen
an 141 Dubiose Forderungen

und für den Mehrwertsteueranteil

175 Mehrwertsteuer an 141 Dubiose Forderungen.

Aus früheren Perioden ...

... anderes Konto

In gleicher Weise werden Forderungen **aus früheren Perioden** behandelt, wenn sie bereits zu Beginn des laufenden Geschäftsjahres als dubios (Konto 141) geführt werden, weil dann für sie keine Pauschalwertberichtigung gebildet wurde (vgl. dazu den folgenden dritten Fall). Die Buchungen für eine direkte Abschreibung sind entsprechend. Statt des Kontos 233 ist dann aber das Konto 221 "Aufwand aus anderer unregelmäßiger oder periodenfremder Ursache" zu verwenden, weil der Grund für den zu buchenden Aufwand nicht im laufenden Geschäftsjahr liegt.

Pauschalwertberichtigung von Forderungen

Unser dritter Fall, der scharf von den bisherigen Vorgängen zu trennen ist, betrifft die **Pauschalwertberichtigung**. Der Begriff deutet schon an, dass es hier nicht um einzelne Forderungen oder Forderungsteile geht. Vielmehr erfolgt diese Korrektur unseres Forderungsbestandes auf dem Konto 140 am Ende des Geschäftsjahres für die aus diesem Geschäftsjahr stammenden und noch nicht bezahlten Forderungen, für die besondere Einzelrisiken nicht erkennbar sind. Sie erfolgt "pauschal" auf den gesamten Bestand aus folgendem Grund: Nach der Erfahrung birgt jeder Forderungsbestand Ausfall-Risiken, die zwar noch nicht im einzelnen bekannt sind, für die aber in Form einer Schätzung ein aus Erfahrungen der Vergangenheit gewonnener oder branchenüblicher Prozentsatz des Forderungsbestandes angegeben werden kann. Dieser Anteil soll in dem Jahr erfolgswirksam werden, in dem die zugehörigen Forderungen entstanden sind (Prinzip der Vorsicht, periodengerechte Erfolgsermittlung). Diese Wertberichtigung (Abschreibung) erfolgt indirekt. Eine Mehrwertsteuerkorrektur erfolgt nicht, weil hier eine Erwartung gebucht wird und noch keine konkreten endgültigen Forderungsausfälle. Bei der Bestimmung des für die Pauschalwertberichtigung zugrunde gelegten Forderungsbestandes ist also die Mehrwertsteuer vorher herauszurechnen. Der Buchungssatz für die Bildung der Pauschalwertberichtigung lautet:

232 Einstellungen in die Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen
an 159 Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen.

Konto 232 ist ein Aufwandskonto (das war ja der Sinn der Sache), Konto 159 ein Bestandskonto (Passiv-Konto) als Korrekturkonto zu 140 "Forderungen L+L" (indirekte Abschreibung).

Wertberichtigung von Forderungen aus dem Vorjahr

Damit ist aber das Problem der Pauschalwertberichtigung noch nicht ganz erledigt. Wir müssen uns noch ansehen, was mit dem Bestand auf Konto 159 weiter passiert. Im folgenden Geschäftsjahr - wir nennen es 2 - erscheint er zunächst auf der Habenseite des Kontos 159 als Anfangsbestand. Treten im Laufe des Jahres 2 "pauschal befürchtete" Ausfälle von Forderungen ein, die aus dem Jahre 1 stammen, so werden diese Ausfälle jeweils gebucht:

---

11 Steuerrechtlich werden an die Zulässigkeit der Mehrwertsteuer-Korrektur hohe Anforderungen hinsichtlich der Konkretisierbarkeit des ausfallenden Forderungsteils gestellt. Zur Vereinfachung unterstellen wir hier, dass die Mehrwertsteuerkorrektur erfolgt, wenn der Ausfall der Forderung endgültig feststeht. Vgl. hierzu *Littkemann/Holtrup/Schulte: Buchführung, Grundlagen – Übungen – Klausurvorbereitung, 4. Aufl., Wiesbaden 2010, S. 231 ff.*

961711

159 Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen
an 140 Forderungen L+L

Jetzt, weil die Ausfälle konkret werden, erfolgt jeweils auch eine Mehrwertsteuer-Korrektur (175 an 140).

Im Verlauf des Jahres 2 sind nun 2 Konstellationen denkbar:

Pauschalwertberichtigung zu niedrig

Es kann sein, dass wir am Ende des Jahres 1 eine zu niedrige Pauschalwertberichtigung vorgenommen hatten. Durch die laufenden Buchungen "159 an 140" ist dann irgendwann der Anfangsbestand auf Konto 159 erschöpft. Dann noch auftretende Ausfälle von Forderungen, die aus dem Jahre 1 stammen, sind nun zu buchen:

221 Aufwand aus anderer unregelmäßiger oder periodenfremder Ursache
an 140 Forderungen L+L.

Durch die Verwendung des Kontos 221 wird deutlich, dass dieser Aufwand eigentlich nicht der laufenden Periode 2 zuzurechnen ist. Der Periode 1 kann er aber nicht mehr zugerechnet werden, weil sie buchhalterisch längst abgeschlossen ist. Deshalb erfolgt der besondere Ausweis als **periodenfremder** Aufwand.

Pauschalwertberichtigung zu hoch

Es kann aber auch der Fall eintreten, dass am Ende des Jahres 1 ungewollt eine zu hohe Pauschalwertberichtigung gebildet wurde. Im Laufe des Jahres 2 kommt es zwar auch zu einigen Ausfällen von aus dem Jahre 1 stammenden Forderungen. Nachdem sie aber sämtlich durch die Ihnen schon bekannten Buchungen "159 an 140" berücksichtigt sind, weist Konto 159 am Ende des Jahres 2 noch einen nicht ausgeschöpften Restbestand auf der Habenseite aus. Dieser Rest wird vor Bildung einer neuen Pauschalwertberichtigung (für den Forderungsbestand am Ende des Jahres 2) als periodenfremder Ertrag (Konto 226) ausgebucht. (Für die Wahl dieses Kontos gelten die zuvor für Konto 221 genannten Argumente entsprechend.) Der Buchungssatz lautet:

159 Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen
an 226 Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung
zu Forderungen.

Und nun ein Hinweis: In der Praxis kommt es häufig vor, dass sich ein Forderungsbestand zu einem bestimmten Zeitpunkt aus Forderungen zusammensetzt, die aus mehr als 2 verschiedenen Geschäftsjahren stammen. Dann ist selbstverständlich bei der Auflösung der nicht in Anspruch genommenen Pauschalwertberichtigung zu Forderungen (159 an 226) differenzierter zu verfahren. Entsprechendes gilt für die Bildung der Pauschalwertberichtigung. Hier muss der Bestand auf Konto 140 genauer dahingehend untersucht werden, ob darin noch Teile aus den Vorjahren stammen. Wir wollen für unsere Beispiele und Arbeiten **zur Vereinfachung annehmen, dass sich der Saldo auf Konto 140 am Ende des Geschäftsjahres immer aus Forderungen zusammensetzt, die aus dem laufenden Jahr stammen.** Anders ausgedrückt: Am Ende des Geschäftsjahres 2 gelten alle Forderungen aus dem Jahre 1 als bezahlt oder wertberichtigt. **Das soll Ihnen die Bearbeitung von Aufgaben erleichtern und gilt auch dann, wenn aus der Aufgabenstellung (z.B. zusammenhängender Geschäftsgang) etwas anderes entnommen werden könnte.**

Weil die Buchungen der verschiedenen Forderungskorrekturen nach den bisherigen Erfahrungen bei Ihnen wohl relativ unbeliebt, bei uns aber in Einsendearbeiten und Klausuren sehr beliebt sind, zeigen wir Ihnen abschließend zu diesem Abschnitt die Vorgänge noch einmal in einem zusammenhängenden Beispiel:

961711

Gegeben seien folgende Kontostände irgendwann im laufenden Geschäftsjahr:

Beispiele

Konto 113:	10.000,--
Konto 140:	165.000,--
Konto 159:	4.500,--
Konto 175:	15.000,--

Es müssen nun die folgenden Vorfälle verbucht werden:

(1) Wir erhalten eine vage Information über die drohende Zahlungsunfähigkeit eines Kunden. Unsere Forderung an ihn stammt aus dem laufenden Geschäftsjahr und beträgt 11.000,-- € einschließlich 10 % MWSt.

