Linde
www.lindeverlag.at

Denk | Fritz-Schmied | Mitter | Wohlschlager | Wolfsgruber

EXTERNE UNTERNEHMENSRECHNUNG

Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis

5. Auflage

Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber

Externe Unternehmensrechnung

Externe Unternehmensrechnung

Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis

MMag. Dr. Christoph Denk

ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. Gudrun Fritz-Schmied

Priv.-Doz. Prof. (FH) Mag. Dr. Christine Mitter

Mag. (FH) Mag. Thomas Wohlschlager

Mag. Dr. Horst Wolfsgruber

5. Auflage

Linde

Zitiervorschlag: *Denk/Fritz-Schmied/Mitter/Wohlschlager/Wolfsgruber*, Externe Unternehmensrechnung[5] (2016) Seite

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Hinweis: Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für beide Geschlechter.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Autoren oder des Verlages ausgeschlossen ist.

ISBN 978-3-7073-3324-4 (Print)
ISBN 978-3-7094-0775-2 (E-Book-PDF)
ISBN 978-3-7094-0776-9 (E-Book-ePub)

© Linde Verlag Ges.m.b.H., Wien 2016
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentzsch & Co GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31
Dieses Buch wurde in Österreich hergestellt.

PEFC zertifiziert
Dieses Produkt stammt aus nachhaltig bewirtschafteten Wäldern und kontrollierten Quellen
www.pefc.at

Gedruckt nach der Richtlinie „Druckerzeugnisse" des Österreichischen Umweltzeichens, Druckerei Hans Jentzsch & Co GmbH, UW Nr. 790

Geleitwort

Unternehmer sind gesetzlich zu ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung verpflichtet. Eine nähere Analyse der Insolvenzursachen zeigt jedoch, dass Krisenunternehmen vielfach gravierende Mängel im Rechnungswesen aufweisen. Auch die zahlreichen Bilanzskandale deuten darauf hin, dass eine ordnungsgemäße Buchführung und Bilanzierung nicht immer gelingt bzw. umgesetzt wird. Eine fachgerechte Verbuchung von Geschäftsfällen, die Erstellung von Unternehmens- und Steuerbilanz sowie die Bereitstellung von Informationen für externe Stakeholder sind jedoch nicht nur eine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung, sondern können dem Unternehmen auch als zentrales Informationssystem zur Erfassung, Dokumentation, Analyse und Steuerung der im Unternehmen anfallenden Zahlungs- und Leistungsströme dienen. Auf diese Weise trägt es dazu bei, die Kompetenzen des Unternehmens in die gewünschte Richtung zu lenken und zu entwickeln. Insofern sollten fundierte Buchhaltungs- und Bilanzierungskenntnisse sowie ein Verständnis für die Zusammenhänge im Rechnungswesen zum „Standard-Reportoire" von Unternehmern, Managern und wirtschaftlich interessierten Studierenden gehören.

Das vorliegende Buch möchte diese Kenntnisse vermitteln und Zusammenhänge verdeutlichen. Zunächst werden die Grundbegriffe des Rechnungswesens erläutert und eine Abgrenzung zwischen externer und interner Unternehmensrechnung vorgenommen. Es folgt ein Überblick über die Grundlagen der Buchhaltung und Bilanzierung sowie die Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Unternehmens- und Steuerrecht. Darauf basierend werden die Bilanzierung und Bewertung einzelner Vermögens- und Kapitalpositionen der Unternehmensbilanz detailliert dargestellt. Auch die Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung sowie von Anhang, Lagebericht und Corporate-Governance-Bericht werden thematisiert.

Die Ausführungen des Autorenteams werden dabei durch zahlreiche Beispiele ergänzt. Sie sollen einerseits die aufgezeigten Sachverhalte illustrieren, andererseits aber auch als Übungsbeispiele gemeinsam mit den Kontrollfragen (am Ende der jeweiligen Kapitel) zum Eigenstudium bzw. zur weiteren Vertiefung in die aufgezeigten Themenfelder anregen. Dazu dienen auch die weiterführenden, ergänzenden Literaturhinweise am Ende jedes Kapitels. Darüber hinaus kennzeichnet das Buch eine optische Aufbereitung mit zahlreichen Grafiken, Abbildungen und Überblickstabellen, die dem Leser die externe Unternehmensrechnung leicht zugänglich machen und Zusammenhänge verdeutlichen soll.

Das Buch ist sowohl für Entscheidungsträger in Unternehmen, Mitarbeiter im Rechnungswesen als auch Studierende geschrieben worden und kann diesen bestens empfohlen werden. Ich wünsche dem Autorenteam, dass diese Neuauflage eine ebenso gute Aufnahme des Buches in Literatur und Praxis findet wie die vorhergehenden Auflagen, und dem Leser eine spannende und aufschlussreiche Lektüre.

Univ.-Prof. Dr. Birgit Feldbauer-Durstmüller

Institut für Controlling und Consulting

Johannes Kepler Universität Linz

Vorwort zur 5. Auflage

Zahlreiche Gesetzesänderungen im Bereich des Unternehmens- und Steuerrechts, insbesondere das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) und das Steuerreformgesetz 2015/16 führten dazu, dass eine Neuauflage unumgänglich wurde. Aufgrund dieser gesetzlichen Änderungen lässt das österreichische Bilanzrecht eine stärkere internationale Ausrichtung erkennen. Entsprechend wurden alle Kapitel aktualisiert und um die neuesten Fachgutachten und AFRAC-Stellungnahmen ergänzt. Daneben wurden die (bewusst vorwiegend österreichische Verweise umfassenden) Literaturempfehlungen aktualisiert.

Diese Neuauflage ist durch einen Autorenwechsel charakterisiert: Da sich Birgit Feldbauer-Durstmüller nun stärker ihren Kerngebieten widmen möchte, wurde das bewährte Autorenteam durch Gudrun Fritz-Schmied und Thomas Wohlschlager ergänzt.

Wie in jeder Neuauflage darf auch der Dank an all diejenigen, die uns bei der Erstellung des vorliegenden Handbuches geholfen haben, nicht fehlen: Besonders danken möchten wir Peter Feldbauer, Florian Gartner, Lukas Leithinger und Carina Paulitsch für die kritische Durchsicht einiger Kapitel und die Unterstützung bei der Finalisierung der Druckfahnen. Für die gute Zusammenarbeit dürfen wir uns auch bei Roman Kriszt und Astrid Fabian (beide Linde Verlag) herzlich bedanken.

Wir hoffen, mit vorliegender Neuauflage den Lesern für Buchhaltungs- und Bilanzierungsfragen eine hilfreiche Arbeitsunterlage sowie ein ausführliches und aktuelles Nachschlagewerk für Studium und Praxis zur Verfügung zu stellen.

Graz/Klagenfurt/Salzburg, im August 2016 Die Verfasser

Vorwort zur 1. Auflage

Das vorliegende Buch basiert auf Unterlagen, die für die Lehrveranstaltung „Unternehmensrechnung" an der Johannes Kepler Universität Linz konzipiert wurden. Als Lehrbuch zur externen Rechnungslegung soll es Studierenden als Lernunterlage zur Einführung und Vertiefung der Probleme der Buchhaltung und Bilanzierung dienen. Gleichzeitig richtet sich das Buch allerdings auch an Praktiker, die sich einen umfassenden Überblick über die externe Unternehmensrechnung verschaffen und/oder ihre diesbezüglichen Kenntnisse vertiefen und auf aktuellen Stand bringen wollen.

Das Buch versucht zuerst, einen Überblick über Grundbegriffe und Systematik des Rechnungswesens insbesondere der externen Unternehmensrechnung zu vermitteln. Nach Darstellung der in Österreich geltenden Buchführungspflichten wird näher auf Handels- und Steuerbilanz sowie deren nach wie vor gegebene Verknüpfung eingegangen. Ausgehend vom Aufbau einer Bilanz werden die einzelnen Positionen und die damit verbundenen Bilanzierungs- und Bewertungsprobleme beschrieben. Abschließend werden Gewinn- und Verlustrechnung, Steuerlatenzen, Anhang und Lagebericht dargestellt. Jedes Kapitel ist in fünf Abschnitte unterteilt. Abschnitt A gibt einen kurzen grafischen Überblick und

enthält die für das jeweilige Kapitel wesentlichen Gesetzesstellen. Abschnitt B vermittelt das relevante Basiswissen. Im Anschluss daran (Abschnitt C) finden sich Kontrollfragen, die als Lernzielkatalog zu verstehen sind. Zur Vertiefung und zum besseren Verständnis des zuvor präsentierten Stoffgebiets enthält Abschnitt D zahlreiche Übungsbeispiele mit detaillierten Lösungen. Den Abschluss (Abschnitt E) bilden umfangreiche Literaturhinweise. Diese sollen dem Leser ermöglichen, weitere Quellen zum relevanten Stoffgebiet nachzulesen, und ihn auf weiterführende und vertiefende Literatur hinweisen. Als umfassende Sammlung österreichischer Beiträge bieten sie vor allem Praktikern Tipps und Antworten auf ihre Probleme.

Am Aufbau und Entstehen dieses Buches waren viele Mitarbeiter des Institutes für Controlling & Consulting sowie des Linde-Verlages beteiligt. Besonders danken möchten wir Hrn. Mag. Roman Kriszt vom Linde-Verlag für die gute Zusammenarbeit, Fr. Mag. Martina Binder für die kritische Durchsicht einiger Kapitel, sowie Fr. Mag. Andrea Doppler, Fr. Maria Haberl und Fr. Elisabeth Mitter, die uns beim Erstellen der Literaturhinweise sowie bei der EDV- und verwaltungstechnischen Umsetzung tatkräftig unterstützt haben.

Wir hoffen, dem Leser mit diesem Buch eine hilfreiche Lernunterlage und ein ausführliches und aktuelles Nachschlagewerk für Buchhaltungs- und Bilanzierungsfragen zur Verfügung stellen zu können.

Linz, im Oktober 2004 Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort V

Vorwort zur 5. Auflage VII

Abkürzungsverzeichnis XVII

Kapitel 1 Rechnungswesen und Grundbegriffe 1
A. Überblick 1
B. Basiswissen 1
1.1. Betriebliches Rechnungswesen 1
1.2. Abgrenzung von externem und internem Rechnungswesen 2
1.3. Stromgrößen im Rechnungswesen 5
1.3.1. Überblick zu Stromgrößen 5
1.3.2. Einzahlungen und Auszahlungen 6
1.3.3. Einnahmen und Ausgaben 7
1.3.4. Erträge und Aufwendungen 9
1.3.5. Kosten und Leistungen 11
C. Kontrollfragen 14
D. Beispiele 15
E. Literaturhinweise 19

Kapitel 2 Grundlagen des externen Rechnungswesens 21
A. Überblick 21
B. Basiswissen 22
2.1. Buchführungssysteme und Funktionen 22
2.1.1. Überblick zu Buchführungssystemen 22
2.1.2. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 22
2.1.3. Einfache Buchführung 23
2.1.4. Doppelte Buchführung 24
2.1.5. Kameralistische Buchführung 26
2.2. Arten und Funktionen von Bilanzen 26
2.2.1. Überblick zu Bilanzen und Bilanzierung 26
2.2.2. Arten von Bilanzen 28
2.2.3. Funktionen von Bilanzen 28
2.3. Bilanztheorien 29
2.3.1. Überblick zu Bilanztheorien 29
2.3.2. Statische Bilanztheorie 29
2.3.3. Dynamische Bilanztheorie 30
2.3.4. Organische Bilanztheorie 30
2.4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sowie Generalnorm 31
2.4.1. Überblick zu Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung 31
2.4.2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 33
2.4.3. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung 34
2.4.4. Generalnorm 38

C. Kontrollfragen ... 38
D. Beispiele ... 39
E. Literaturhinweise ... 41

Kapitel 3 Verhältnis von Unternehmens- und Steuerbilanz ... 43
A. Überblick ... 43
B. Basiswissen ... 43
3.1. Buchführungspflichten ... 43
3.2. Grundlagen der Gewinnermittlung ... 49
3.3. Unternehmensrechtliche Gewinnermittlung ... 49
3.3.1. Unternehmensbilanz ... 49
3.3.2. Gliederung des Unternehmensgesetzbuches ... 50
3.3.3. Größenkriterien ... 51
3.4. Steuerrechtliche Gewinnermittlung ... 53
3.4.1. Steuerbilanz ... 53
3.4.2. Gewinnermittlungsarten ... 53
3.4.3. Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ... 54
3.4.4. Gewinnermittlung durch den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben gemäß § 4 Abs. 3 EStG ... 54
3.4.5. Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 Abs. 1 EStG ... 55
3.4.6. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG ... 56
3.4.7. Steuersätze ... 56
3.5. Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit ... 57
3.5.1. Maßgeblichkeit ... 57
3.5.2. Umgekehrte Maßgeblichkeit ... 60
3.5.3. Überleitung der Unternehmensbilanz in die Steuerbilanz ... 61
C. Kontrollfragen ... 62
D. Beispiele ... 63
E. Literaturhinweise ... 67

Kapitel 4 Aufbau einer Unternehmensbilanz ... 71
A. Überblick ... 71
B. Basiswissen ... 71
4.1. Inhalt und Gliederung der Bilanz ... 71
4.2. Arten von bilanziellen Veränderungen ... 73
4.3. Mittelherkunft/Mittelverwendung ... 74
4.4. Aufbau einer Unternehmensbilanz ... 75
4.4.1. Vermögensgegenstände ... 75
4.4.2. Rechnungsabgrenzungsposten ... 77
4.4.3. Eigenkapital versus Fremdkapital ... 77
4.4.4. Abgrenzung der Fremdkapitalpositionen ... 79
4.4.5. Haftungsverhältnisse ... 80
C. Kontrollfragen ... 83
D. Beispiele ... 84
E. Literaturhinweise ... 85

Kapitel 5 Bilanzierung dem Grunde nach ... 87
A. Überblick ... 87
B. Basiswissen ... 87

5.1. Ablauf einer Bilanzierungsentscheidung ... 87
5.2. Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht ... 88
5.3. Bilanzierungsverbote ... 89
5.3.1. Überblick zu Bilanzierungsverboten ... 89
5.3.2. Ansatzverbot für Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen ... 89
5.3.3. Ansatzverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ... 90
5.4. Bilanzierungswahlrechte ... 91
5.4.1. Überblick zu Bilanzierungswahlrechten ... 91
5.4.2. Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs. 8 Z. 2 UGB) ... 92
C. Kontrollfragen ... 92
D. Beispiele ... 92
E. Literaturhinweise ... 94

Kapitel 6 Bilanzierung der Höhe nach ... 95
A. Überblick ... 95
B. Basiswissen ... 95
6.1. Überblick zu Anschaffungs- und Herstellungskosten ... 95
6.2. Wertmaßstäbe für Vermögensgegenstände ... 96
6.2.1. Anschaffungskosten ... 96
6.2.2. Herstellungskosten ... 98
C. Kontrollfragen ... 103
D. Beispiele ... 103
E. Literaturhinweise ... 107