(2) Zwei Forderungen in Höhe von zusammen 4.400,-- fallen vollständig aus. In diesem Betrag ist die MWSt (10 %) enthalten. Die Forderungen stammen aus dem Vorjahr.[12]

(3) Der in (1) genannte Kunde überweist nach einem Vergleich 5.500,-- auf unser Bankkonto. Der Rest ist uneinbringlich.

(4) Mehrere Kunden begleichen unsere Forderungen in Höhe von 132.000,-- per Banküberweisung.

(5) Wir verkaufen Handelsware auf Ziel an diverse Kunden: Summe der Rechnungsbeträge 130.000,-- + 10 % MWSt.

(6) Ausgleich des Kontos 159.

(7) Bildung der neuen Pauschalwertberichtigung auf den Forderungsbestand am Ende des Geschäftsjahres in Höhe von 3 %.

Die Verbuchung erfolgt mit den folgenden Buchungssätzen (im Anschluss ist das Kontenbild dargestellt):

Zu (1)	Dubiose Forderungen an Forderungen L+L	141/140	11.000,--
Zu (2)	Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen an Forderungen L+L	159/140	4.000,--
	MWSt an Forderungen L+L	175/140	400,--
Zu (3)	Bank an Dubiose Forderungen	113/141	5.500,--
	Abschreibungen auf Forderungen an Dubiose Forderungen	233/141	5.000,--
	MWSt an Dubiose Forderungen	175/141	500,--
Zu (4)	Bank an Forderungen L+L	113/140	132.000,--
Zu (5)	Forderungen L+L an Warenverkauf	140/850	130.000,--
	Forderungen L+L an MWSt	140/175	13.000,--
Zu (6)	Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen an Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung ...	159/226	500,--

12 Eine Umbuchung auf das Konto 141 erfolgt hier nicht.

961171

Zu (7) Der Saldo auf Konto 140 beträgt 160.600,--. Der MWSt-Anteil (10 %) dieses Saldos beträgt

$14.600,-- \left(= 160.600 - \frac{160.600}{1{,}1} \right)$, zur Berechnung s. Kap. 2.4.2.2

Der Betrag ergibt sich somit als 3 % von 146.000,--.

Einstellung in die Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen an Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen 232/159 4.380,--

113 Bank

S		H	
AB	10.000,--		
(3) 141	5.500,--		
(4) 140	132.000,--		

226 Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen

S		H	
		(6) 159	500,--

140 Forderungen L+L

S		H	
AB	165.000,--	(1) 141	11.000,--
(5) 850	130.000,--	(2) 159	4.000,--
(5) 175	13.000,--	(2) 175	400,--
		(4) 113	132.000,--

232 Einstellung in die Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen

S		H	
(7) 159	4.380,--		

141 Dubiose Forderungen L+L

S		H	
(1) 140	11.000,--	(3) 113	5.500,--
		(3) 233	5.000,--
		(3) 175	500,--

233 Abschreibungen auf Forderungen

S		H	
(3) 141	5.000,--		

159 Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen

S		H	
(2) 140	4.000,--	AB	4.500,--
(6) 226	500,--	(7) 232	4.380,--

850 Warenverkaufskonto

S		H	
		(5) 140	130.000,--

175 Mehrwertsteuer

S		H	
(2) 140	400,--	AB	15.000,--
(3) 141	500,--	(5) 140	13.000,--

Die Abschreibungen auf Forderungen werden in die Gewinn- und Verlust-Rechnung abgeschlossen, die (nicht abgeschriebenen) Dubiosen erscheinen in der Bilanz.

961171

Übung:

Wie lauten die Buchungssätze bei indirekter Abschreibung von Anlagen bzw. Forderungen?

Hinweis zu den Wertberichtigungskonten:

Sowohl bei der indirekten Abschreibung von Anlagen als auch bei der Pauschalwertberichtigung von Forderungen verwenden wir mit den Konten 080 (Wertberichtigungen auf das Sachanlagevermögen) und 159 (Pauschalwertberichtigunen zu Forderungen) zwei Passiv-Konten, deren Salden normalerweise dann auch auf der Passivseite der Bilanz erscheinen.

Nun ist nach neuem Recht der Ausweis solcher Positionen in der Bilanz für Kapitalgesellschaften nicht mehr zulässig; denn das in § 266 HGB aufgeführte Gliederungsschema der Bilanz sieht eine Position "Wertberichtigungen" nicht mehr vor. Buchungstechnisch berührt das die in diesem Kapitel behandelten Abschreibungsmethoden nicht. In diesem Fall wären dann vor Aufstellen der Bilanz die Wertberichtigungskonten mit den jeweils zugehörigen Aktivkonten zu verrechnen (saldieren). Sie erscheinen dann nicht in der Bilanz. Zu Beginn des neuen Geschäftsjahres erfolgt dann für die laufende Buchhaltung wieder der gesonderte Ausweis der Wertberichtigungspositionen als Passivkonten.

In unseren Aufgabenstellungen gehen wir davon aus, dass die Wertberichtigungskonten auf die Passivseite der Bilanz übernommen werden.

961171

2.5 Das Privatkonto

Die wichtigsten Buchungen der Geschäftsvorfälle sind Ihnen jetzt bekannt. Sie wissen, was reine Bestandsbuchungen sind und haben die Besonderheiten der erfolgswirksamen Buchungen verstanden. Sie wissen auch, dass der Saldo aller erfolgswirksamen Buchungen das Eigenkapital verändert: Der Saldo des Gewinn- und Verlust-Kontos wird über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen.

Einlagen und Entnahmen

Das Eigenkapitalkonto kann sich aber noch auf andere Weise veränderten, nämlich durch **Einlagen** und **Entnahmen** des Eigentümers der Unternehmung. Um dieses Konto nicht laufend während des Geschäftsjahres verändern zu müssen, schalten wir ein **Vorkonto** ein, das die Buchungen der Entnahmen und Einlagen aufnimmt. Erst sein Saldo wird am Jahresende über das Eigenkapitalkonto abgeschlossen. Das Konto trägt den Namen **Privatkonto**, weil auf ihm die privaten Transaktionen des Eigentümers erfasst werden. In unserem Kontenplan hat es die Nr. 190.

Beispiel:

> Der Reifenhändler Rund braucht für seinen Privathaushalt monatlich 1.500 €. Er entnimmt diesen Betrag jeweils am Ende des Monats der Kasse.