Kapitel 7 Bilanzierung und Bewertung von Anlagevermögen ... 109
A. Überblick ... 109
B. Basiswissen ... 109
7.1. Einteilung des Anlagevermögens ... 109
7.2. Gemischt genutzte Gegenstände des Anlagevermögens ... 114
7.3. Bewertung des Anlagevermögens ... 117
7.3.1. Nicht abnutzbares versus abnutzbares Anlagevermögen ... 117
7.3.2. Unternehmensrechtliche Bewertungsvorschriften für nicht abnutzbares Anlagevermögen ... 117
7.3.3. Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften für nicht abnutzbares Anlagevermögen ... 120
7.3.4. Unternehmensrechtliche Bewertungsvorschriften für abnutzbares Anlagevermögen ... 123
7.3.5. Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften für abnutzbares Anlagevermögen ... 127
7.3.6. Anlagenspiegel ... 133
7.3.7. Geringwertige Vermögensgegenstände ... 135
7.3.8. Bewertungsvereinfachungsverfahren ... 135
7.4. Unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung des Geschäfts(Firmen)wertes ... 135
7.4.1. Überblick zu Geschäfts(Firmen)wert ... 135
7.4.2. Grundzüge der Unternehmensbewertung ... 136
7.4.3. Überblick zu den Methoden der Unternehmensbewertung ... 136
7.4.4. Einzelbewertungsverfahren ... 137

7.4.5. Gesamtbewertungsverfahren ... 139
7.4.6. Mischverfahren ... 141
7.4.7. Unternehmenswert und Verkaufspreis ... 141
7.5. Unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung von Grundstücken und Gebäuden ... 144
7.5.1. Allgemeine Grundsätze ... 144
7.5.2. Steuerrechtliche Opfertheorie ... 146
7.5.3. Steuerrechtliche Gebäudeabschreibung ... 148
7.5.4. Steuerrechtliche Begünstigungen in Zusammenhang mit Grundstücken ... 150
7.6. Unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung von Fahrzeugen ... 151
7.6.1. Allgemeine Grundsätze ... 151
7.6.2. Kraftfahrzeuge und Vorsteuerabzug ... 152
7.6.3. Kraftfahrzeuge und steuerliche Anschaffungskosten ... 153
7.6.4. Kraftfahrzeuge und steuerliche Abschreibung ... 154
7.6.5. Leasingfahrzeuge ... 154
7.6.6. Kraftfahrzeuge und Normverbrauchsabgabe ... 156
7.6.7. Besteuerung des Betriebs von Kraftfahrzeugen ... 157
7.7. Unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung von Leasinggeschäften ... 159
7.8. Unternehmens- und steuerrechtliche Besonderheiten i.Z.m. Finanzvermögen ... 162
7.8.1. Allgemeines ... 162
7.8.2. Steuerliche Besonderheiten für natürliche Personen ... 162
7.8.3. Steuerliche Besonderheiten für Kapitalgesellschaften ... 163
C. Kontrollfragen ... 165
D. Beispiele ... 166
E. Literaturhinweise ... 186

Kapitel 8 Bilanzierung und Bewertung von Umlaufvermögen ... 193
A. Überblick ... 193
B. Basiswissen ... 193
8.1. Einteilung des Umlaufvermögens ... 193
8.2. Bewertung des Umlaufvermögens ... 197
8.2.1. Unternehmensrechtliche Bewertungsvorschriften ... 197
8.2.2. Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften ... 198
8.3. Bewertungsvereinfachungsverfahren ... 200
8.3.1. Grundsatz der Einzelbewertung ... 200
8.3.2. Festwertmethode ... 202
8.3.3. Gruppenbewertung ... 203
8.3.4. Verbrauchsfolgeverfahren ... 206
8.4. Unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung ausgesuchter Gegenstände des Umlaufvermögens ... 209
8.4.1. Vorräte ... 209
8.4.2. Langfristige Aufträge ... 212
8.4.3. Forderungen ... 214
C. Kontrollfragen ... 222
D. Beispiele ... 223
E. Literaturhinweise ... 233

Kapitel 9 Bilanzierung und Bewertung von Rechnungsabgrenzungen 236
A. Überblick 236
B. Basiswissen 236
9.1. Überblick zu Rechnungsabgrenzungen 236
9.2. Abgrenzungspositionen der Aktivseite 238
9.2.1. Aktive transitorische Rechnungsabgrenzungen 238
9.2.2. Aktive antizipative Rechnungsabgrenzungen 239
9.2.3. Sonderfall Disagio 240
9.3. Abgrenzungspositionen der Passivseite 241
9.3.1. Passive transitorische Rechnungsabgrenzungen 241
9.3.2. Passive antizipative Rechnungsabgrenzungen 242
C. Kontrollfragen 243
D. Beispiele 244
E. Literaturhinweise 246

Kapitel 10 Bilanzierung und Bewertung des Eigenkapitals 247
A. Überblick 247
B. Basiswissen 247
10.1. Überblick zu Eigenkapital 247
10.2. Rücklagen 248
10.2.1. Rücklagen im Überblick 248
10.2.2. Stille Rücklagen 249
10.2.3. Offene Rücklagen 249
10.2.4. Kapitalrücklagen 250
10.2.5. Gewinnrücklagen 252
10.2.6. Rücklagen für Anteile an Mutterunternehmen sowie eigene Anteile 254
10.3. Eigenkapital und Rechtsform 260
10.3.1. Grundlagen 260
10.3.2. Bilanzierung des Eigenkapitals bei Einzelunternehmen 260
10.3.3. Bilanzierung des Eigenkapitals bei Personengesellschaften 262
10.3.4. Bilanzierung des Eigenkapitals bei Kapitalgesellschaften 264
10.4. Negatives Eigenkapital 268
C. Kontrollfragen 270
D. Beispiele 270
E. Literaturhinweise 277

Kapitel 11 Die Berücksichtigung von steuerlichen Investitionsbegünstigungen 280
A. Überblick 280
B. Basiswissen 280
11.1. Steuerliche Investitionsbegünstigungen – Neuregelung in Folge der Änderungen durch das RÄG 2014 280
11.1.1. Steuerliche Investitionsbegünstigungen mit bilanziellem Anknüpfungspunkt 281
11.1.2. Steuerliche Investitionsbegünstigungen in Gestalt von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben 286
11.1.3. Befristete steuerliche Sonderregelung für Anschaffungen in Zusammenhang mit der elektronischen Aufzeichnung von Barumsätzen gem. § 131b BAO 287
11.2. Exkurs: Steuerliche Investitionsbegünstigungen – Übergangsregelung in Folge der ersatzlosen Streichung des § 205 UGB a.F. durch das RÄG 2014 289

11.2.1. Bilanzpost Bewertungsreserve ... 289
11.2.2. Umbuchung der Bewertungsreserve in Folge der Änderungen durch das RÄG 2014 ... 291
C. Kontrollfragen ... 295
D. Beispiele ... 295
E. Literaturhinweise ... 304

Kapitel 12 Posten mit Eigen- und Fremdkapitalcharakter ... 306
A. Überblick ... 306
B. Basiswissen ... 306
12.1. Subventionen ... 306
12.1.1. Überblick zu Subventionen ... 306
12.1.2. Bilanzielle Behandlung von Zuschüssen ... 307
12.1.3. Steuerliche Behandlung von Zuschüssen ... 308
12.2. Passivposten für CO_2-Emissionszertifikate ... 309
12.3. Bilanzierung von Mezzaninkapital ... 311
12.3.1. Allgemeines ... 311
12.3.2. Formen der Mezzaninfinanzierung ... 311
C. Kontrollfragen ... 313
D. Beispiele ... 313
E. Literaturhinweise ... 314

Kapitel 13 Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen ... 317
A. Überblick ... 317
B. Basiswissen ... 317
13.1. Überblick zu Rückstellungen ... 317
13.2. Ansatz von Rückstellungen im Unternehmens- und Steuerrecht ... 319
13.2.1. Ansatz von Rückstellungen im Unternehmensrecht ... 319
13.2.2. Ansatz von Rückstellungen im Steuerrecht ... 320
13.2.3. Darstellung der Rückstellungen ... 321
13.3. Bewertung von Rückstellungen im Unternehmens- und Steuerrecht ... 322
13.4. Arten von Rückstellungen ... 324
13.4.1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ... 324
13.4.2. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ... 326
13.4.3. Aufwandsrückstellungen ... 327
13.4.4. Einzel- versus Pauschalrückstellungen ... 330
13.5. Unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung ausgesuchter Rückstellungen ... 331
13.5.1. Abfertigungsrückstellungen ... 331
13.5.2. Pensionsrückstellungen ... 338
13.5.3. Jubiläumsgeldrückstellungen ... 340
13.5.4. Urlaubsrückstellungen ... 341
13.5.5. Weitere Rückstellungen ... 342
C. Kontrollfragen ... 342
D. Beispiele ... 343
E. Literaturhinweise ... 347

Kapitel 14 Bilanzierung und Bewertung von Verbindlichkeiten ... 350
A. Überblick ... 350

B. Basiswissen ... 350
14.1. Ausweis und Ausgestaltung von Verbindlichkeiten ... 350
14.2. Bewertung der Verbindlichkeiten ... 353
14.2.1. Unternehmensrechtliche Bewertung ... 353
14.2.2. Steuerrechtliche Bewertung ... 355
14.3. Unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung von ausgewählten Sachverhalten ... 355
14.3.1. Zinsen ... 355
14.3.2. Ratenvereinbarungen ... 357
14.3.3. Absinken des Erfüllungsbetrages im Nachhinein ... 357
14.3.4. Wertsicherung von Verbindlichkeiten ... 357
14.3.5. Verjährung von Verbindlichkeiten ... 358
14.3.6. Nachlass von Verbindlichkeiten ... 359
14.3.7. Gutscheine ... 361
14.3.8. Fremdwährungsverbindlichkeiten ... 362
C. Kontrollfragen ... 364
D. Beispiele ... 365
E. Literaturhinweise ... 370

Kapitel 15 Gewinn- und Verlustrechnung ... 372
A. Überblick ... 372
B. Basiswissen ... 372
15.1. Inhalt und Aufgaben der Gewinn- und Verlustrechnung ... 372
15.2. Gliederung in Staffelform und Kontoform ... 373
15.3. Verfahren der Gewinn- und Verlustrechnung ... 375
15.3.1. Überblick ... 375
15.3.2. Gesamtkostenverfahren ... 376
15.3.3. Umsatzkostenverfahren ... 378
15.3.4. Beurteilung des Gesamt- und Umsatzkostenverfahrens ... 379
15.4. Mindestgliederung für Kapitalgesellschaften ... 380
15.5. Unternehmens- und steuerrechtliche Bilanzierung ausgesuchter Geschäftsfälle ... 382
15.5.1. Lohn- und Gehaltsverbuchung ... 382
15.5.2. Reisekostenvergütungen ... 385
15.5.3. Spezielle Ansprüche und Schulden gegenüber der Finanzverwaltung ... 386
15.5.4. Werbe- und Repräsentationsaufwendungen ... 391
15.5.5. Aufwendungen, die einer Angemessenheitsprüfung unterliegen ... 392
C. Kontrollfragen ... 397
D. Beispiele ... 397
E. Literaturhinweise ... 404

Kapitel 16 Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern ... 407
A. Überblick ... 407
B. Basiswissen ... 407
16.1. Grundlegendes zu den latenten Steuern ... 407
16.2. Anwendungsbereich ... 408
16.3. Temporäre, permanente und quasi permanente Differenzen ... 408
16.4. Bilanzielle Behandlung ... 409

16.4.1. Aktive und passive Steuerabgrenzungen ... 409
16.4.2. Verbuchung latenter Steuern ... 410
16.5. Berechnung der Steuerlatenz ... 411
16.6. Latente Steuern in Verlustsituationen ... 412
C. Kontrollfragen ... 414
D. Beispiele ... 414
E. Literaturhinweise ... 415

Kapitel 17 Anhang, Lagebericht und Corporate-Governance-Bericht ... 418
A. Überblick ... 418
B. Basiswissen ... 418
17.1. Anhang ... 418
17.2. Lagebericht ... 419
17.3. Corporate-Governance-Bericht ... 420
17.4. Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen ... 421
C. Kontrollfragen ... 422
D. Checkliste ... 422
E. Literaturhinweise ... 427

Glossar ... 429

Ergänzende Materialien ... 437

Stichwortverzeichnis ... 447

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz 2005
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AfA	Absetzung für Abnutzung
a.F.	alte Fassung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AfS	Absetzung für Substanzverringerung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
AktG	Aktiengesetz 1965
AngG	Angestelltengesetz 1921
APV	Adjusted Present Value
ArbAbfG	Arbeiterabfertigungsgesetz 1979
Art.	Artikel
a.o.	außerordentlich
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BAO	Bundesabgabenordnung 1961
BC	Bilanzbuchhalter und Controller (Zeitschrift)
Bd.	Band
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 2009
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMSVG	Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz 2002
BWG	Bankwesengesetz
BWR	Bewertungsreserve
bzw.	beziehungsweise
DB	Dienstgeberbeitrag zum FLAF
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBW	Die Betriebswirtschaft

DCF	Discounted Cashflow
d.h.	das heißt
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch 1897
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
d.s.	das sind
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DZ	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
€	Euro
EStG	Einkommensteuergesetz 1988
EStR	Einkommensteuerrichtlinien 2000
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EU-GesRÄG	EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
exkl.	exklusive
EZG	Emissionszertifikategesetz 2004
Fibu	Finanzbuchhaltung
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FIFO	First-In-First-Out
FJ	Finanz-Journal (Zeitschrift)
FLAF	Familienlastenausgleichsfonds
FS	Festschrift
GASC	German Accounting Standards Committee
GebG	Gebührengesetz 1957
gem.	gemäß
GeS	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht
GesRÄG	Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005
GesRZ	Der Gesellschafter, Zeitschrift für Gesellschafts- und Unternehmensrecht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung 1906
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz 1987
GS	Gedenkschrift
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter
HaRÄG	Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005
HGB	Handelsgesetzbuch 1897
HIFO	Highest-In-First-Out
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	(deutsches) Institut der Wirtschaftsprüfer
IFB	Investitionsfreibetrag
IFRS	International Financial Reporting Standards
inkl.	inklusive
IRÄG	Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
IWP	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
JfB	Journal für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KESt	Kapitalertragsteuer
Kfz	Kraftfahrzeug
KfzSt	Kraftfahrzeugsteuer
KfzStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992
kg	Kilogramm
KG	Kommanditgesellschaft
KMUs	Klein- und Mittelunternehmen
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich 1998
krp	Kostenrechnungspraxis (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1988
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien 2001
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
lfd.	laufend
LIFO	Last-In-First-Out
LKW	Lastkraftwagen
L+L	Lieferungen und Leistungen
LOFO	Lowest-In-First-Out

lt.	laut
Mio.	Million
mind.	mindestens
MV	Mitarbeitervorsorge
MWR	Mehr-Weniger-Rechnung
NoVA	Normverbrauchsabgabe
NoVAG	Normverbrauchsabgabegesetz 1991
od.	oder
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OG	Offene Gesellschaft
OGH	Oberster Gerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
o. V.	ohne Verfasserangabe
§	Paragraph
p.a.	per annum (pro Jahr)
PKW	Personenkraftwagen
RÄG	Rechnungslegungs(rechts)-Änderungsgesetz
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
ReLÄG	Rechnungslegungsänderungsgesetz 2004
RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee
RL	Richtlinie
RLG	Rechnungslegungsgesetz 1990
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
Rz.	Randziffer
Σ	Summe
$	Dollar
sfr	Schweizer Franken
Sp.	Spalte
Std.	Stunde
Stk.	Stück
StraBA	Straßenbenützungsabgabe
StraBAG	Straßenbenützungsabgabengesetz 1994
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
TP	Tarifposten
u.	und
u.a.	unter anderem

u.E.	unseres Ermessens
UGB	Unternehmensgesetzbuch
url.	unternehmensrechtlich
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz 1994
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien 2000
UV	Umlaufvermögen
v.a.	vor allem
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz 1978
VerSt	Versicherungssteuer
VerStG	Versicherungssteuergesetz 1953
VfGH	Verfassungsgerichtshof
Vgl., vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
vs.	versus
VSt	Vorsteuer
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
vwt	Der Wirtschaftstreuhänder (Zeitschrift)
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
Z.	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
zfbf	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfCM	Zeitschrift für Controlling und Management
ZfgK	Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
ZfS	Zeitschrift für Stiftungswesen
ZP	Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung

Kapitel 1
Rechnungswesen und Grundbegriffe

A. Überblick

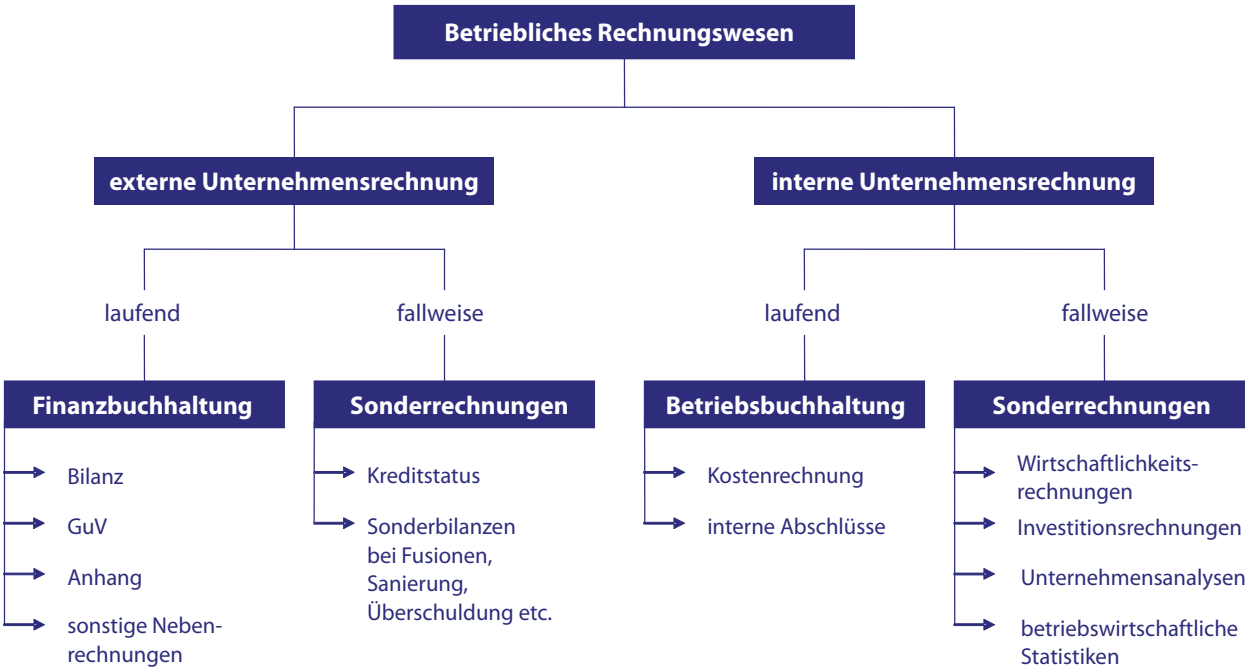

Abb. 1.1: Überblick über das betriebliche Rechnungswesen

B. Basiswissen

1.1. Betriebliches Rechnungswesen

Das **betriebliche Rechnungswesen** (auch Unternehmensrechnung) umfasst sämtliche Rechensysteme zur Erfassung, Dokumentation, Analyse, Steuerung und Überwachung der im Unternehmen anfallenden Zahlungs- und Leistungsströme.

Die Unternehmensrechnung bildet somit das **zentrale Informationssystem** des Unternehmens zur Erfüllung einer Vielzahl von **Aufgaben**. Diese beinhalten

- die wert- und mengenmäßige Abbildung der Unternehmensprozesse,
- die Bereitstellung von Informationen für die Planung,
- die Aufbereitung von Daten für die (Verhaltens-)Steuerung,
- die rechnerische Fundierung von Entscheidungen (Disposition)
- sowie die Bereitstellung von Daten für die Überwachung und Kontrolle.

Die Abbildung der Unternehmensprozesse und die Informationsbereitstellung können sowohl vergangenheits- (**retrospektiv**) als auch zukunftsorientiert (**prospektiv**) sein. Zusätzlich unterscheidet man zwischen externer und interner Unternehmensrechnung. Innerhalb des **externen bzw. internen** Rechenwerks kommen wiederum eine Vielzahl von Verfahren und Rechnungen zum Einsatz, je nachdem für welchen Zweck die Auswertungen erstellt werden, auf welchen Zeitraum sie sich beziehen oder welchen Bereich sie betreffen. Während die Finanzbuchhaltung oder die Betriebsbuchhaltung **laufend** erstellt werden, kommen andere Systeme nur **fallweise** zum Einsatz. Zu diesen situationsbezogenen Sonderrechnungen gehören im externen Bereich Sonderbilanzen anlässlich von Fusionen, Unternehmenssanierungen oder bei Überschuldung sowie der Kreditstatus. Im internen Bereich werden fallweise Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Investitionsrechnungen, Unternehmensanalysen und Betriebsstatistiken durchgeführt (siehe Abb. 1.1).

1.2. Abgrenzung von externem und internem Rechnungswesen

Internes und externes Rechnungswesen unterscheiden sich in einer Vielzahl von Punkten, die wichtigsten Differenzierungsmerkmale betreffen Ziel, sachlichen und zeitlichen Bezugsrahmen, gesetzliche Grundlage, Adressaten, Rechengrößen und Orientierung der Rechnung (siehe Abb. 1.2).

	Externe Unternehmensrechnung	**Interne Unternehmensrechnung**
Ziel	Dokumentation und Rechenschaftslegung	Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmensprozesse
sachlicher Bezugsrahmen	gesamtes Unternehmen	Teilbetriebe, Unternehmensbereiche, Profit Centers, Produkte
zeitlicher Bezugsrahmen	Abschlüsse jährlich bzw. quartalsweise	Auswertungen unterjährig, kürzere Berichtszyklen
Grundlage	gesetzliche Vorschriften	keine gesetzlichen Vorschriften, an betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ausgerichtet
Adressaten	unternehmensexterne Informationsempfänger: • Eigentümer • Arbeitnehmer • Kunden • Lieferanten • Banken u. sonstige Gläubiger • Konkurrenten • Fiskus • Gesellschaft/Öffentlichkeit	unternehmensinterne Informationsempfänger: • Management • Bereichsleiter • Kostenstellenleiter • sonstige unternehmensinterne Adressaten
Rechengröße	pagatorisch	kalkulatorisch
Orientierung	eher vergangenheitsorientiert	vergangenheits- und zukunftsorientiert

Abb. 1.2: Abgrenzung von externer und interner Unternehmensrechnung

- **Zielsetzung** der externen Unternehmensrechnung ist die Vermittlung eines Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Sie dient der externen Rechnungslegung und Dokumentationszwecken. Die interne Unternehmensrechnung soll hingegen entscheidungsrelevante Daten zur Planung und Kontrolle bereitstellen.
- Während es sich beim externen Rechnungswesen um eine umfassendere, globale Rechnung handelt, die das Gesamtunternehmen erfasst, ist der **sachliche Bezugsrahmen** der internen Unternehmensrechnung begrenzter. Im Sinne von entscheidungsrelevanten Daten werden einzelne Teilbetriebe, Unternehmensbereiche, Profit Centers oder Produkte abgebildet.
- Auch hinsichtlich des **zeitlichen Bezugsrahmens** unterscheiden sich externes und internes Rechnungswesen. Die Abschlüsse der externen Unternehmensrechnung werden meist jährlich und nur in seltenen Fällen (v.a. bei großen, börsenotierten Kapitalgesellschaften) quartalsweise aufgestellt. Die Auswertungen der internen Unternehmensrechnung werden für kürzere, unterjährige Perioden (wochen-, monats- oder quartalsweise) erstellt, nur so ist gewährleistet, dass sie entscheidungsrelevante Informationen liefern.
- Das externe Rechnungswesen ist obligatorisch und basiert auf **gesetzlichen Vorschriften**, sowohl Inhalt als auch Form sind gesetzlich normiert. Die interne Unternehmensrechnung ist demgegenüber nicht gesetzlich geregelt. Sie ist nicht verpflichtend und kann nach freiem Ermessen gemäß **betriebswirtschaftlichen Grundsätzen** erstellt werden. Unternehmensspezifische Informationsbedürfnisse können somit bei ihrer Ausgestaltung berücksichtigt werden.
- Die externe Unternehmensrechnung stellt die Hauptinformationsquelle für eine Vielzahl von **Adressaten** dar. Dazu gehören insbesondere folgende Gruppen:
  - Eigentümer ohne Geschäftsführerbefugnis nutzen die Informationen des externen Rechnungswesens zur Überprüfung der Rentabilität ihres Investments.
  - Arbeitnehmer interessiert der Erhalt bzw. die zukünftige Sicherung ihres Arbeitsplatzes.
  - Kunden möchten wissen, inwieweit das betreffende Unternehmen die Belieferung auch in Zukunft sicherstellen kann.
  - Lieferanten sind an einer langfristigen Geschäftsbeziehung sowie an der jederzeitigen Zahlung der Forderungen seitens des Unternehmens interessiert.
  - Banken und sonstige Gläubiger nutzen die Informationen des Jahresabschlusses zur Abschätzung des Ausfallrisikos ihrer Kredite bzw. Forderungen.
  - Konkurrenten verwenden die veröffentlichten Daten, um ein Benchmarking sowie sonstige Vergleiche und Analysen durchführen zu können.
  - Für den Fiskus steht die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns des Unternehmens (Steuerbemessungsgrundlage) im Vordergrund.
  - Die Gesellschaft bzw. Öffentlichkeit hat vielfältige Interessen an einem Unternehmen wie beispielsweise die Erhaltung von Arbeitsplätzen, die Einhaltung von Umweltauflagen oder die wirtschaftliche Entwicklung einer Region.

  Adressaten der internen Unternehmensrechnung sind jene Personen innerhalb des Unternehmens, die für die Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmensprozesse verantwortlich sind. Dazu zählen das Management, Bereichsleiter, Kostenstellenleiter und sonstige Mitarbeiter des Unternehmens.

- Die externe Unternehmensrechnung basiert auf pagatorischen **Rechengrößen**, welche an Zahlungsvorgänge im Unternehmen anknüpfen. Das interne Rechnungswesen verwendet demgegenüber kalkulatorische Größen zur Abbildung von Realgüterbewegungen (vgl. Kap. 1.3).
- Die **Ausrichtung** des externen Rechnungswesens ist eher vergangenheitsorientiert. Für interne Zwecke kann die externe Unternehmensrechnung auch in die Zukunft gerichtet sein, indem Planerfolgsrechnungen, Planbilanzen sowie Plan-Geldflussrechnungen erstellt werden. Für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die einen Aufsichtsrat besitzen) wurde im Zuge des IRÄG 1997 sogar die verpflichtende quartalsweise Erstellung von Vorschaurechnungen für den Aufsichtsrat bestehend aus Plan-GuV, Plan-Bilanz und Plan-Geldflussrechnung eingeführt (§ 81 Abs. 1 AktG, § 28a Abs. 1 GmbHG). Die nach außen gehenden, zu veröffentlichenden Jahres- bzw. Quartalsabschlüsse sind allerdings vergangenheitsorientiert. Das interne Rechnungswesen hingegen ist sowohl vergangenheits- als auch zukunftsorientiert. Im Sinne der Bereitstellung entscheidungsrelevanter Daten wird es häufig für Planungszwecke herangezogen.

Externe und interne Unternehmensrechnung existieren jedoch nicht völlig isoliert voneinander. Vielmehr bildet die Finanzbuchhaltung großteils die Basis für die Betriebsbuchhaltung, indem die Kosten- und Leistungsrechnung aus der Finanzbuchhaltung abgeleitet wird (vgl. Kap. 1.3.5).

Exkurs

Die Unterschiede zwischen externer und interner Unternehmensrechnung resultieren aus den divergierenden Zielsetzungen und Aufgaben beider Rechensysteme. In jüngster Zeit ist allerdings ein **Trend zur Harmonisierung der internen und externen Unternehmensrechnung** festzustellen, der auf die zunehmende Internationalisierung und die verstärkte Kapitalmarktorientierung der Unternehmen zurückzuführen ist.

Für international tätige Unternehmen bewirken die Diskrepanzen zwischen externer und interner Unternehmensrechnung eine erhöhte Komplexität des Rechnungswesens. Sind Unternehmen in mehreren Ländern mit sehr verschiedenen Rechnungslegungssystemen tätig, ist eine möglichst einheitliche und nicht zu komplizierte Unternehmensrechnung Voraussetzung für eine zielgerichtete Führung. Die verstärkte Kapitalmarktorientierung hat zu einer Angleichung externer und interner Ziele geführt. Im Zuge von Börsengängen oder öffentlichen Anleihenplatzierungen bekommen die Interessen externer Kapitalgeber größere Bedeutung. Sie werden immer häufiger mit Informationen versorgt, die auch zur internen Steuerung herangezogen werden. Zur internen Steuerung wird im Sinne der Wertorientierung wiederum zunehmend auf die externen Ziele der Kapitalgeber zurückgegriffen.

Allerdings kann sich diese Harmonisierung nur auf jene Teile beider Rechnungen beziehen, die ähnliche Zwecke verfolgen. Die Funktion von in die Zukunft gerichteten Planungsrechnungen zur Entscheidungsunterstützung, die von der Kostenrechnung sichergestellt wird, kann ebenso wenig durch die externe Unternehmensrechnung abgelöst werden, wie die Steuerbemessungsfunktion der Steuerbilanz von der internen Unternehmensrechnung übernommen werden könnte. Somit beschränkt sich der Trend zur Vereinheitlichung auf die Dokumentations- und Kontrollfunktion des Rechnungswesens, wo es um die Bereitstellung möglichst verlässlicher und aussagekräftiger Daten zur Beurteilung der Lage eines Unternehmens geht. Da die angloamerikanischen Rechnungslegungssysteme wie IAS/IFRS oder US-GAAP viel eher nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten und an Kapitalmarktinteressen ausgerichtet sind, bilanzieren immer mehr österreichische Unternehmen nach diesen internationalen Standards. Für börsenotierte Unternehmen ist seit 2005 ein Konzernabschluss nach IAS/IFRS sogar Pflicht. Eine Ausnahme galt für Unternehmen, die aufgrund ihres Listings an US-Börsen bisher nach US-GAAP bilanziert haben, sowie für Unternehmen, die nur Anleihen an der Börse notiert haben. Sie müssen IAS/IFRS erst seit 2007 anwenden.