Bisher konnten wir den Vorgang nur über das Eigenkapitalkonto buchen. Nunmehr wollen wir das oben besprochene Privatkonto einbeziehen und dabei folgende Überlegungen anstellen:

Zunächst handelt es sich zweifelsfrei bei dem Beispiel um Auszahlungen; denn hier verlassen Zahlungsmittel die Unternehmung. Wir haben auch keine Schwierigkeiten festzustellen, dass hier kein Aufwand vorliegt; denn es werden ja keine Güter für **betriebliche** Zwecke verwendet, sondern für **Privatzwecke**. Aber auch ohne das wichtige Kriterium des Betriebszwecks könnten wir erklären, warum kein Aufwand vorliegt. Es werden nämlich keine Güter oder Dienstleistungen **verbraucht**; sie bleiben erhalten und gehen nur von der Betriebs- in die Privatsphäre des Eigentümers über (wenn sie dort später verbraucht werden, hat das mit dem Betrieb nichts mehr zu tun). Nehmen Sie als Parallele eine Darlehenstilgung. Hier führt die Auszahlung ebenfalls nicht zu einem Aufwand; denn auch hier werden keine Güter verbraucht: der Verminderung der Zahlungsmittel steht eine Verminderung der Schulden gegenüber. Mit anderen Worten: Es liegt keine Ausgabe vor und deshalb auch kein Aufwand.[13] In gleicher Weise können wir das Eigenkapital als Schuld der Unternehmung an den Eigentümer ansehen; der Verminderung der Zahlungsmittel steht hier eine Verminderung des Eigenkapitals gegenüber.

Analog, nur umgekehrt, verhält es sich mit den privaten Einlagen: sie führen nicht zu einem Ertrag.

Am Ende des Monats bucht Rund deshalb seine Entnahme wie folgt:

Privat an Kasse 1.500 €.

S	190 Privat		H
Kasse (100)	1.500		

S	100 Kasse		H
AB	10.000	Privat (190)	1.500

13 Vgl. dazu Kap. 2.3.3 dieser Kurseinheit.

9611711

Ein weiteres **Beispiel:**

Rund spielt regelmäßig im Lotto und hat Glück. Bei "fünf Richtigen mit Zusatzzahl" gewinnt er 20.000 €, die ihm privat zur Verfügung stehen. Er möchte mit einem Teil dieses Geldes seine Firma modernisieren und zahlt 10.000 € in sein Reifengeschäft ein.

Wir buchen:

Kasse	an Privat	100/190	10.000 €

Dadurch verändern sich die obigen Konten wie folgt:

S	190 Privat		H
Kasse (100)	1.500	Kasse (100)	10.000

S	100 Kasse		H
AB	10.000	Privat (190)	1.500
Privat (190)	10.000		

Schließen wir die Konten jetzt einmal ab, so ergibt sich folgendes Bild:

S	190 Privat		H
Kasse (100)	1.500	Kasse (100)	10.000
Eigenkap. (075)	8.500		
	10.000		10.000

S	100 Kasse		H
AB	10.000	Privat (190)	1.500
Privat (190)	10.000	SB (999)	18.500
	20.000		20.000

S	075 Eigenkapital		H
SB (999)	18.500	AB	10.000
		Privat (190)	8.500
	18.500		18.500

A	999 Schlussbilanz		P
Kasse (100)	18.500	Eigenkapital (075)	18.500
	18.500		18.500

Wie Sie aus den Anfangsbeständen des Kassen- und Eigenkapitalkontos entnehmen können, verändern sich beide Konten durch Privatentnahmen und -einlagen. Dennoch ist das Gewinn- und Verlust-Konto nicht berührt worden. Es liegen folglich Variationen des Eigenkapitals vor, ohne dass damit ein erfolgswirksamer Vorgang verbunden ist.

Ebenfalls können Waren entnommen werden, die eigentlich zum Verkauf bestimmt sind. Diese Entnahme wird dann über das entsprechende Umsatzkonto (Kto. 830 bis 850) verbucht. Das nachfolgende Beispiel illustriert diesen Fall anhand einer Entnahme von Handelswaren.

Beispiel:

Der Reifenhändler Rund entnehme z.B. Reifen zur Montage auf den ausschließlich privat genutzten Zweitwagen im Werte von 400 €. Es wäre dann folgendermaßen zu buchen:

Privat	an WVK	190/850	400 €
Privat	an MWSt	190/175	40 €

Ebenso ist es natürlich möglich, bei einer größeren Anzahl von umsatzsteuerpflichtigen Privatentnahmen ein eigenes Konto einzurichten, das zum Ende des Abrechnungszeitraumes auf das allgemeine Konto für die Mehrwertsteuer abgeschlossen wird.

961171 1

Über die rein privaten Entnahmen von Vermögensgegenständen ist ebenfalls denkbar, dass ein Unternehmer eine „Leistungen“ seines Unternehmens in Anspruch nimmt, die nicht für den Absatzmarkt bestimmt ist und für die im Unternehmen ein Aufwand gebucht wurde. Beispielhaft kann hier die teilweise Nutzung eines Firmenwagens für private Zwecke genannt werden. Hierfür können im Unternehmen bspw. unter anderem Benzinkosten, Abschreibungen auf den Wagen, Reparatur- und Wartungskosten, KfZ-Steuern und Beiträge zur KfZ-Versicherung als Aufwendungen anfallen. Grundsätzlich könnte man hierbei den nicht unternehmensbedingten, in den Privatbereich fallenden Teil des Aufwands wieder korrigieren. Da eine Korrektur der einzelnen Aufwendungen jedoch umständlich und ggf. auch nicht immer möglich ist, wird stattdessen eine Leistungsentnahme über das Konto 855 „Leistungsentnahme“ gebucht. Dieses Konto ist ein Ertragskonto, das den aus Sicht des Unternehmens zu hoch gebuchten Aufwand ausgleicht.

Entnahme von Vermögensgegenständen

Ebenfalls ist für die Behandlung des Privatkontos wichtig, dass gem. § 3, Abs. 1b i. V. m. § 1 UStG die sog. Entnahme von Vermögensgegenständen (z.B. Waren) und die private Nutzung von Gegenständen (z.B. der oben erwähnte PKW) umsatzsteuerpflichtig sind.[14]

Buchungen auf dem Eigenkapitalkonto

Fassen wir die möglichen Buchungen auf dem **Eigenkapitalkonto** auf Grund von privaten Entnahmen und Einlagen sowie unter Einbeziehung des Abschlusses der Aufwands- und Ertragskonten in ein Schema zusammen, so ergibt sich folgende Kette:

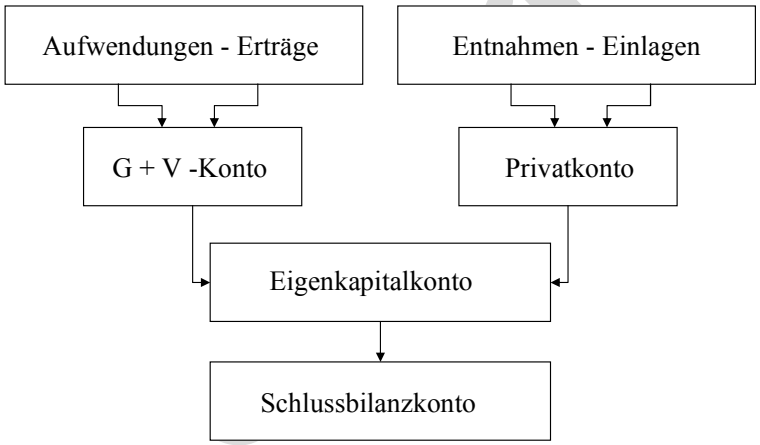


Abb. 11: Buchungen auf dem Eigenkapitalkonto

14 Vgl. zur Verbuchung von Privatentnahmen ausführlich *Littkemann/Holtrup/Schulte: Buchführung, Grundlagen – Übungen – Klausurvorbereitung, 2. Aufl., Wiesbaden 2007, S. 192 ff.*

Aufgaben 7 bis 12

7. Erläutern Sie die verschiedenen Möglichkeiten der Verbuchung und des Abschlusses von Wareneinkauf und Warenverkauf.

8. Nennen Sie die Kontentypen unter gleichzeitiger Beifügung von Beispielen, die
   a) über die Bilanz abgeschlossen werden;
   b) mit dem Gewinn- und Verlust-Konto abgeschlossen werden;
   c) direkt mit dem Eigenkapitalkonto abgeschlossen werden.

9. Was ist der Unterschied zwischen
   - Bareinlage und Sacheinlage?

   (Die beiden Begriffe sind im Text noch nicht erläutert worden. Finden Sie selbst eine Erklärung.)

10. Wie lässt sich der Endbestand des Eigenkapitals kontrollieren?

11. Bitte lösen Sie die unten abgebildete Schlussbilanz in Konten auf und nehmen Sie vor:
    - Verbuchung der angegebenen Geschäftsvorfälle
    - Erstellung der neuen Schlussbilanz.

    Prägen Sie sich den hierbei einzuschlagenden Arbeitsweg gut ein:
    1. Auflösung der Bilanz in Konten
    2. Verbuchung der Geschäftsvorfälle
    3. Abschluss der Konten
       3.1 Aktivkonten
       3.2 Passivkonten (außer Eigenkapital)
       3.3 Aufwandskonten
       3.4 Ertragskonten
       3.5 Gewinn- und Verlust-Konto
       3.6 Privatkonto
       3.7 Eigenkapitalkonto
    4. Aufstellung der Schlussbilanz

Aktiva **Schlussbilanz der Einzelfirma G. Maier zum 31. 12. 20 . .** **Passiva**

Grundstücke und Gebäude	100.000	Eigenkapital	105.000
Betriebs- und Geschäfts-ausstattung	5.000	Bankverbindlichkeiten, hyp. gesichert, Laufzeit 10 Jahre	95.000
Handelsware	66.000		
Forderungen (L+L)	21.000		
Bank	4.500	Verbindlichkeiten (L+L)	7.700
Kasse	11.200		
	207.700		207.700

Folgende Vorfälle ergeben sich im neuen Geschäftsjahr (**auf die Einbeziehung der Mehrwertsteuer wird verzichtet**):

961711

1. Kundenüberweisung zum Ausgleich einer Forderung in Höhe von 6.000 €.

2. Eingang eines Kraftwagens im Werte von 10.000 €; 8.000 € werden sofort bar bezahlt, der Rest wird mit einer noch bestehenden Forderung aus einer eigenen Lieferung an das Autohaus verrechnet.

3. Wir erhalten Waren im Werte von 7.500 € auf Ziel.

4. Forderungen in Höhe von 12.000 € gehen per Scheck ein.

5. Der Scheck aus 4) wird der Bank zum Einzug gegeben.

6. Zur besseren Ausstattung seiner Unternehmung gelingt es Maier, einen privaten Darlehensgeber zu finden. Es wird ein Darlehen in Höhe von insgesamt 25.000 € gewährt. Davon werden 2.000 € in Form von Wertpapieren, ein Pkw im Werte von 5.000 €, Forderungen gegen Dritte in Höhe von 1.500 € und der Rest per Banküberweisung übergeben. Das Darlehen ist nicht hypothekarisch gesichert und hat eine Laufzeit von 5 Jahren. Die Wertpapiere sind zum baldigen Verkauf bestimmt.

7. Der Wareneinkauf aus 3) wird zu 1/3 bar bezahlt, auf den Rest nimmt der Lieferant einen Wechsel.

8. Es gehen Handelsware und Rechnung über 5.000 € ein. Buchen Sie diesen Eingang und anschließend die Bezahlung per Banküberweisung unter Abzug von 2 % Skonto. Ferner ist die bar bezahlte Bezugsausgabe von 250,-- € zu verbuchen.

9. Warenverkauf im Bruttowert von 22.000 €. Der Kunde erhält 10 % Rabatt. Eine Woche später bezahlt er bar und zieht 2 % Skonto ab.

10. Maier entnimmt 2.500 € bar und Waren im Werte von 400 €.

11. Warenverkauf 25.000 € auf Ziel.

12. Der Kunde aus 11) bezahlt per Überweisung.

13. Der Kunde aus 11) und 12) schickt Waren im Werte von 1.000 € wegen Qualitätsfehlern zurück. Der Betrag wird durch Überweisung erstattet.

14. Zum Jahresschluss werden auf Grundstücke und Gebäude 1.000 €, auf die Geschäftsausstattung 1.000 € direkt abgeschrieben.

15. Der Warenbestand per Inventur beträgt 50.000 €.

16. Der Einkaufswert der verkauften Ware wird auf das Wareneinsatzkonto gebucht.

12. Bilden Sie zu den folgenden Geschäftsvorfällen die zugehörigen Buchungssätze (**ist Mehrwertsteuer zu verbuchen, wird dies aus dem Text deutlich):**

961171

1. Ein Lastwagen im Werte von 25.000 € wird gekauft. Ein gebrauchter Lieferwagen wird vom Händler zum Buchwert von 4.500 € in Zahlung genommen, der Rest wird per Banküberweisung gezahlt.

2. Verkaufsleiter Müller erhält sein monatliches Gehalt in Höhe von 3.000 € brutto überwiesen. An Lohnsteuer fallen 15 % an, die Kirchensteuer macht 1 % vom Bruttolohn aus. Krankenversicherung ist in Höhe von insgesamt 200 € zu berücksichtigen, der Arbeitgeberanteil zur Rentenversicherung beträgt 225 € und der Gesamtbeitrag zur Arbeitslosenversicherung beläuft sich auf 2 % des Bruttogehaltes. Alle Versicherungsbeiträge werden je zur Hälfte vom Arbeitgeber und Arbeitnehmer getragen. Ein Solidaritätszuschlag ist nicht zu berücksichtigen.

3. Waren im Wert von 8.000 € werden auf Ziel verkauft. Der Kunde erhält 10 % Rabatt und überweist die Hälfte des Rechnungsbetrages unter Abzug von 2 % Skonto. Nach Ablauf der Skontofrist wird ein Wechsel von 2.000 € eingereicht, ein Scheck in Höhe des Restes liegt bei.

4. Ein Kunde wird schriftlich erstmals gemahnt, eine seit fünf Wochen offene Rechnung in Höhe von 4.000 € inkl. Mehrwertsteuer zu bezahlen.

5. Es werden Waren im Werte von 20.000 € + 10 % Mehrwertsteuer eingekauft. Die Überweisung des Gesamtbetrages erfolgt 10 Tag später per Postscheck.

6. Es wird ein Auftrag in Höhe von 100.000 € über Warenlieferungen an einen Kunden abgeschlossen. Der Vertreter, der den Abschluss vermittelt hat, erhält eine Sonderprovision in Höhe von 1 % des Auftragswertes bar.