1.3. Stromgrößen im Rechnungswesen

1.3.1. Überblick zu Stromgrößen

Im Rechnungswesen werden Zahlungs- und Leistungsvorgänge erfasst. Zur Kategorisierung der erfassten Vorgänge werden vier Begriffspaare verwendet:

- Einzahlungen und Auszahlungen
- Einnahmen und Ausgaben
- Erträge und Aufwendungen
- Leistungen und Kosten

Diese vier Begriffspaare stellen die Basisgrößen des Rechnungswesens dar und werden als **Rechengrößen oder Stromgrößen** bezeichnet. Sie erfassen Zahlungs- bzw. Leistungsvorgänge, die innerhalb einer Periode anfallen und zu einer Veränderung von Bestandsgrößen führen. Die positiven Stromgrößen (Einzahlung, Einnahme, Ertrag und Leistung) bewirken eine Erhöhung der Bestandsgröße, die negativen Rechengrößen (Auszahlung, Ausgabe, Aufwand und Kosten) vermindern deren Wert. Je nach betroffener Bestandsgröße ergibt sich der in Abb. 1.3 dargestellte Zusammenhang zwischen Rechengröße und Teilbereich des Rechnungswesens.

Rechengröße		Bestandsgröße		Teilbereich des Rechnungswesens
Einzahlungen Auszahlungen	→	Veränderung der liquiden Mittel	→	Finanzrechnung Bilanz
Einnahmen Ausgaben	→	Veränderung des Geldvermögens	→	Finanzierungsrechnung Bilanz
Erträge Aufwendungen	→	Veränderung des Reinvermögens bzw. Eigenkapitals (Periodenerfolg)	→	Bilanz GuV
Leistungen Kosten	→	Veränderung des betriebsbedingten Reinvermögens (Betriebserfolg)	→	kalkulatorische Vermögens- rechnung Kosten- und Leistungsrechnung

Abb. 1.3: Stromgrößen und Teilbereiche des Rechnungswesens

1.3.2. Einzahlungen und Auszahlungen

Ein- und Auszahlungen bewirken eine Veränderung der Bestandsgröße **„liquide Mittel“** oder „Zahlungsmittelbestand“.

Eine **Einzahlung** ist jeder Vorgang, bei dem der Zahlungsmittelbestand zunimmt. Eine **Auszahlung** ist jeder Vorgang, bei dem der Zahlungsmittelbestand abnimmt.

Ein- und Auszahlungen werden üblicherweise in der Finanzrechnung gegenübergestellt. Diese dient der Sicherung der kurz-, mittel- und langfristigen Liquidität und der Ermittlung des jeweiligen Kapitalbedarfs unter Beachtung von Rentabilitäts- und Risikogesichtspunkten. In der Bilanz schlagen sich Ein- und Auszahlungen in den liquiden Mitteln nieder, welche sich aus sämtlichen Kassenbeständen, Schecks, allen Guthaben bei Kreditinstituten sowie Wertpapieren (außer Aktien) mit einer Restlaufzeit von weniger als drei Monaten zusammensetzen (siehe Abb. 1.4).

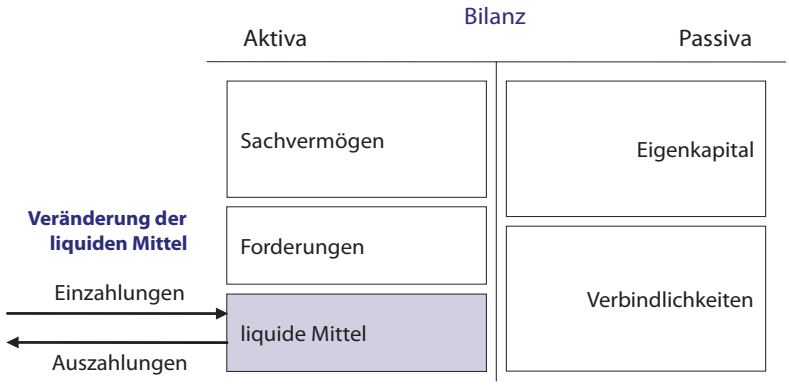

Abb. 1.4: Einzahlungen und Auszahlungen [Abbildung auf der Grundlage von Coenenberg, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. Aufl., Stuttgart 2003, 12]

Beispiele zu Einzahlungen und Auszahlungen

- Ein Unternehmen nimmt einen Kredit auf, den die Bank direkt auf das Konto des Unternehmens überweist: Die Überweisung des Kreditbetrages auf das Bankkonto erhöht den Zahlungsmittelbestand des Unternehmens, daher liegt eine Einzahlung vor.
- Verkauf von Waren gegen Barzahlung: Indem der Kunde die gekauften Waren bar bezahlt, kommt es zu einem Kasseneingang und damit einer Erhöhung des Kassenbestandes bzw. des Zahlungsmittelbestandes. Es handelt sich also um eine Einzahlung.
- Der Unternehmer nimmt eine Privatentnahme vor und behebt € 10.000 vom Konto des Unternehmens: Durch die Entnahme verringert sich der Zahlungsmittelbestand des Unternehmens, es liegt eine Auszahlung vor.

1.3.3. Einnahmen und Ausgaben

Einnahmen und Ausgaben betreffen die Bestandsgröße **„Geldvermögen“**.

Eine **Einnahme** ist jeder Geschäftsfall, der das Geldvermögen erhöht. Eine **Ausgabe** ist jeder Geschäftsfall, der das Geldvermögen reduziert.

Die Rechengrößen Einnahmen und Ausgaben scheinen in der Finanzierungsrechnung auf, die sich mit Fragen der Liquidität, mit Zahlungsmittelbeständen und Zahlungsvorgängen befasst. Es geht um die Veränderung des Geldvermögens, das in der Bilanz die Positionen liquide Mittel, Forderungen und Verbindlichkeiten betrifft (siehe Abb. 1.5).

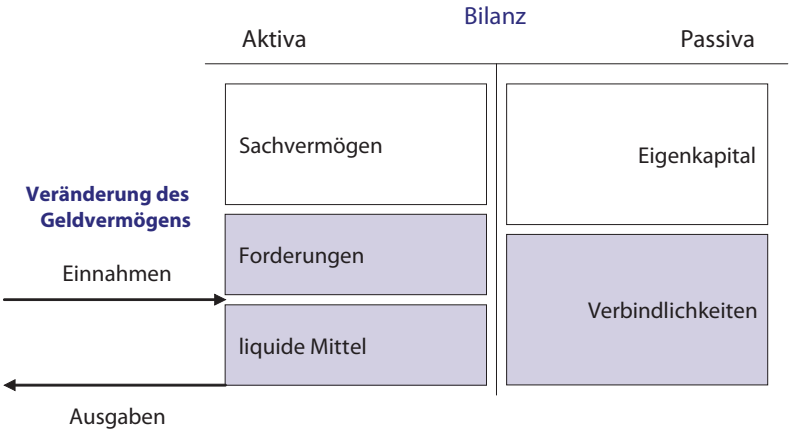

Abb. 1.5: Einnahmen und Ausgaben [Abbildung auf der Grundlage von Coenenberg, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. Aufl., Stuttgart 2003, 12]

Die Begriffe Einzahlungen und Auszahlungen sowie Einnahmen und Ausgaben überschneiden sich großteils, können jedoch auch voneinander abweichen. So handelt es sich um Einzahlungen, die keine Einnahmen sind, wenn der Geschäftsfall zwar den Zahlungsmittelbestand erhöht, sich das Geldvermögen aber nicht ändert. Dies ist der Fall, wenn sich die Forderungen oder Verbindlichkeiten im Vergleich zu den Zahlungsmitteln zwar in gleicher Höhe, aber in entgegengesetzter Richtung ändern. So erhöht die Aufnahme eines Barkredites zwar die Zahlungsmittel, der Kredit führt aber ebenfalls zu einer Erhöhung der Verbindlichkeiten, sodass sich das Geldvermögen nicht ändert.

Einzahlungen entsprechen Einnahmen, wenn sich der Zahlungsmittelbestand erhöht, aber keine kompensierenden Veränderungen bei den Forderungen oder den Verbindlichkeiten auftreten. Dies ist beispielsweise bei einem Barverkauf von Waren der Fall. Durch die Barzahlung erhöht sich der Zahlungsmittelbestand, Forderungen und Verbindlichkeiten bleiben unberührt, sodass auch das Geldvermögen steigt.

Einnahmen, aber keine Einzahlungen liegen vor, wenn ein Geschäftsfall zwar das Geldvermögen, nicht aber den Zahlungsmittelbestand erhöht. Dies trifft beispielsweise auf einen Warenverkauf auf Ziel zu. Da die Ware nicht sofort bar bezahlt wird, erhöht sich der Bestand der liquiden Mittel nicht, durch den Zielverkauf steigt aber der Bestand an Forderungen und somit das Geldvermögen.

Beispiel zur Abgrenzung von Auszahlungen und Ausgaben

In einer AG sind folgende Geschäftsfälle vorgefallen. Handelt es sich dabei um Auszahlungen, Ausgaben oder beides?

a. Vor drei Jahren wurde ein Kredit bei einer Bank aufgenommen. Im Dezember des Jahres wurde die letzte Tilgungsrate in Höhe von € 10.000 an die Bank überwiesen.
b. Vom Lieferanten X wurden Rohstoffe in Höhe von € 32.000 bezogen. Die Rohstoffe müssen erst im Jänner des Folgejahres bezahlt werden.
c. Vom Lieferanten Y wurden Kleinwerkzeuge erworben. Der Kaufpreis betrug € 350 und wurde bar an Y bezahlt.

Lösung a

Die Rückzahlung der Rate an die Bank vermindert den Zahlungsmittelbestand des Unternehmens:

→ Zahlungsmittelbestand: – € 10.000 → Auszahlung

Geldvermögen:

Zahlungsmittelbestand: – € 10.000

Forderungen: keine Änderung

Verbindlichkeiten: reduzieren sich durch die Tilgung des Bankkredites ebenfalls um € 10.000

→ Geldvermögen = Zahlungsmittelbestand + Forderungen – Verbindlichkeiten

→ Änderung des Geldvermögens = – € 10.000 + € 0 – (– € 10.000) = – € 10.000 + € 0 + € 10.000 = € 0

→ keine Ausgabe

Lösung b

Der Einkauf der Rohstoffe verändert den Zahlungsmittelbestand des Unternehmens nicht, da die Rohstoffe erst im nächsten Jahr bezahlt werden müssen → keine Auszahlung

Geldvermögen:

Zahlungsmittelbestand: keine Änderung

Forderungen: keine Änderung

Verbindlichkeiten: erhöhen sich in Höhe der gekauften Rohstoffe um € 32.000

→ Änderung des Geldvermögens = € 0 + € 0 – € 32.000 = – € 32.000 → Ausgabe

Lösung c

Der Kauf der Kleinwerkzeuge verringert den Zahlungsmittelbestand des Unternehmens um € 350 → Auszahlung

Geldvermögen:

Zahlungsmittelbestand: – € 350

Forderungen: keine Änderung

Verbindlichkeiten: keine Änderung

→ Geldvermögen = Zahlungsmittelbestand + Forderungen – Verbindlichkeiten

→ Änderung des Geldvermögens = – € 350 + € 0 – € 0 = – € 350 → Ausgabe

1.3.4. Erträge und Aufwendungen

Erträge und Aufwendungen beziehen sich auf die Veränderung der Bestandsgröße „Reinvermögen“ oder „Nettovermögen“. Das Reinvermögen umfasst zusätzlich zum Geldvermögen (liquide Mittel, Forderungen und Verbindlichkeiten) auch das Sachvermögen (Anlagevermögen und Vorräte).

Ein **Ertrag** ist jeder Geschäftsfall, der das Reinvermögen erhöht. Ein **Aufwand** ist jeder Vorgang, der das Reinvermögen reduziert.

Das Reinvermögen wird in der Bilanz ausgewiesen, die als Stichtagsrechnung alle Zu- und Abgänge einer Periode erfasst. Die Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden ergibt das Eigenkapital des Unternehmens (siehe Abb. 1.6). Die Veränderung der Eigenkapitalposition stellt den Erfolg der Periode dar. Dieser Periodenerfolg kann auch mittels Gewinn- und Verlustrechnung durch zeitraumbezogene Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen ermittelt werden. Erträge und Aufwendungen können insofern auch als periodisierte, erfolgswirksame Zahlungen interpretiert werden. Bei einem Ertrag handelt es sich um den in Geld bewerteten Wertzugang einer Periode, unter Aufwand wird der Wertverbrauch einer Periode verstanden.

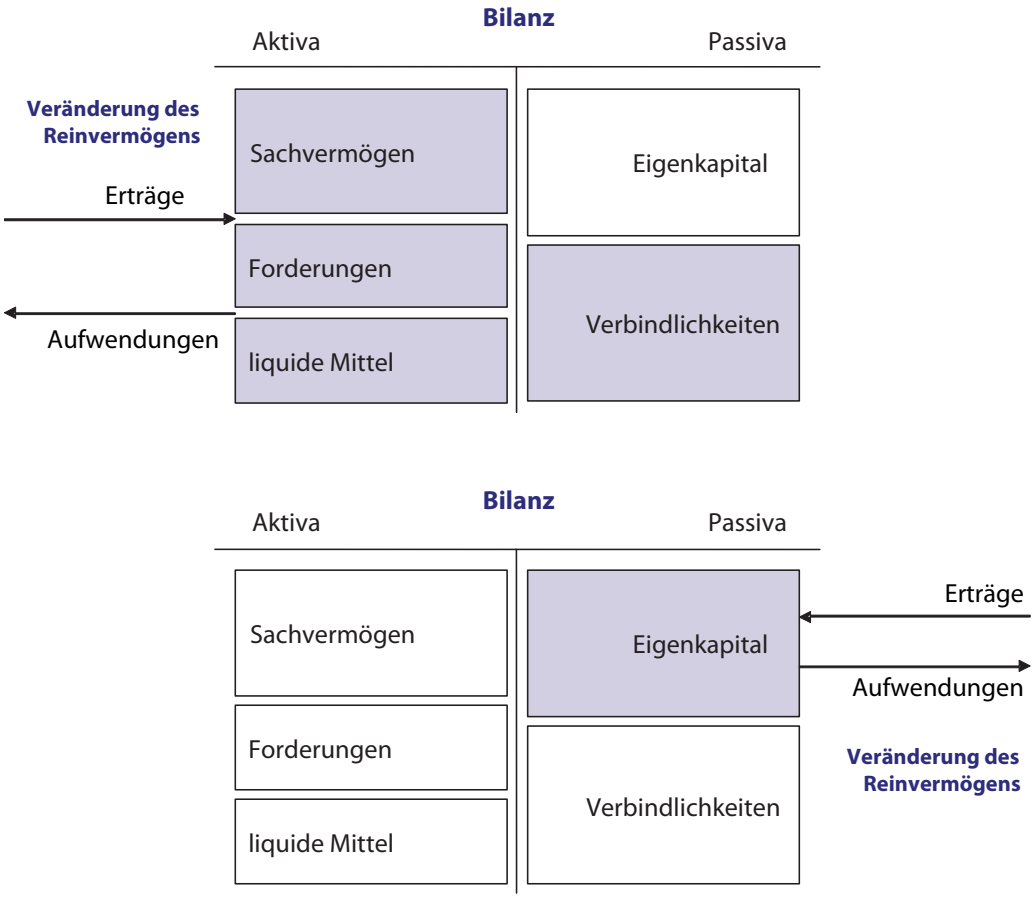

Abb. 1.6: Erträge und Aufwendungen [Abbildung auf der Grundlage von Coenenberg, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. Aufl., Stuttgart 2003, 17]

Erträge und Aufwendungen stehen in einem engen Verhältnis zu Einnahmen und Ausgaben. Liegt eine Änderung des Geldvermögens vor, der eine betragsgleiche, entgegengesetzte Änderung des Sachvermögens gegenübersteht, handelt es sich um Einnahmen, die keine Erträge darstellen, oder Ausgaben, die keine Aufwendungen sind. Beispielsweise führt der Verkauf von Vermögensgegenständen zu Buchwerten zu einer Erhöhung des Geldvermögens und damit zu einer Einnahme. Dieser Einnahme steht allerdings durch den Abgang des Buchwertes eine Reduktion des Sachanlagevermögens in gleicher Höhe gegenüber. Ebenso stellt der Barkauf von Anlagevermögen eine Auszahlung und Ausgabe dar, indem der Kauf die liquiden Mittel reduziert. In der Höhe des Kaufpreises kommt es allerdings zu einer Erhöhung des Anlagevermögens, sodass das Nettovermögen insgesamt unverändert bleibt.