7. Die Prämie für die private Lebensversicherung des Geschäftsinhabers in Höhe von 500 € wird überwiesen (Bank).

961171

2.6. Schematische Darstellung des Gesamtzusammenhangs der Konten

Sie haben bereits in Abschnitt 2.2.3 (Kurseinheit 2) gesehen, dass der Weg der Zahlen aus der Eröffnungsbilanz über die Buchungen auf den Konten bis zur Schlussbilanz einen geschlossenen Kreislauf beschreibt. Diese Erkenntnis wurde vertieft, als Ihnen dargelegt wurde, dass die erfolgswirksamen Buchungen den Kreislauf nicht stören, sondern sein Bestandteil sind; sie bilden eine Vorstufe zum Bestandskonto Eigenkapital. Den gesamten Kreislauf wollen wir uns noch einmal anhand des folgenden schematischen Schaubildes vor Augen führen (siehe nächste Seite). Das Schaubild lässt folgenden Kreislauf erkennen:

1. Eröffnung

1.1 Die Aktivposten der Eröffnungsbilanz werden auf die Sollseite der Aktiv(Bestands)konten gebucht;

1.2 Die Passivposten der Eröffnungsbilanz werden auf die Habenseite der Passiv(Bestands)konten gebucht.

2. Laufende Buchungen

Die laufenden Buchungen sind auf den Bestandskonten durch die Begriffe Zugänge und Abgänge, auf den Erfolgskonten durch die Begriffe Aufwand und Ertrag gekennzeichnet.

3. Abschlussbuchungen

3.1 Vorgeschaltete Abschlussbuchungen

3.1.1 Der auf der Habenseite des Wareneinkaufskontos sich ergebende Wareneinsatz (= verkaufte Ware zum Einkaufswert) wird auf das Warenverkaufskonto (Sollseite) umgebucht (Nettomethode) oder direkt in die GuV.

3.1.2 Der Abschluss des Vorsteuerkontos erfolgt über das Umsatzsteuerkonto.

3.2 Abschluss der Bestandskonten

3.2.1 Der Endbestand der Aktivkonten auf der Habenseite wird dem Schlussbilanzkonto- (Sollseite) zugeführt.

3.2.2 Der Endbestand der Passivkonten auf der Sollseite wird dem Schlussbilanzkonto- (Habenseite) zugeführt, mit Ausnahme des Eigenkapitalkontos.

3.3 Abschluss der Aufwands- und Ertragskonten

3.3.1 Der Saldo der Aufwandskonten auf der Habenseite geht auf das G+V-Konto (Sollseite) über.

3.3.2 Der Saldo der Ertragskonten auf der Sollseite geht auf das G+V-Konto (Habenseite) über.

3.4 Abschluss des Privatkontos über das Eigenkapitalkonto

3.5 Abschluss des G+V-Kontos über das Eigenkapitalkonto.

3.6 Der Endbestand des Eigenkapitalkontos komplettiert die Habenseite des Schlussbilanzkontos.

96111711

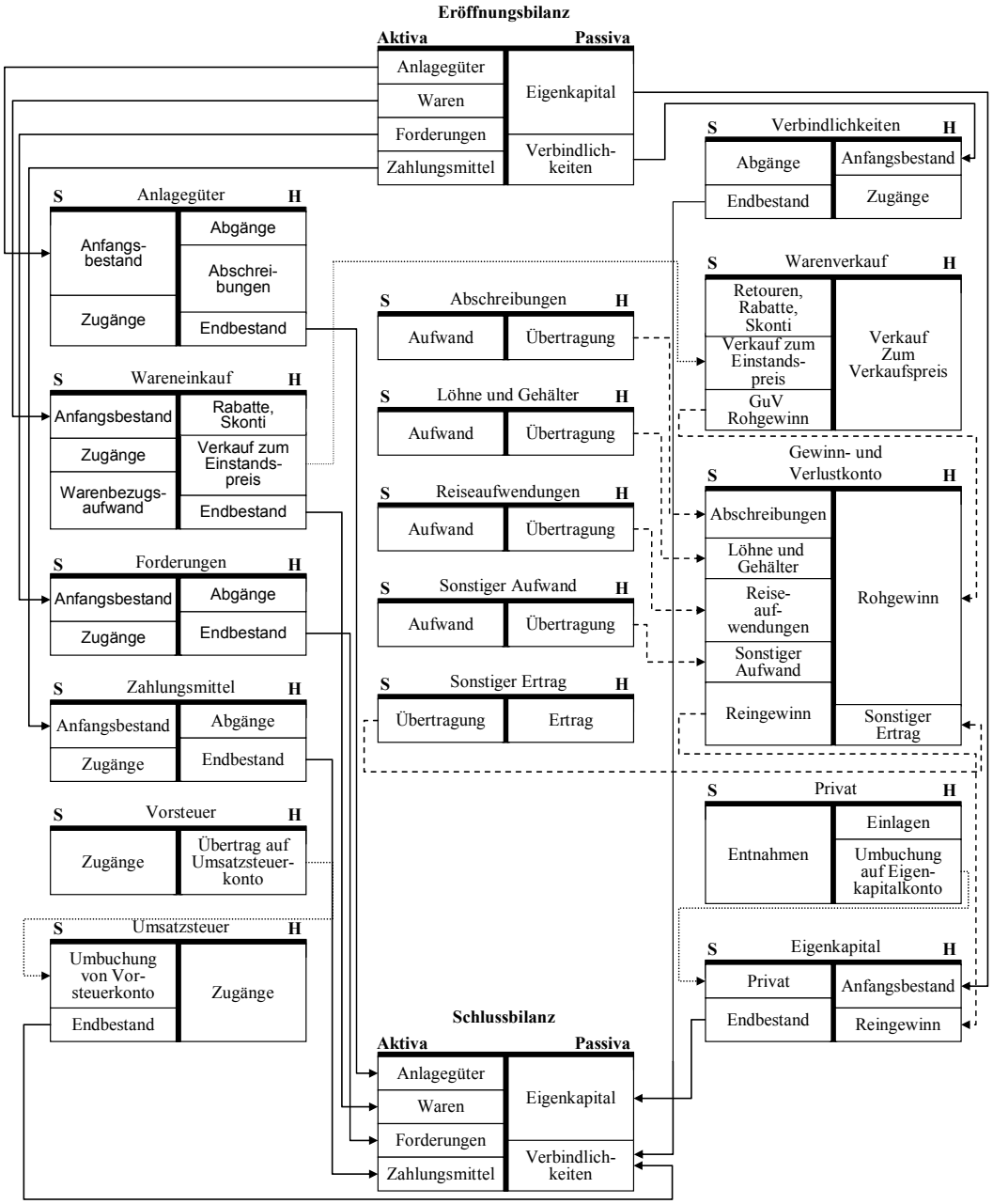


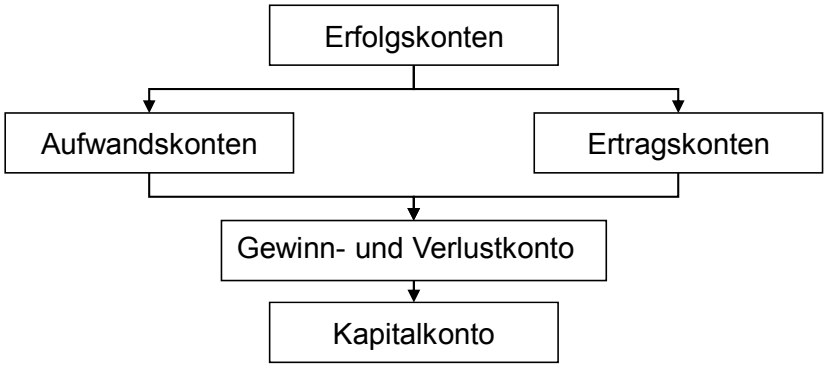
Abb. 12: Gesamtzusammenhang der Konten

Zusammenfassung (Gedankenflussplan)

Erfolgsermittlung — Zu 2.3

Aus- und Einzahlung
Ausgabe und Einnahme
Aufwand und Ertrag
Kosten und Leistungen
Erfolgsarten
Erfolg = Ertrag ./. Aufwand

Buchungstechnische Behandlung der Erfolgskonten — Zu 2.4



Besondere Erfolgsbuchungen

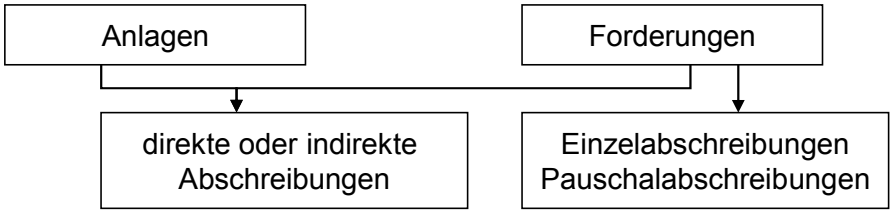
Warenverkehr: Wareneinkaufskonto (= Bestandskonto)
Warenverkaufskonto (= Erfolgskonto)

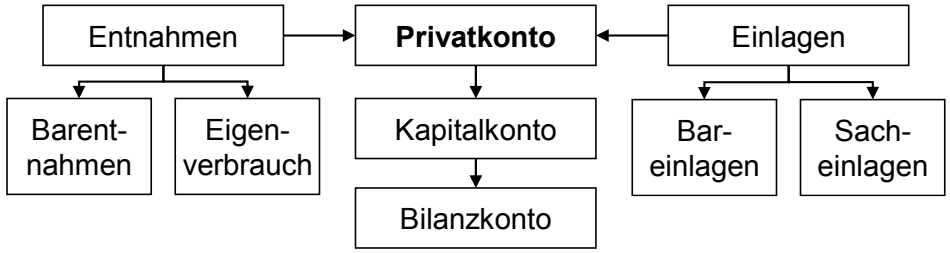
Spezielle Erscheinungen des Warenverkehrs:
Retouren, Bezugsaufwand, Rabatte, Boni, Skonti, Mehrwertsteuer

Lohn- und Gehaltsabrechnung:

Gesamtarbeitsentgelt
./. Sozialabgaben (Arbeitgeberanteil)
Bruttoarbeitsentgelt
./. Sozialabgaben (Arbeitnehmeranteil)
./. Lohn- und Kirchensteuer
= Nettoarbeitsentgelt

Abschreibungen auf





Zu 2.5

9611711

e Notizen:

9611711

Lösungen zu den Aufgaben

1. a) Auszahlung
   b) Einzahlung
   c) Weder Ein- noch Auszahlung, weil Gruppe der Zahlungsmittelkonten nicht betroffen.

2. Fall (2aa)

   (1) Buchung in dieser Periode:

   Geleistete Anzahlungen an Zahlungskonto
   Forderungszugang, gleichzeitig **Auszahlung jetzt**

   (2) Buchung in der nächsten Periode

   Wareneinkauf an geleistete Anzahlungen
   Forderungsabgang, also **Ausgabe später**

   Fall (2bb):

   (1) Buchung in der Vorperiode:

   wie oben (1); also **Auszahlung früher**

   (2) Buchung in dieser Periode:

   wie oben (2); also **Ausgabe jetzt**

3. (2a) Einzahlung, aber keine Einnahme

   (2aa) Einzahlung jetzt, Einnahme später

   Beispiel: Anzahlung eines Kunden auf in der folgenden Periode zu liefernde Produkte. (Die erhaltene Anzahlung hat bis zur Lieferung den Charakter einer Verbindlichkeit.)

   (2ab) Einzahlung jetzt, Einnahme früher

   Beispiel: Ein Kunde bezahlt eine Rechnung über die im alten Geschäftsjahr erfolgte Lieferung von Fertigerzeugnissen.

   (2b) Einnahme, aber kein Einzahlung

   (2ba) Einnahme jetzt, Einzahlung später

   Beispiel: Verkauf von Waren auf Ziel.

   (2bb) Einnahme jetzt, Einzahlung früher

   Beispiel: Lieferung von Fabrikaten an einen Kunden, die dieser bereits in der Vorperiode bezahlt hatte.

4. a) (1,)
   b) -
   c) (1), (2)
   d) (1), (2), (3)
   e) (1), (2), (3)
   f) (1),
   g) (1), (2), (3)
   h) (2), (3)
   i) (2)

5. Siehe Abbildung 2.4.1.1.

9611711

6.	a)	Bank an betriebszweckfremde Erträge	113/205	2.000 €
	b)	Sonstige Grundkosten an Kasse	470/100	250 €
	c)	Sonstige Grundkosten an Kasse	470/100	750 €
	d)	Postscheck an Provisionserträge	110/860	3.500 €
	e)	Steuern ..... an Bank	290/113	1.200 €
	f)	Freiwilliger Sozialaufwand an Kasse	441/100	500 €
	g)	Sonstige Grundkosten an Kasse	470/100	150 €
	h)	Sonstige Grundkosten an Postscheck	470/110	1.100 €
	i)	Sonstige Grundkosten an Bank	470/113	1.800 €
	j)	Zinsaufwand an Bank	240/113	900 €
	k)	Sonstige Grundkosten an Kasse	470/100	2.000 €
	l)	Bank an Zinserträge	113/245	300 €
	m)	Abgerechnete Löhne und Gehälter an Kasse	430/100	12.000 €
	n)	Sonstige Grundkosten an Kasse	470/100	15 €

7. Zu unterscheiden sind drei Möglichkeiten:

   - Führen nur eines Warenkontos, das als gemischtes Konto Warenein- und -verkäufe aufnimmt (veraltet);
   - Trennung in ein Bestandskonto Wareneinkauf und zwei Erfolgskonten Wareneinsatz zu Einstandspreisen (Kto. 410) und Warenverkauf (Kto. 850); hierbei entweder:
     - Abschluss nach der Bruttomethode (Kto. 410 und Kto. 850 werden getrennt auf G+V übertragen);
     - Abschluss nach der Nettomethode (Kto. 410 wird auf Kto. 850 abgeschlossen, Kto. 850 auf G+V).

8. a) Bestandskonten, z.B. Kasse, Forderungen (L+L), Anlagen usw.
   b) Erfolgskonten, z.B. Warenverkauf, Lohnaufwand, Zinsaufwand usw.
   c) Privatkonto.

9. Eine Bareinlage ist die Zuführung von Geldmitteln aus dem Privatbereich des Unternehmers in die Unternehmung; eine Sacheinlage hat den gleichen Charakter, erfolgt jedoch nicht in Geld, sondern materiell, z.B. wenn ein bisher ausschließlich privat genutzter PKW der Unternehmung zur Nutzung zugeführt wird.

10. Über die Bilanz, da die Differenz Vermögen ./. Fremdkapital dem Eigenkapital entsprechen muss. Die durch die G+V ermittelte Variation des Eigenkapitals (z.B. Erhöhung durch Gewinn) muss, zum Anfangsbestand an Eigenkapital zugezählt, der Differenz Vermögen ./. Fremdkapital entsprechen.

11. (Wir zeigen Ihnen die Lösung zu dieser Aufgabe mit einigen zusammengesetzten Buchungssätzen. Denken Sie aber daran, in allen Arbeiten wegen der Computer-Korrektur mit getrennten Buchungssätzen zu arbeiten!)