Steht der Änderung des Geldvermögens keine gleich hohe Änderung des Sachanlagevermögens gegenüber, handelt es sich sowohl um Einnahmen als auch Erträge bzw. Ausgaben und Aufwendungen. Dies trifft beispielsweise bei der Entstehung eines Zinsanspruches zu. Weitere Beispiele wären ein Verkauf von Vermögensgegenständen zu über den in der Buchhaltung ausgewiesenen Werten oder eine Zinsvorschreibung für einen aufgenommenen Kredit.

Geschäftsfälle, die nur zu einer Veränderung des Sachvermögens führen, stellen Erträge und Aufwendungen, aber keine Einnahmen bzw. Ausgaben dar. Als Beispiele sind Abschreibungen von bereits angeschafften Vermögensgegenständen oder Schenkungen von Sachvermögen zu nennen.

Beispiel zu Rechengrößen

In der Sommer GmbH sind folgende Geschäftsfälle vorgefallen. Um welche Art von Rechengrößen handelt es sich dabei?

a. Eine Maschine wurde um € 30.000 auf Ziel verkauft. Der Buchwert der Maschine betrug € 25.000.
b. An den Kunden Winter wurden Fertigerzeugnisse in Höhe von € 40.000 bar verkauft, der Buchwert der Fertigerzeugnisse betrug ebenfalls € 40.000.
c. Das Bürogebäude des Unternehmens, das vor fünf Jahren errichtet wurde, wird mit € 36.000 abgeschrieben.

Lösung a

Da die Maschine auf Ziel verkauft wurde, kommt es zu keinem Zahlungsmitteleingang → keine Einzahlung

Zur Beurteilung, ob eine Einnahme vorliegt, muss untersucht werden, ob das Geldvermögen erhöht wurde:

Zahlungsmittelbestand: keine Änderung

Forderungen: Erhöhung um € 30.000 (Verkaufspreis der Maschine)

Verbindlichkeiten: keine Änderung

→ Geldvermögen = Zahlungsmittelbestand + Forderungen – Verbindlichkeiten

→ Änderung des Geldvermögens = € 0 + € 30.000 – € 0 = + € 30.000 → Einnahme

Damit es sich um einen Ertrag handelt, muss es zu einer Erhöhung des Reinvermögens gekommen sein. Dieses umfasst neben dem Geldvermögen auch noch das Sachvermögen. Durch den Abgang der Maschine kommt es zu einer Verringerung des Sachvermögens in Höhe des Buchwertes von € 25.000.

→ Reinvermögen = Sachvermögen + Geldvermögen

→ Änderung des Reinvermögens = – € 25.000 + € 30.000 = + € 5.000 → Ertrag

Lösung b

Da der Kunde Winter die Fertigerzeugnisse bar bezahlt, kommt es zu einer Erhöhung der liquiden Mittel um € 40.000 → Einzahlung

Das Geldvermögen umfasst den Zahlungsmittelbestand (+ € 40.000), Forderungen (keine Änderung) abzüglich Verbindlichkeiten (ebenfalls keine Änderung)

→ Änderung des Geldvermögens = € 40.000 + € 0 – € 0 = + € 40.000 → Einnahme

Das Reinvermögen beinhaltet zusätzlich zum Geldvermögen noch das Sachvermögen, dieses verringert sich in Höhe der Buchwerte der Fertigerzeugnisse (– € 40.000)

→ Änderung des Reinvermögens = – € 40.000 + € 40.000 = € 0 → kein Ertrag

Lösung c

Das Zahlungsmittelkonto ist von der Abschreibung nicht betroffen, da es zu keinem Abfluss liquider Mittel kommt → keine Auszahlung

Da es sowohl bei den Forderungen als auch bei den Verbindlichkeiten zu keiner Änderung kommt, bleibt das Geldvermögen ebenfalls unverändert → keine Ausgabe

Das Sachvermögen verringert sich durch die Abschreibung um € 36.000

→ Änderung des Reinvermögens = – € 36.000 → Aufwand

1.3.5. Kosten und Leistungen

Während es sich bei Ein- und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben sowie Erträgen und Aufwendungen um Begriffe der Finanzbuchhaltung und um pagatorische Rechengrößen handelt, sind Leistungen und Kosten kalkulatorische Größen, die in der Betriebsbuchhaltung verwendet werden. Leistungen und Kosten stehen in einem engen Verhältnis zu den Erträgen und Aufwendungen. Während sich in der GuV der Periodenerfolg durch Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen ergibt, wird der Betriebserfolg der Kosten- und Leistungsrechnung durch Gegenüberstellung von Kosten und Leistungen ermittelt. In beiden Fällen handelt es sich um Größen, die entweder einen Wertzuwachs (Ertrag, Leistung) oder einen Wertverbrauch (Aufwand, Kosten) ausdrücken. Unterschiede zwischen diesen Rechengrößen liegen im Umfang und der Bewertung der Stromgrößen.

Eine **Leistung** ist ein in Geld bewerteter Wertzuwachs, der in engem Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung steht. **Kosten** sind bewerteter sachzielbezogener Güterverbrauch einer Abrechnungsperiode.

Ein wesentliches Differenzierungsmerkmal zwischen Erträgen und Aufwendungen bzw. Leistungen und Kosten betrifft also den **Sachzielbezug**. Während die GuV als globale und umfassende Rechnung den Erfolg des gesamten Unternehmens ermittelt und damit neben sachzielbezogenen auch betriebsfremde, periodenfremde und außerordentliche Erfolgskomponenten erfasst, bezieht sich die Kosten- und Leistungsrechnung ausschließlich auf betriebsbezogene, periodenbezogene und ordentliche Größen. Jene Erträge, die nicht die betriebliche Leistungserstellung und -verwertung betreffen, periodenfremd oder außerordentlich sind, werden als neutrale Erträge bezeichnet. Sie werden im Zuge der Überleitung der Daten der Finanzbuchhaltung in die Kosten- und Leistungsrechnung ausgeschieden.

- Zu den **neutralen Erträgen** gehören
  - einerseits alle Erträge, denen keine Leistungen gegenüberstehen. Diese umfassen **betriebsfremde Erträge** wie beispielsweise Kursgewinne bei Wertpapieren, Währungsgewinne bei Wechselkursschwankungen, Erträge aus Beteiligungen oder Mieteinnahmen aus einem Gebäude, das nichts mit der betrieblichen Leistungserstellung zu tun hat;
  - andererseits alle Erträge, denen zwar Leistungen gegenüberstehen, die Leistungen aber aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung in der Kosten- und Leistungsrechnung mit anderen Werten ausgewiesen werden. Dies betrifft **außerordentliche, periodenfremde und bewertungsbedingt neutrale Erträge**, die in der Kosten- und Leistungsrechnung als Andersleistungen mit zeitlich oder mengenmäßig normalisierten Werten oder bewertungsbedingt in anderer Höhe angesetzt werden. Anlagenverkäufe zu Preisen, die über den Buchwerten liegen, fallen beispielsweise als außerordentliche Erträge in diese Kategorie. Weitere Beispiele sind nachträgliche Steuerrückvergütungen (periodenfremde Erträge) oder aktivierte Eigenleistungen zu Herstellungskosten, die in der Kosten- und Leistungsrechnung anders bewertet werden können (bewertungsbedingt neutrale Erträge).
- Jene Erträge, die gleichzeitig Leistungen der Kostenrechnung darstellen, werden als **Zweckerträge bzw. Grundleistungen** bezeichnet. Sie umfassen
  - Umsatzerlöse, d.h. Erlöse aus dem Verkauf von Fertigerzeugnissen, Waren etc.,
  - Erhöhung der Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten (sofern die Bewertung in der Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung ident ist),
  - innerbetriebliche Erträge wie zu Herstellungskosten bewertete selbst erstellte Vermögensgegenstände, die im eigenen Betrieb eingesetzt werden.
- Zusätzlich zu den Grundleistungen werden in der Kosten- und Leistungsrechnung auch noch **kalkulatorische Leistungen** berücksichtigt.
  - Bei diesen Leistungen handelt es sich einerseits um Positionen, die aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung der Kostenrechnung im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung mit zeitlich oder mengenmäßig normalisierten oder anderen Werten angesetzt werden (**Andersleistungen**). So werden außerordentliche Erträge in der Kosten- und Leistungsrechnung geglättet. Weiters darf im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung von den gesetzlich vorgeschriebenen Bewertungsprinzipien abgewichen werden. Beispielsweise werden aktivierte Eigenleistungen sowie Bestandsveränderungen von fertigen und unfertigen Erzeugnissen in der Kosten- und Leistungsrechnung zu Herstellkosten bewertet (vgl. Kap. 6.2.2.).
  - Andererseits umfassen die kalkulatorischen Leistungen **Zusatzleistungen**. Das sind Leistungen, denen keine Erträge der Finanzbuchhaltung gegenüberstehen. Aufgrund gesetzlicher Vorschriften dürfen in der externen Unternehmensrechnung für manche als Leistungsentstehung zu interpretierende Vorgänge keine Erträge angesetzt werden. Da diese Vorgänge jedoch einen Wertzuwachs im Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung darstellen, werden sie in der Kosten- und Leistungsrechnung berücksichtigt. Dies trifft beispielsweise auf selbst erstellte immaterielle Güter des Anlagevermögens zu.

Analog zum Zusammenhang zwischen Erträgen und Leistungen gestaltet sich die Überleitung von Aufwendungen in Kosten (siehe Abb. 1.7).

- Der **neutrale Aufwand** untergliedert sich in:
  - Aufwendungen, die kein Pendant in der Kosten- und Leistungsrechnung besitzen. Dazu gehören jene Aufwendungen, die keine Beziehung zur betrieblichen Leistungserstellung aufweisen, wie Kursverluste bei Wertpapieren oder Spenden an karitative Vereinigungen.
  - Aufwand, dem Kosten in anderer Höhe gegenüberstehen. Dieser umfasst außerordentlichen Aufwand, der zwar mit dem Sachziel des Unternehmens in Zusammenhang steht, aber aufgrund seines schwankenden Anfalls, seiner Unvorhersehbarkeit oder seiner außerordentlichen Höhe nicht in die Kostenrechnung des Unternehmens einbezogen werden darf, weil er sonst deren Aussagekraft verfälschen würde, z.B. Schadensfälle bei Anlagen und Beständen, Forderungen aus Gewährleistungen oder Verluste aus Bürgschaften. Auch periodenfremder Aufwand wie Steuernachbelastungen, der bereits in vergangenen Perioden verursacht und nicht periodengerecht verrechnet wurde, fällt in diese Kategorie. Bewertungsbedingter neutraler Aufwand ist zwar seinem Wesen nach, nicht aber der Höhe nach kostengleich; dies betrifft beispielsweise die Abschreibungen, die zwar sowohl in der Finanzbuchhaltung als auch der Kostenrechnung aufscheinen, in beiden Systemen jedoch mit unterschiedlichen Verfahren ermittelt und somit mit anderen Beträgen angesetzt werden.
- Soweit sich Aufwendungen und Kosten decken, handelt es sich um **Zweckaufwand bzw. Grundkosten**.
- In der Kosten- und Leistungsrechnung werden neben den Grundkosten auch noch **kalkulatorische Kosten** erfasst.
  - Bei diesen Kosten handelt es sich einerseits um Kosten, denen aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung der Kosten- und Leistungsrechnung Aufwand in anderer Höhe gegenübersteht (**Anderskosten**). Beispiele für Anderskosten sind z.B. aperiodisch auftretende Aufwände wie die oben genannten Schadensfälle, Bürgschafts- und Forderungsverluste, die in der Kostenrechnung periodisiert und als Wagniskosten angesetzt werden. Bewertungsbedingte Anderskosten liegen bei den Abschreibungen vor. Zwar sind Abschreibungen als Aufwand in der Finanzbuchhaltung enthalten, für die Kosten- und Leistungsrechnung werden jedoch aufgrund unterschiedlicher Abschreibungsbasis und -dauer kalkulatorische Abschreibungen ermittelt.
  - Zusätzlich werden Kosten berücksichtigt, denen kein Pendant in der Finanzbuchhaltung gegenübersteht. Diese Zusatzkosten umfassen beispielsweise den kalkulatorischen Unternehmerlohn, kalkulatorische Zinsen für das Eigenkapital und kalkulatorische Mieten für betrieblich genutzte private Räume.