961171 1

Buchungssätze:

Nr. des Geschäfts-vorfalls	Soll			Haben		
		Kontenbezeichnung	€		Kontenbezeichnung	€
1	113	Bank	6.000	140	Forderungen (L+L)	6.000
2	030	Betriebs- und		100	Kasse	8.000
		Geschäftsausstattung	10.000	140	Forderungen (L+L)	2.000
3	390	Handelsware	7.500	160	Verbindlichk. (L+L)	7.500
4	120	Besitzschecks	12.000	140	Forderungen (L+L)	12.000
5	113	Bank	12.000	120	Besitzschecks	12.000
6	130	Wertp.d.Umlaufverm.	2.000			
	030	Betr.u.Geschäftsausst.	5.000			
	158	Sonstige Forderungen	1.500	060	Darlehensverbind-	
	113	Bank	16.500		lichkeiten	25.000
7	160	Verbindlichk. (L+L)	7.500	100	Kasse	2.500
				180	Schuldwechsel	5.000
8	390	Handelsware	5.000	160	Verbindlichk. (L+L)	5.000
	160	Verbindlichk. (L+L)	5.000	113	Bank	4.900
				390	Handelsware	100
	390	Handelsware	250	100	Kasse	250
9	140	Forderungen (L+L)	19.800	850	Warenverkauf	19.800
	100	Kasse	19.404	140	Forderungen (L+L)	19.800
	850	Warenverkauf	396			
10	190	Privat	2.500	100	Kasse	2.500
	190	Privat	400	850	Warenverkauf	400
11	140	Forderungen (L+L)	25.000	850	Warenverkauf	25.000
12	113	Bank	25.000	140	Forderungen (L+L)	25.000
13	850	Warenverkauf	1.000	113	Bank	1.000
14	230	Abschreibungen auf		001	Grundstücke u.Geb.	1.000
		Sachanlagen	2.000	030	Betr.- u.Geschäfts-	
					ausstattung	1.000
15	999	Schlussbilanz	50.000	390	Handelsware	50.000
16	410	Wareneinsatz zu Einstands-	28.650	390	Handelsware	28.650
		preisen				

Kontenbild:

001 Grundstücke u. Gebäude

S		H	
AB	100.000	14) 230	1.000
		Schluss-	
		bilanz	99.000
	100.000		100.000

030 Betriebs- und Geschäftsausstattung

S		H	
AB	5.000	14) 230	1.000
2) 100, 140	10.000	Schluss-	
6) 060	5.000	bilanz	19.000
	20.000		20.000

060 Darlehensverbindlichkeiten

S		H	
Schluss-		6) 130, 030,	
bilanz	25.000	158, 113	25.000
	25.000		25.000

064 Hypotheken

S		H	
Schluss-		AB	95.000
bilanz	95.000		
	95.000		95.000

9611711

S 075 Eigenkapital H

Privat	2.900	AB	105.000
Schluss-bilanz	115.254	G+V	13.154
	118.154		118.154

S 100 Kasse H

AB	11.200	2) 030	8.000
9) 140	19.404	7) 160	2.500
		8)390	250
		10) 190	2.500
		Schlussbilanz	17.354
	30.604		30.604

S 113 Bank H

AB	4.500	8) 160	4.900
1) 140	6.000	13) 850	1.000
5) 120	12.000	Schluss-bilanz	58.100
6) 060	16.500		
12) 140	25.000		
	64.000		64.000

S 120 Besitzschecks H

4) 140	12.000	5)113	12.000
	12.000		12.000

S 130 Wertpapiere d. Umlaufvermögens H

6) 060	2.000	Schluss-bilanz	2.000
	2.000		2.000

S 140 Forderungen (L+L) H

AB	21.000	1) 113	6.000
9) 850	19.800	2) 030	2.000
11) 850	25.000	4) 120	12.000
		9) 100, 850	19.800
		12) 113	25.000
		Schlussbilanz	1.000
	65.800		65.800

S 158 Sonstige Forderungen H

6) 060	1.500	Schluss-bilanz	1.500
	1.500		1.500

S 160 Verbindlichkeiten (L+L) H

7) 100, 180	7.500	AB	7.700
8) 113, 390	5.000	3) 390	7.500
Schlussbilanz	7.700	8) 390	5.000
	20.200		20.200

S 180 Schuldwechsel H

Schlussbilanz	5.000	7) 160	5.000
	5.000		5.000

S 190 Privat H

10) 100	2.500	Eigen-kapital	2.900
10) 850	400		
	2.900		2.900

S 230 Abschreib. auf Sachanlagen H

14) 001, 030	2.000	G+V	2.000
	2.000		2.000

S 390 Handelsware H

AB	66.000	8) (160)	100
3) 160	7.500	15)(Schlussbil.)	50.000
8) 160	5.000	16) 410	28.650
8) 100	250		
	78.750		78.750

S 410 Wareneinsatz zu Einstandspreisen H

16) 390	28.650	G+V	28.650
	28.650		28.650

S 850 Warenverkauf H

13) 113	1.000	9) 140	19.800
9) 140	396	10) 190	400
G+V	43.804	11) 140	25.000
	45.200		45.200

9611711

S	989 Gewinn und Verlust		H
Wareneinsatz	28.650	Warenverkauf	43.804
Abschreibungen auf Sachanlagen	2.000		
Eigenkapital (Gewinn)	13.154		
	43.804		43.804

S	999 Schlussbilanz		H
Grundstücke und Gebäude	99.000	Eigenkapital	115.254
Betriebs- und Geschäftsausstattung	19.000	Darlehensverbindlichkeiten	25.000
Wertpapiere des Umlaufvermögens	2.000	Bankverbindlichkeiten,	
Handelsware	50.000	hyp. gesichert, Laufzeit 10 Jahre	95.000
Forderungen (L+L)	1.000	Schuldwechsel	5.000
Sonstige Forderungen	1.500	Verbindlichkeiten (L+L)	7.700
Bank	58.100		
Kasse	17.354		
	247.954		247.954

12. Diese Lösung zeigen wir Ihnen in Form getrennter Buchungssätze, also so, wie Sie in Arbeiten buchen müssen. Ferner nennen wir nur die Nummern der Konten (ohne Text). Falls Sie bisher immer noch nicht unseren Kontenplan zur Hand genommen haben, sollen Sie dadurch dazu "ermuntert" werden.

(1)	a)	Kauf Lastwagen	030/160	25.000,--
	b)	Inzahlungnahme Lieferwagen	160/030	4.500,--
	c)	Banküberweisung	160/113	20.500,--
(2)	a)	Nettogehalt Banküberweisung	430/113	2.165,--
	b)	Lohn- und Kirchensteuer	430/171	480,--
	c)	Soz.-Vers. Arbeitnehmer	430/172	355,--
	d)	Soz.-Vers. Arbeitgeber	440/172	355,--
(3)	a)	Warenverkauf auf Ziel	140/850	7.200,--
	b)	Banküberweisung	113/140	3.528,--
	c)	Skonto	850/140	72,--
	d)	Wechsel	125/140	2.000,--
	e)	Scheck	120/140	1.600,--
(4)	keine Buchung			
(5)	a)	Wareneinkauf	390/160	20.000,--
	b)	MWSt darauf	155/160	2.000,--
	c)	Zahlung	160/110	22.000,--
(6)	Provisionszahlung (Der Auftrag selbst ist nicht buchungsrelevant, nur Verpflichtungsgeschäft!)		470/100	1.000,--
(7)	Private Lebensversicherung		190/113	500,--