<table>
<tr><td colspan="3">Ertrag</td></tr>
<tr><td>Ertrag, dem keine Leistung gegenübersteht
• betriebsfremd</td><td>Ertrag, dem Leistung in anderer Höhe gegenübersteht
• außerordentlich
• periodenfremd
• bewertungsbedingt neutral</td><td>• betriebsbezogen
• periodenbezogen
• ordentlich</td></tr>
<tr><td colspan="2">neutraler Ertrag</td><td>Zweckertrag</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td colspan="3">Leistung</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td>Grundleistung</td><td colspan="2">kalkulatorische Leistung</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td>Andersleistung</td><td>Zusatzleistung</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td></td><td>Anderskosten</td><td>Zusatzkosten</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td>Grundkosten</td><td colspan="2">kalkulatorische Kosten</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td colspan="3">Kosten</td></tr>
<tr><td colspan="2">neutraler Aufwand</td><td>Zweckaufwand</td></tr>
<tr><td>Aufwand, dem keine Kosten gegenüberstehen
• betriebsfremd</td><td>Aufwand, dem Kosten in anderer Höhe gegenüberstehen
• außerordentlich
• periodenfremd
• bewertungsbedingt neutral</td><td>• betriebsbezogen
• periodenbezogen
• ordentlich</td></tr>
<tr><td colspan="3">Aufwand</td></tr>
</table>

Abb. 1.7: Abgrenzung von Erträgen und Leistungen bzw. Aufwendungen und Kosten

C. Kontrollfragen

1. Was versteht man unter betrieblichem Rechnungswesen?
2. Welche Rechnungen der Unternehmensrechnung werden fallweise, welche werden laufend erstellt?
3. Differenzieren Sie externe und interne Unternehmensrechnung anhand verschiedener Kriterien!
4. Nennen Sie Adressaten der externen und internen Unternehmensrechnung! Welche Informationsbedürfnisse besitzen die einzelnen Adressatengruppen?
5. Grenzen Sie die drei Bestandsgrößen „liquide Mittel“, „Geldvermögen“ und „Reinvermögen“ voneinander ab!
6. Worin unterscheiden sich Einzahlungen, Einnahmen und Erträge bzw. Auszahlungen, Ausgaben und Aufwendungen?
7. Zeigen Sie anhand eines konkreten Beispiels, was unter Einnahmen und Einzahlungen bzw. Ausgaben und Auszahlungen zu verstehen ist!

8. Grenzen Sie Ertrag und Leistung bzw. Aufwand und Kosten voneinander ab!
9. Nennen Sie Beispiele für neutrale Erträge, Zweckerträge bzw. Grundleistungen und kalkulatorische Leistungen!
10. Nennen Sie Beispiele für neutrale Aufwendungen, Zweckaufwendungen bzw. Grundkosten und kalkulatorische Kosten!

D. Beispiele

Beispiel 1.1 Stromgrößen

Ordnen Sie die folgenden Geschäftsfälle der Konditorei Zucker-AG den Stromgrößen Einzahlung, Einnahme, Ertrag und Leistung bzw. Auszahlung, Ausgabe, Aufwand und Kosten zu. Allfällige Steuern sind außer Acht zu lassen!

a. Die Zucker-AG verkauft Punschkrapferl im Wert von € 20.000. Die Hälfte davon wird sofort bezahlt, die andere Hälfte wird gestundet.
b. Kauf eines Spezialbackofens am 01.08.2X01 um € 15.000 bar. Nutzungsdauer: 5 Jahre. Die Nutzungsdauer der Finanzbuchhaltung entspricht jener laut Kostenrechnung.
c. Verkauf eines ausgedienten Hochleistungsmixers bar um € 400, der Buchwert betrug € 0.
d. Die Zucker-AG bekommt ein Darlehen in Höhe von € 500.000 zurückbezahlt, das sie vor zwei Monaten einem Kunden gewährte.
e. Verkauf von Aktien in Höhe von € 50.000 an der Eier-AG auf Ziel. Der Buchwert betrug € 20.000.
f. Verbrauch von Mürbteig im Wert von € 5.000.

Lösung

Aufgabe a

Die Hälfte der verkauften Punschkrapferl wird bar bezahlt, daher kommt es zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelkontos in Höhe von € 10.000 → Einzahlung.

Zusätzlich zur Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes (+ € 10.000), kommt es auch zu einer Zunahme der Forderungen in Höhe der auf Ziel verkauften Punschkrapferl (+ € 10.000). Das Geldvermögen erhöht sich insgesamt um € 20.000 → Einnahme.

Das Sachvermögen ändert sich bei diesem Geschäftsfall nicht, daher steigt auch das Reinvermögen durch den Verkauf um € 20.000 → Ertrag.

Der Verkauf der Punschkrapferl betrifft das Sachziel der Zucker-AG. Der Geschäftsfall ist betriebsbezogen, periodenbezogen und ordentlich, daher liegt auch eine Leistung in Höhe von € 20.000 vor.

Aufgabe b

Der Spezialbackofen wird bar bezahlt, daher kommt es zu einem Abfluss an liquiden Mitteln in Höhe des Kaufpreises von € 15.000 → Auszahlung.

Forderungen und Verbindlichkeiten verändern sich durch diesen Geschäftsfall nicht, daher verringert sich das Geldvermögen ebenfalls um insgesamt € 15.000 → Ausgabe.

Das Sachvermögen nimmt durch den Kauf des Backofens zunächst um € 15.000 zu, wird aber dann in Höhe der Abschreibung um € 15.000 / 5 / 2 = € 1.500 (Halbjahresabschreibung) reduziert. Änderung des Reinvermögens = Änderung des Sachvermögens + Änderung des Geldvermögens = (+ € 15.000 – € 1.500) – € 15.000 = – € 1.500 → Aufwand.

Der Spezialbackofen betrifft das Sachziel der Zucker-AG. Nutzungsdauer der Finanzbuchhaltung und der Kostenrechnung stimmen zwar überein, in der Kostenrechnung wird i.d.R. aber monatsgenau abgeschrieben. Die kalkulatorische Abschreibung beträgt daher € 15.000 / 5 / 12 = € 250 pro Monat. Der Backofen wurde 2X01 5 Monate genutzt, somit ergibt sich eine kalkulatorische Abschreibung (Kosten) in Höhe von € 250 × 5 = € 1.250.

Aufgabe c

Der Verkauf des Hochleistungsmixers führt zu einem Zufluss an liquiden Mitteln in Höhe von € 400 → Einzahlung.

Die Forderungen und die Verbindlichkeiten ändern sich durch den Geschäftsfall nicht, somit erhöht sich das Geldvermögen ebenfalls um € 400 → Einnahme.

Das Sachvermögen ändert sich bei diesem Geschäftsfall nicht, da der Buchwert € 0 betrug. Aus diesem Grund steigt auch das Reinvermögen durch den Verkauf um € 400 → Ertrag.

Der Verkauf des Hochleistungsmixers betrifft nicht die betriebliche Leistungserstellung und -verwertung, daher liegt auch keine Leistung vor.

Aufgabe d

Durch die Rückzahlung des gewährten Darlehens fließen der Zucker-AG liquide Mittel in Höhe von € 500.000 zu → Einzahlung.

Durch die Rückzahlung verringern sich allerdings auch die Forderungen gegenüber dem Darlehensnehmer in gleicher Höhe, die Verbindlichkeiten bleiben gleich, sodass sich das Geldvermögen insgesamt nicht ändert → keine Einnahme.

Das Sachvermögen ändert sich bei diesem Geschäftsfall nicht. Aus diesem Grund bleibt auch das Reinvermögen unverändert → kein Ertrag.

Es kommt ebenso wenig zu einem betrieblichen Wertzuwachs → keine Leistung.

Aufgabe e

Da die Aktien auf Ziel verkauft werden, ändern sich die liquiden Mittel nicht → keine Einzahlung.

Durch den Verkauf auf Ziel erhöhen sich allerdings die Forderungen in gleicher Höhe von € 50.000, die Verbindlichkeiten bleiben gleich, sodass das Geldvermögen insgesamt um € 50.000 steigt → Einnahme.

Das Sachvermögen nimmt in Höhe des Buchwertes der Aktien ab (– € 20.000). Änderung des Reinvermögens = Änderung des Sachvermögens + Änderung des Geldvermögens = – € 20.000 + € 50.000 = + € 30.000 → Ertrag.

Der Aktienverkauf betrifft nicht die betriebliche Leistungserstellung und -verwertung → keine Leistung.

Aufgabe f

Der Verbrauch von Mürbteig beeinflusst die liquiden Mittel nicht (kein Geldfluss) → keine Auszahlung.

Forderungen und Verbindlichkeiten verändern sich ebenso wenig, daher ändert sich auch das Geldvermögen nicht → keine Ausgabe.

Das Sachvermögen, der Vorrat an Mürbteig, verringert sich um € 5.000, daher nimmt auch das Reinvermögen um € 5.000 ab → Aufwand.

Der Verbrauch an Mürbteig betrifft die betriebliche Leistungserstellung und -verwertung → Kosten in Höhe von € 5.000.

Zusammenfassung:

	Einzahlung	Einnahme	Ertrag	Leistung	Auszahlung	Ausgabe	Aufwand	Kosten
a	10.000	20.000	20.000	20.000				
b					15.000	15.000	1.500	1.250
c	400	400	400					
d	500.000							
e		50.000	30.000					
f							5.000	5.000

Beispiel 1.2 Stromgrößen

Geben Sie für die nachfolgend angeführten Geschäftsfälle an, um welche Stromgrößen es sich handelt und welche Höhe die einzelnen Rechengrößen aufweisen!

a. Die Maler AG verkauft Farbtuben im Wert von insgesamt € 1.000. Die Hälfte davon wird sofort bezahlt, die andere Hälfte wird gestundet.
b. Kauf einer Farbmischmaschine am 01.10.2X01 um € 4.000 in bar. Die Nutzungsdauer der Maschine beträgt sowohl in der Finanzbuchhaltung als auch der Kostenrechnung 4 Jahre.
c. Hilfsstoffverbrauch in Höhe von € 20.000.

Lösung

	Einzahlung	Einnahme	Ertrag	Leistung	Auszahlung	Ausgabe	Aufwand	Kosten
a	500	1.000	1.000	1.000				
b					4.000	4.000	500	250
c							20.000	20.000

Beispiel 1.3 Abgrenzung Ertrag/Leistung bzw. Aufwand/Kosten

In der Transeuropa AG sind im letzten Jahr folgende Geschäftsfälle angefallen. Geben Sie jeweils an, ob es sich um neutralen Ertrag/Aufwand, Zweckertrag/Grundleistung bzw. Zweckaufwand/Grundkosten oder kalkulatorische Leistungen/Kosten handelt!

a. An das Rote Kreuz wurden € 3.000 gespendet. Ist dieser Sachverhalt anders zu behandeln, wenn damit ein Teil des neuen Rettungsautos finanziert wurde und dieses Rettungsauto nun mit einer Werbeaufschrift der Transeuropa AG versehen ist?
b. Zinsen für das Eigenkapital wurden in Höhe von € 15.000 ermittelt.
c. Ein LKW erlitt einen Unfall auf der Autobahn. Der Schaden betrug € 8.000 und war nicht versichert.
d. Das Debitorenwagnis der Periode betrug € 2.500.
e. Für Transportleistungen wurden dem Kunden X € 300.000 in Rechnung gestellt.
f. Für Instandhaltungsarbeiten an den Transportlastern fielen € 5.400 an.

Lösung

Aufgabe a

Die Spende an das Rote Kreuz betrifft nicht die betriebliche Leistungserstellung und -verwertung, es handelt sich daher um neutralen (betriebsfremden) Aufwand. Wurde die Spende zur Finanzierung des Rettungsautos benutzt, ist ein Werbeeffekt für die Transeuropa AG damit verbunden. In diesem Fall betrifft die Spende das Sachziel des Unternehmens und stellt Zweckaufwand bzw. Grundkosten dar.

Aufgabe b

Zinsen für das Eigenkapital dürfen in der Finanzbuchhaltung nicht angesetzt werden, in der Kosten- und Leistungsrechnung werden sie allerdings berücksichtigt, da sie mit der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung in Zusammenhang stehen. Die Eigenkapitalzinsen stellen daher kalkulatorische Kosten dar.

Aufgabe c

Der Schadensfall des LKW ist ein außerordentlicher und damit neutraler Aufwand. In der Kostenrechnung werden außerordentliche Aufwendungen normalisiert und in Form von Wagniskosten (= Anderskosten) berücksichtigt.

Aufgabe d

Beim Debitorenwagnis handelt es sich um normalisierte Werte zur Berücksichtigung von Forderungsverlusten, es handelt sich daher um kalkulatorische Kosten (Anderskosten). In der Finanzbuchhaltung werden anstelle dieser kalkulatorischen Wagniskosten die Forderungsverluste angesetzt.

Aufgabe e

Die Transportleistungen betreffen das Sachziel des Unternehmens, es handelt sich daher um Zweckertrag bzw. Grundleistung.

Aufgabe f

Ebenso stehen die Instandhaltungsarbeiten an den Transportfahrzeugen in Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung, sie stellen demnach Zweckaufwand bzw. Grundkosten dar.

E. Literaturhinweise

Kommentare und Nachschlagewerke

Hax, Integration externer und interner Unternehmensrechnung, in: Küpper/Wagenhofer (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 758–767; *Küpper*, Unternehmensrechnung, Struktur und Teilsysteme, in: Küpper/Wagenhofer (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 2030–2043; *Weber*, Basisgrößen der Unternehmensrechnung, in: Küpper/Wagenhofer (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 118–125.

Monographien

Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 9. Aufl., Wien 2015, 1–2, 4–5; *Coenenberg*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. Aufl., Stuttgart 2003, 3–23; *Hoitsch/Lingnau*, Kosten- und Erlösrechnung: Eine controllingorientierte Einführung, 6. Aufl., Berlin et al. 2007, 1–36; *Lechner/Egger/Schauer*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 26. Aufl., Wien 2013, 591–597, 826–834; S*chauer*, Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Wien 2013, 163–191; *Schweitzer/Küpper*, Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 10. Aufl., München 2011, 1–26; *Seicht,* Moderne Kosten- und Leistungsrechnung, 11. Aufl., Wien 2001, 15–19, 26–32; *Wagenhofer,* Bilanzierung & Bilanzanalyse, 12. Aufl., Wien 2015, 7–11, 22–25; *Wöhe/Döring*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl., München 2013, 640–653; *Wolfsgruber*, Kostenrechnung und Kostenmanagement, Wien 2015, 11–13.

Sammelwerke

Bruns, Harmonisierung des externen und internen Rechnungswesens auf Basis internationaler Bilanzierungsvorschriften, in: Küting/Langenbucher (Hrsg.), Internationale Rechnungslegung, FS Weber, Stuttgart 1999, 585–603; *Denk/Mitter*, Aufbereitung der Basisdaten, in: Gaedke/Winterheller (Hrsg.), Controlling für die tägliche Praxis, Wien 2008, 37–67; *Feldbauer-Durstmüller/Denk*, Harmonisierung des Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung der Zwischen- und Segmentberichterstattung, in: Seicht (Hrsg.), Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen, Wien 2004, 137–160; *Feldbauer-Durstmüller/Stiegler*, Das interne Rechnungswesen zur Gegensteuerung in der Unternehmenskrise, in: Feldbauer-Durstmüller/Schlager (Hrsg.), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, Wien 2002, 665–685; *Franz*, Möglichkeiten und Grenzen eines Abbaus der Unterschiede zwischen externem und internem Rechnungswesen – Wandel der Sichtweise durch die Anwendung internationaler Rechnungslegungsvorschriften?, in: Horváth (Hrsg.), Controlling & Finance, Stuttgart 1999, 207–214; *Küpper*, Angleichung des externen und internen Rechnungswesens, in: Börsig/Coenenberg (Hrsg.), Controlling und Rechnungswesen im internationalen Vergleich, Stuttgart 1998, 143–162; *Küpper*, Bedeutung der Buchhaltung für Planungs- und Steuerungszwecke der Unternehmung,

in: Altenburger/Janschek/Müller (Hrsg.), Fortschritte im Rechnungswesen, FS Seicht, 2. Aufl., Wiesbaden 2000, 443–466; *Strauch*, Harmonisierung von Controlling und Rechnungslegung in der internationalen Unternehmung, in: Berens/Born/Hoffjan (Hrsg.), Controlling international tätiger Unternehmen, Stuttgart 2000, 177–205.