961171 1

Das Diskussionsforum zum Modul „externes Rechnungswesen“

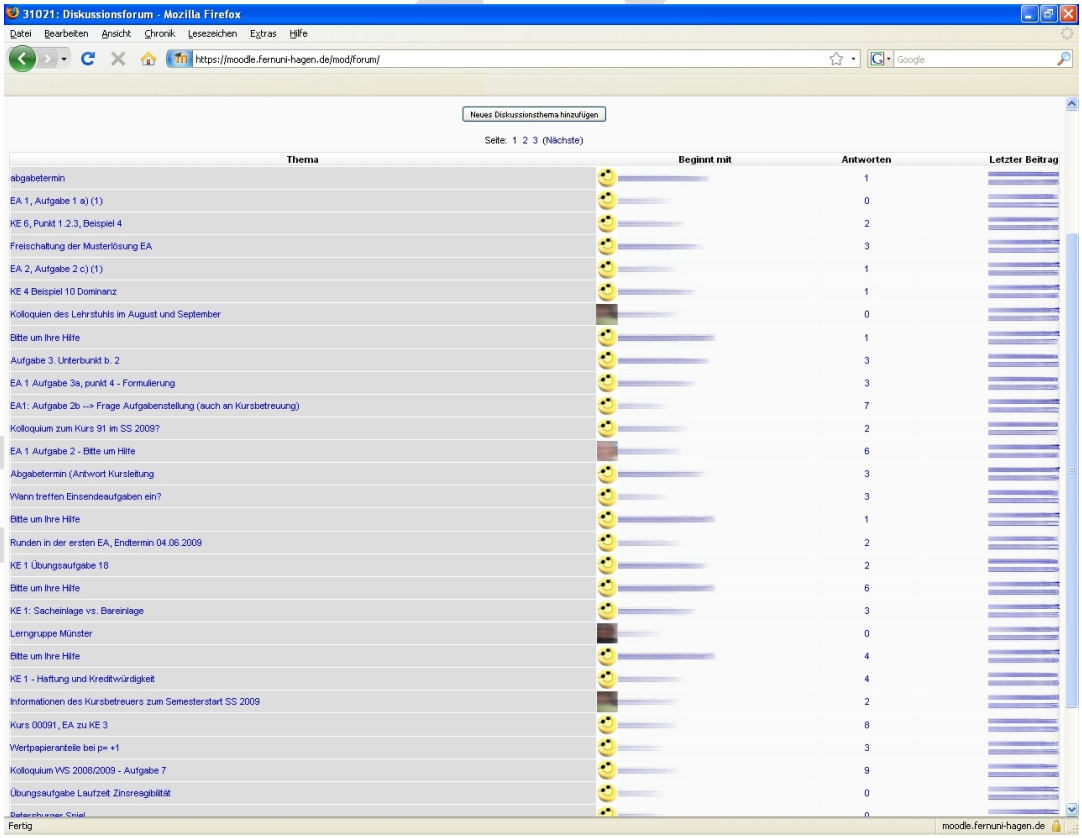
Das Diskussionsforum zum Modul "externes Rechnungswesen"

Das Diskussionsforum zum Modul „externes Rechnungswesen“ ist ein Forum, in dem die Studierenden Fragen zu den Kursen „Buchhaltung“, „Jahresabschluss“ und „Grundzüge der Steuerlehre“ stellen und die Fragen ihrer Kommilitonen beantworten sollen.

Ziel des Diskussionsforums

Ziel des Forums ist es, den Studierenden die Möglichkeit zu geben, sich mit ihren Kommilitonen über die Inhalte des Stoffgebietes auszutauschen. Es sollen dort auch *Fragen zu Einsendearbeiten, Selbstkontrollarbeiten oder der Klausur* diskutiert werden. Scheuen Sie sich also nicht, dort die Fragen zu stellen, die Sie bei der Bearbeitung des Stoffes nicht alleine klären können. Beantworten Sie aber auch Fragen, die Sie beantworten können. Da viele Studierende ähnliche Fragestellungen bzw. Verständnisprobleme haben, ist es sinnvoller, sich in dem Diskussionsforum zu beteiligen, statt Fragen lediglich mit einem Mentor/Betreuer zu erörtern.

Beispielhafter Ausschnitt aus einem Forum



Erreichbarkeit des Diskussionsforums

Das Diskussionsforum ist Teil der Moodle-Lernumgebung (https://moodle.fernuni-hagen.de/) und über diese zu erreichen.

NewsGroup vor Betreuer fragen.

Entlasten Sie Ihre Mentoren/Betreuer, indem Sie zuerst Ihre Fragen in das News-Forum stellen. Die Mentoren und Betreuer sollten Sie erst dann in Anspruch nehmen, wenn Ihnen in dem Diskussionsforum niemand eine zufrieden stellende Antwort geben kann. Da sich Ihre Kommilitonen aus der Lernsituation viel intensiver mit dem Stoff beschäftigen, als das für Ihre Betreuer möglich ist, können diese bei den meisten Fragen genauso gute Antworten wie Ihre Betreuer und Mentoren geben!

Buchhaltung mit Excel – Blended-Learning-Ergänzung zum Kurs Buch

Kurzbeschreibung

Diese CD-ROM ist eine ergänzendes Software-Tool zum Kurs Buchhaltung (00 FernUniversität in Hagen.

Mittels der interaktiven, menügesteuerten Excel-Tabellen können Sie die drei Selbstkontrollarbeiten, vier Einsendearbeiten, vier Altklausuren sowie zwei z Übungsklausuren zum Kurs Buchhaltung selbständig bearbeiten.

Neben der Überprüfung eingegebener Lösungen besteht die Möglichkeit, sich Musterlö einzelne Konten sowie die Kontenabschlussübersicht anzeigen zu lassen.

In einem Blanco-Excel-Sheet können Sie darüber hinaus selbst formulierte Buchungs eingeben. Es besteht hierbei ebenfalls die Möglichkeit, sich einzelne Konten s Abschlussübersicht anzeigen zu lassen. Damit wird es möglich, Geschäftsjahre mit eigenen Eröffnungs-, Umsatz- Nachtragsbuchungen zu bilden Geschäftsjahre, z. B. aus vorange Klausuren, vollständig nachzubilden.

Weiterhin enthält die CD eine Pdf-Ve Kurses Buchhaltung (Kurs 00046), Basisinformationen (Kurs 09006) aktuellen Kontenplan im Pdf-For Übungszwecken sind ebenfalls eine Konten-Vorlage, ein Mustererfassungsb er in der Abschlussklausur eingesetzt w eine Blanco-Abschlussübersicht (alle Format) vorhanden.

Insbesondere im Hinblick auf die Be der Einsendearbeiten und der Klausur s CD-ROM ein hilfreiches Lernmittel dar.

Systemanforderungen

Zum Benutzen der CD-ROM wird ein handelsüblicher Multimedia-PC vorausgesetzt. Au müssen die Programme Microsoft® Excel® (ab Version 2002), Adobe® Reader® s Schriftarten Arial und Windings (im Regelfall vorhanden) installiert sein.

Bezugsmöglichkeiten:

Fernstudierende können die CD unter Angabe von Matrikelnummer und Kursnumm beim Studentensekretariat (studentensekretariat@fernuni-hagen.de) belegen oder gebührenfrei nachbelegen.

Die Bezugsgebühr beträgt 10,00 €.

15 Das gilt nicht für die Einsendearbeiten, da diese für die Klausurzulassung notwendig sind. Musterlösungen für Einsendearbeiten können daher nicht bereitgestellt werden.

e Notizen:

9611711