Ausgewählte Artikel aus Zeitschriften

Becker/Baltzer, Die Struktur des betrieblichen Rechnungswesens unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, in WiSt 2009 (Teil 1 und 2), 173–179, 226–230; *Blase/Müller/Reinke*, Fortschritt in der Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen durch den management approach des IFRS 8, in: KoR 2012, 352–359; *Coenenberg*, Einheitlichkeit oder Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen: Die Anforderung der internen Steuerung, in: Der Betrieb 1995, 2077–2083; *Denk/Duller/Pesendorfer*, Konvergenz der Unternehmensrechnung: State of the Art bei Österreichs börsennotierten Unternehmen, RWZ 2010, 219–226; *Eierle/Schultze/Bischof/Thiericke*, Eignung der IFRS für Controllingzwecke: Ergebnisse einer empirischen Befragung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Controlling 2008, 289–298; *Engelen/Pelger*, Determinanten der Integration von externer und interner Unternehmensrechnung – Eine empirische Analyse anhand der Segmentberichterstattung nach IFRS 8, in: zfbf 2014, 178–211; *Göttsche/Steindl/Zimmermann*, Empirische Evidenz zur Integration von internem und externem Rechnungswesen, RWZ 2015, 337–343; *Günther/Zurwehme*, Harmonisierung des Rechnungswesens – Stellschrauben, Informationswirkung und Nutzenbewertung, in: BFuP 2008, 101–121; *Haring/Prantner*, Konvergenz des Rechnungswesens – State-of-the-Art in Deutschland und Österreich, in: Controlling 2005, 147–154; *Hoffjan/Weide/Trapp*, Erfolgswirkungen eines integrierten Rechnungswesens auf die unternehmensinterne Informationsversorgung – Eine empirische Bestandsaufnahme, in: BFuP 2014, 192–219; *Kammer/Schuler*, Konzept zur Harmonisierung des Rechnungswesens im internationalen Konzern, in: controller magazin 2001, 144–151; *Kerkhoff/Thun*, Integration von internem und externem Rechnungswesen, in: Controlling 2007, 455–463; *Küpper*, Zweckmäßigkeit, Grenzen und Ansatzpunkte einer Integration der Unternehmensrechnung, in: krp-Sonderheft 3/1999, 5–11; *Lorson/Melcher/Zündorf*, 20 Jahre Konvergenzdiskussion – Geschichte einer wechselvollen Beziehung, in: Controlling & Management Review 2013, 12–23; *Mitter/Krill*, Einsatz und Bedeutung kalkulatorischer Kosten in Österreichs Industrie, in: RWZ 2011, 141–147; *Schaier*, Erklärungsansätze für eine Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen, in: BFuP 2008, 122–136; *Simons/Weißenberger*, Die Konvergenz von externem und internem Rechnungswesen – Kritische Faktoren für die Entwicklung einer partiell integrierten Rechnungslegung aus theoretischer Sicht; in: BFuP 2008, 137–160; *Simons/Weißenberger*, „Different costs for different purposes“ vs. „one version of the truth“? Zur Konvergenz von externer und interner Rechnungslegung im deutschsprachigen Raum (Teil 1 und 2), in: WiSt 2009, 390–395, 446–451; *Simons/Weißenberger*, Integration von externer und interner Rechnungslegung: State-of-the-Art und Zukunftsperspektiven nach 15 Jahren betriebswirtschaftlicher Diskussion, in: DBW 2010, 271–280; *Trapp*, Integration des internen und externen Rechnungswesens, in: ZP 2010, 303–310; *Trapp*, Konvergenz des internen und externen Rechnungswesens: Etablierung oder Auflösung eines Theorie-Praxis-Paradoxons?, in: ZfB 2012, 969–1008; *Zirkler/Nohe*, Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen – Gründe und Stand in der Praxis, in: BC 2003, 222–225; *Zirkler/Nohe*, Ansätze zur Ausrichtung des internen Rechnungswesens auf die externen Bilanzierungserfordernisse, in: BC 2004, 135–139.

Kapitel 2
Grundlagen des externen Rechnungswesens

A. Überblick

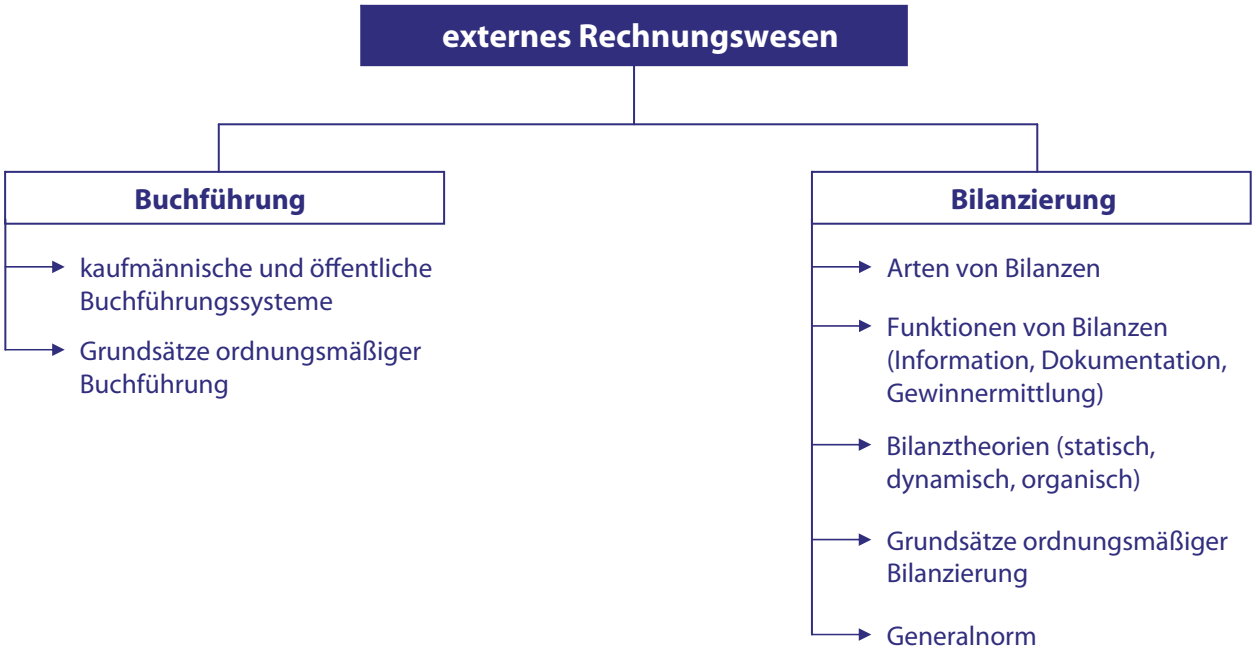

Abb. 2.1: Überblick über das externe Rechnungswesen

Relevante Gesetzesstellen

§ 189a Z. 10 UGB, § 190 UGB, § 191 UGB, § 193 UGB, § 195 UGB, § 196 UGB, § 196a UGB, § 201 UGB, § 222 UGB, § 223 Abs. 1 UGB

B. Basiswissen

2.1. Buchführungssysteme und Funktionen

2.1.1. Überblick zu Buchführungssystemen

Unter **Buchführung** wird die in chronologischer oder sachlicher Ordnung durchgeführte Aufzeichnung von Geschäftsfällen, die Veränderungen der Vermögens- und Kapitallage bewirken, verstanden.

Dabei werden folgende Systeme der Buchführung unterschieden:

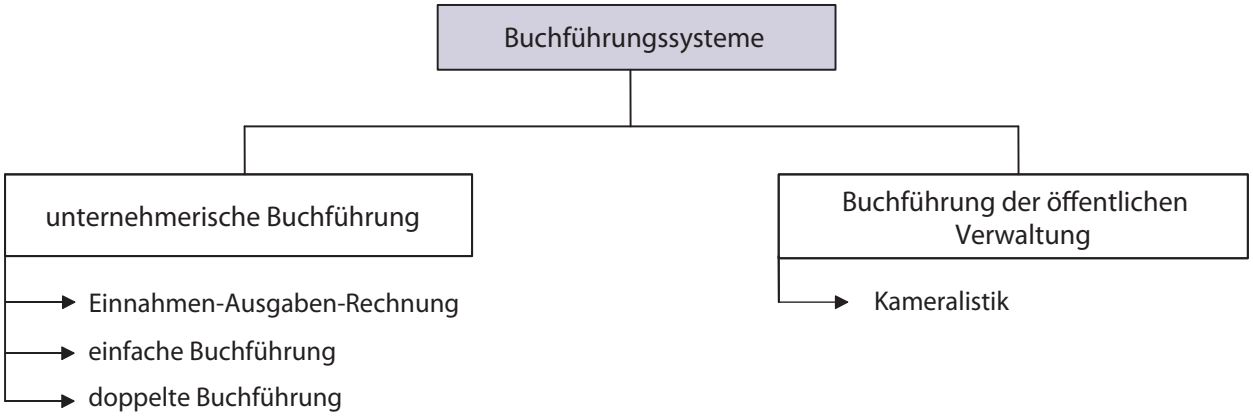

Abb. 2.2: Buchführungssysteme

Wie aus der Grafik ersichtlich gibt es im Rahmen der unternehmerischen Buchführung grundsätzlich drei verschiedene Systeme, wobei in der Praxis nur mehr die doppelte Buchführung und die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung von Bedeutung sind.

2.1.2. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Die **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** stellt ein sehr einfaches Aufzeichnungssystem dar, welches zur steuerlichen Gewinnermittlung dient und von jenen Steuerpflichtigen verwendet werden darf, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher (d.h. eine doppelte Buchführung) zu führen (vgl. Kap. 3.1). Da die Buchführungsgrenzen gemäß § 125 BAO nicht für freiberufliche Tätigkeiten relevant sind, kommt diese Art der Gewinnermittlung sehr häufig bei dieser Berufsgruppe zum Einsatz. Das Rechenwerk beinhaltet dabei eine systematische Aufzeichnung aller Einnahmen und Ausgaben, welche die unternehmerische Sphäre betreffen. Durch eine Gegenüberstellung der Einnahmen- und Ausgabensummen wird am Ende einer Geschäftsperiode der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ermittelt. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass sich die Aufzeichnungen des Einnahmen-Ausgaben-Rechners auf das Erfassen sämtlicher Geldbewegungen beschränken.

Das Einkommensteuergesetz grenzt jedoch die Möglichkeiten der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Instrument zur Gewinnermittlung ein, da beispielsweise die Anschaffungskosten von Anlage-

gütern nicht im Jahr der Anschaffung voll gewinnmindernd in die Rechnung einfließen dürfen, sondern über die Nutzungsdauer verteilt werden müssen. Zudem müssen private Einlagen und Entnahmen gesondert aufgezeichnet und im Rahmen der Gewinnermittlung entsprechend berücksichtigt werden. Auch für den Fall, dass der Unternehmer weitere Mitarbeiter beschäftigt, bedarf es der zusätzlichen Führung von Lohnkonten.

Im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung werden typischerweise folgende Bücher geführt:

- **Kassabuch, Bankbuch**
  Diese Bücher dienen der Aufzeichnung aller baren Zu- und Abflüsse und aller Bewegungen am Bankkonto.
- **Wareneingangsbuch**
  Das Wareneingangsbuch erfasst alle Einkäufe von Handelswaren, Rohstoffen, Hilfsstoffen und Betriebsstoffen.
- **Anlagenverzeichnis**
  Das Anlagenverzeichnis umfasst zum einen den Anschaffungszeitpunkt, den Anschaffungspreis und die Nutzungsdauer sämtlicher Anlagevermögensgüter, zum anderen werden ebenso die Abschreibungsbeträge und der Restbuchwert der einzelnen Vermögensgüter erfasst.
- Über die oben genannten Bücher hinaus können noch zusätzliche Aufzeichnungen und Hilfsbücher wie Lohnkonten, Aufzeichnungen über private Entnahmen und Einlagen sowie ein Umsatz- und Vorsteuerbuch notwendig werden.

2.1.3. Einfache Buchführung

Die **einfache Buchführung** beschränkt sich auf die Aufzeichnung von Geschäftsfällen, die aus Dokumentationsgründen unbedingt notwendig sind. Im Konkreten sind dies zum einen die Bestände an Vermögen und Schulden, zum anderen jegliche Geschäftsfälle, die eine Änderung dieser Bestände hervorrufen.

Der Begriff „einfache Buchführung“ ist nicht exakt definiert, wodurch sich Interpretationsspielräume ergeben. Nach herrschender Meinung handelt es sich bei der einfachen Buchführung um Buchhaltungssysteme, bei denen die Aufzeichnung der Geschäftsfälle unter Verzicht von Gegenbuchungen erfolgt. Gleichzeitig wird aber auch dann schon von einer einfachen Buchführung gesprochen, wenn lediglich auf die Führung von Erfolgskonten verzichtet wird. In diesem Fall kann es durch eine große Anzahl an Sachkonten zu einer Annäherung der einfachen an die doppelte Buchführung kommen. Jedoch wird auch hier die einfache Buchführung niemals ein geschlossenes System wie die doppelte Buchführung darstellen.

Die **wesentlichen Merkmale** der einfachen Buchführung sind:

- Die Periodenerfolgsermittlung erfolgt nur auf eine Art bzw. nur auf einfache Weise mittels Bestandsvergleich des Eigenkapitals am Beginn mit dem Eigenkapital am Ende der Periode.
- Es gibt keine Erfolgskonten, wodurch keine Gewinn- und Verlustrechnung erstellt werden kann.

Obwohl die einfache Buchführung ein unkompliziertes System darstellt, ist die praktische Bedeutung heute nicht mehr sehr groß. Man findet derartige Aufzeichnungssysteme nur mehr vereinzelt bei

Kleingewerbetreibenden. Der Grund für die nachlassende Bedeutung liegt im Umsatzsteuergesetz 1972, welches die Verrechnung der Umsatzsteuer und Vorsteuer für Unternehmen mit einfacher Buchführung erschwerte.

2.1.4. Doppelte Buchführung

Die **doppelte Buchführung** stellt eine lückenlose Verrechnung aller Geschäftsfälle dar, wobei sowohl jeder Geschäftsfall doppelt auf Bestands- und Erfolgskonten erfasst wird als auch die Gewinnermittlung auf zweifache Weise erfolgt. Die folgenden **Merkmale** charakterisieren die doppelte Buchführung:

- doppelte Erfolgsermittlung
- Aufzeichnung der Geschäftsfälle auf Bestands- und Erfolgskonten
- Buchung auf Konto und Gegenkonto
- Erfassen jeder Buchung in zwei unterschiedlichen Büchern

Ein wesentliches Merkmal der doppelten Buchführung ist, dass die **Gewinnermittlung** zum einen in der Bilanz mittels Vermögensvergleich (Bestandsverrechnungskreis) vorgenommen wird und es zusätzlich in der Gewinn- und Verlustrechnung zu einer Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen (Erfolgsverrechnungskreis) kommt.

Um diese Erfolgsermittlung bewerkstelligen zu können, muss bei der doppelten Buchführung das **Kontensystem** im Vergleich zur einfachen Buchführung um spezielle Konten erweitert werden, mit denen die Veränderungen des Eigenkapitals erfasst werden. Mit Ausnahme von Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen laufen sämtliche Änderungen des Eigenkapitals über Erfolgskonten. Der Zusammenhang zwischen Eigenkapital-, Gewinn- und Verlust- sowie Erfolgskonten wird in Abb. 2.3 dargestellt.

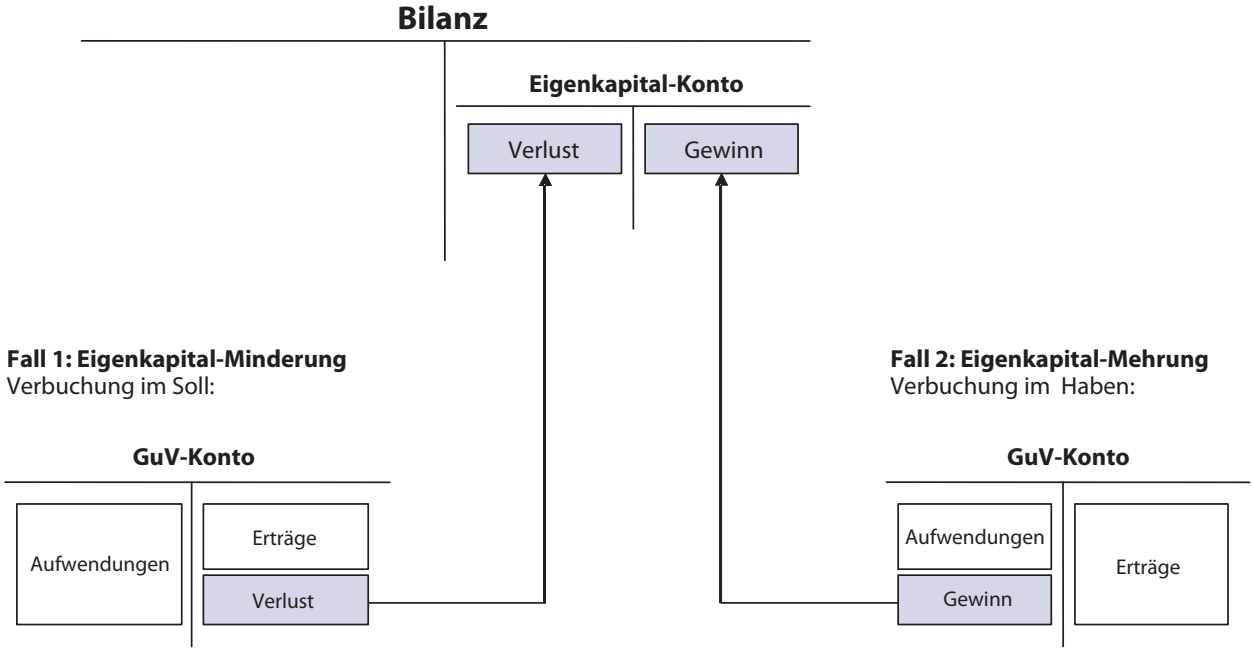

Abb. 2.3: Zusammenhang zwischen Eigenkapital- und Erfolgskonto

Beispiel zur Erfolgsermittlung mittels doppelter Buchführung

Eröffnungsbilanz zu Jahresbeginn:

Bilanz (in €)			
AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen	2.000.000	Eigenkapital	1.500.000
Umlaufvermögen	1.000.000	Fremdkapital	1.500.000
Bilanzsumme	**3.000.000**	**Bilanzsumme**	**3.000.000**

Während der Geschäftsperiode ergeben sich folgende Geschäftsfälle:

Mieterträge gegen Barzahlung	€ 400.000
Personalkosten (mittels Bankzahlung)	€ 100.000
Abschreibungen	€ 200.000

Bewegungen auf den Bestandskonten innerhalb des Anlagevermögens:

Geschäftsfall	Kontenbezeichnung	Betrag (in €)
Abschreibung	Gebäude	– 200.000
Saldo		– 200.000

Bewegungen auf den Bestandskonten innerhalb des Umlaufvermögens:

Geschäftsfall	Kontenbezeichnung	Betrag (in €)
Mietertrag	Kasse	+ 400.000
Personalkosten	Bank	– 100.000
Saldo		+ 300.000

Wie aus der unten angeführten Abschlussbilanz ersichtlich ist, führt der Saldo zu einer Verminderung des Anlagevermögens um € 200.000 auf € 1.800.000 und zu einer Erhöhung des Umlaufvermögens um € 300.000 auf € 1.300.000. Insgesamt erhöht sich damit das Vermögen um € 100.000 auf € 3.100.000.

Bewegungen auf den Erfolgskonten:

Geschäftsfall	Kontenbezeichnung	Betrag (in €)
Mietertrag	Mieterlös	+ 400.000
Personalkosten	Personalaufwand	– 100.000
Abschreibung	Abschreibungen	– 200.000
Saldo		+ 100.000

Die Saldierung der einzelnen Ertrags- und Aufwandskonten erfolgt grundsätzlich in der Gewinn- und Verlustrechnung. Da im vorliegenden Beispiel ein positiver Saldo vorliegt, führt dies zu einer Erhöhung des Eigenkapitals von € 100.000 auf € 1.600.000.

Bilanz zum 31.12.:

Bilanz (in €)			
AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen	1.800.000	Eigenkapital	1.600.000
Umlaufvermögen	1.300.000	Fremdkapital	1.500.000
Bilanzsumme	**3.100.000**	**Bilanzsumme**	**3.100.000**

Ein weiteres grundlegendes Merkmal der doppelten Buchführung ist, dass zwingend jeder Geschäftsfall auf **zwei Konten** sowohl auf der Soll- als auch auf der Habenseite mit dem gleichen Betrag **verbucht** wird. Durch diese Systematik wird offensichtlich, dass jeder wirtschaftliche Vorgang zwei unterschiedliche Aspekte mit sich bringt. Der Wertminderung auf der „Ausgangsseite" eines Kontos bzw. mitunter auch mehrerer Konten steht eine Werterhöhung auf der „Eingangsseite" eines anderen Kontos bzw. mehrerer anderer Konten gegenüber.

Beispiel zur Verbuchung eines Geschäftsfalls mittels doppelter Buchführung

Barkauf einer Anlage im Wert von € 2.000

Anlagenkonto (in €)		Kassenkonto (in €)	
2.000			2.000

Im Rahmen der doppelten Buchführung werden folgende Bücher geführt:

- **Grundbuch**
  Im Grundbuch (Journal, Tagebuch, Memorial) werden sämtliche Geschäftsfälle in zeitlich geordneter Reihenfolge erfasst. Das Grundbuch zeigt damit alle Geschäftsfälle auf, die an einem bestimmten Tag angefallen sind.
- **Hauptbuch**
  Aufzeichnungen in einer sachlich korrekten Systematik erfolgen im Hauptbuch. Statt nach einer chronologischen Ordnung wie im Grundbuch werden die Geschäftsfälle im Hauptbuch gemäß ihrem sachlichen Inhalt dargestellt.
- **Nebenbücher**
  Zusätzlich existieren noch Nebenbücher für die Verwaltung von beispielsweise der Kreditoren-, Debitoren-, Anlagen- oder Lohnbuchhaltung. Durch das Führen derartiger Nebenbuchhaltungen und die Verwendung von Sammelbelegen wird das Buchen auf den Hauptbuchkonten erleichtert.

2.1.5. Kameralistische Buchführung

Die **kameralistische Buchführung** (Kameralistik) ist eine für den öffentlichen Bereich konzipierte Rechnung, welche auf Einnahmen und Ausgaben basiert. Dieses Rechensystem verliert jedoch zunehmend an Bedeutung, da immer mehr öffentliche Dienststellen mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit versehen und nach erwerbswirtschaftlichen Prinzipien geführt werden. Dadurch bietet sich auch ein Umstieg von der kameralistischen auf die doppelte Buchführung an. Als aktuelles Beispiel dazu können die österreichischen Universitäten angeführt werden.

2.2. Arten und Funktionen von Bilanzen

2.2.1. Überblick zu Bilanzen und Bilanzierung

Bei einer **Bilanz** handelt es sich um eine rechnerische Gegenüberstellung von Vermögen (Aktiva) und Kapital (Passiva) eines Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag.

Die Bilanz gibt einen Überblick über das im Unternehmen vorhandene Vermögen sowie die Kapitalstruktur des Betriebes. Das Wort „Bilanz“ kommt vom lateinischen „bilanx“ (= Waage). Dem Prinzip der Waage entsprechend müssen Aktiv- und Passivseite der Bilanz stets übereinstimmen. Während die Aktivseite die Verwendung des investierten Kapitals (Mittelverwendung) abbildet, weist die Passivseite die Herkunft des investierten Kapitals (Mittelherkunft) und damit die Finanzierungsstruktur des Unternehmens aus.

Unter **Bilanzierung** versteht man die Aufnahme eines bestimmten Postens in die Bilanz. Handelt es sich um einen Posten der Aktivseite der Bilanz, spricht man von Aktivierung, während beim Ansatz eines Bilanzpostens auf der Passivseite Passivierung vorliegt.

Im weiteren Sinne wird unter Bilanzierung allerdings auch die Aufstellung des Jahresabschlusses verstanden. Der Jahresabschluss besteht dabei aus der Bilanz (vgl. Kap. 4) und der Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. Kap. 15). Bei Kapitalgesellschaften kommt zusätzlich noch der Anhang (vgl. Kap. 17.1) dazu.

Auf die Frage, welche Aufgaben Bilanzen erfüllen sollen, wird es nicht gelingen, eine exakte und allgemein gültige Antwort zu geben. Durch das Vorhandensein verschiedener Interessengruppen (vgl. Kap. 1.2) haben sich unterschiedliche und zum Teil konträre Zielsetzungen herauskristallisiert und in der Folge auch unterschiedliche Bilanzen entwickelt. Im aktuellen Wirtschaftsgeschehen kann diese Entwicklung beispielsweise bezüglich der Diskussion über die Aussagekraft von UGB-Abschlüssen versus Abschlüssen nach internationalen Rechnungslegungsstandards verfolgt werden. Auch diese Entwicklung ist durch neue starke Interessengruppen (in diesem Fall internationale Investoren) angestoßen worden, die mit der Aussagekraft herkömmlicher Bilanzen nicht zufrieden waren.

Ein weiteres Beispiel für die Forderung nach einem speziellen vom betrieblichen Normalfall abweichenden Informationsgehalt der Bilanz wären Sondersituationen wie Unternehmenssanierungen oder -auflösungen. Zudem wird für betriebsinterne Zwecke und Entscheidungen ein anderer Informationsgehalt gefordert werden als für externe Interessengruppen (vgl. Kap. 1.2).

Als Konsequenz haben sich verschiedenste Arten von Bilanzen entwickelt (siehe Abb. 2.4):

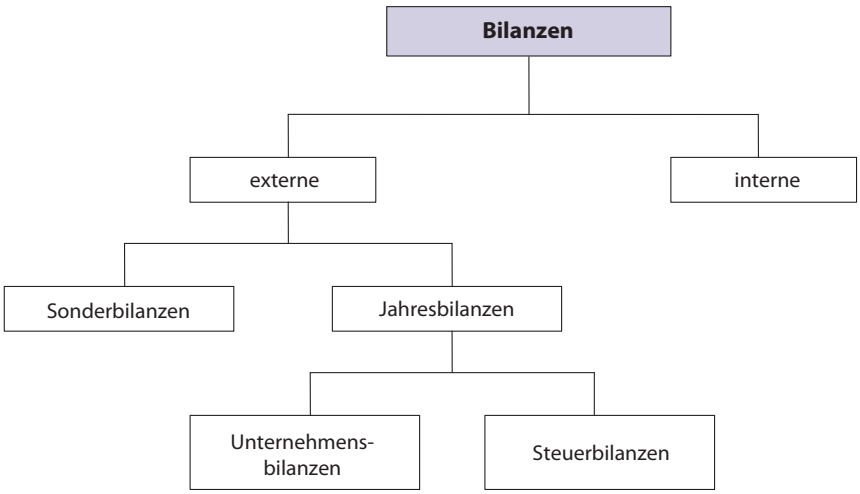

Abb. 2.4: Übersicht über verschiedene Bilanzen

2.2.2. Arten von Bilanzen

Interne Bilanzen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie nur für betriebsinterne Zwecke verwendet werden, d.h. im Regelfall der Informationsgehalt nicht externen Bilanzinteressenten zugänglich gemacht wird. Zusätzlich muss bei der Erstellung interner Bilanzen ebenso wenig wie bei der Kostenrechnung auf gesetzliche Vorschriften Rücksicht genommen werden. Zur Erstellung interner Bilanzen kommt es beispielsweise bei integrierten Planungssystemen, welche im Normalfall sowohl eine Erfolgs- und Liquiditätsplanung als auch eine Planbilanz umfassen.

Die Gruppe der **externen Bilanzen** kann in Sonderbilanzen und Jahresbilanzen unterteilt werden. Der Unterschied zwischen den beiden Kategorien liegt darin, dass **Sonderbilanzen** nur situationsbezogen (z.B. im Falle von Unternehmenssanierungen, Umgründungen und Liquidationen) erstellt werden.

Jahresbilanzen werden im Gegensatz zu den Sonderbilanzen regelmäßig mit Abschluss jeder Geschäftsperiode gemäß den Bewertungsvorschriften für Jahresabschlüsse (§§ 201 ff. UGB, §§ 6 ff. EStG) erstellt. Hier muss wiederum zwischen **Unternehmens- und Steuerbilanzen** differenziert werden. Während die Bewertungsbestimmungen des Unternehmensrecht vor allem sehr stark von Gläubigerschutzinteressen, aber auch von den Interessen der Anteilseigner geprägt sind, muss es aufgrund der Bewertungsrichtlinien des Steuerrechts gelingen, eine möglichst einheitliche Ermittlung von Steuertatbeständen zu gewährleisten (vgl. Kap. 3.3 und 3.4).

2.2.3. Funktionen von Bilanzen

Wie aus den bisherigen Ausführungen hervorgeht, gibt es nicht „eine Bilanz“, sondern verschiedene Formen von Bilanzen; dementsprechend schwierig bzw. eigentlich unmöglich ist es, die Aufgaben „der Bilanz“ zu skizzieren. Bei der folgenden Darstellung der Bilanzfunktionen muss daher immer berücksichtigt werden, dass zur Erfüllung der aufgelisteten Funktionen nicht sämtliche Bilanzen gleichermaßen gut geeignet sind.

Die **Informationsfunktion** wird als Hauptzweck jeder Bilanz gesehen und umfasst Detailinformationen über die Vermögensstruktur (Mittelverwendung) und Kapitalstruktur (Mittelherkunft), die Erfolgsstruktur des Unternehmens, den erzielten sowie ausschüttbaren und steuerbaren Gewinn sowie die Liquiditätssituation. Mit der Verpflichtung zur Erstellung von Bilanzen ist auch eine Selbstinformationspflicht verbunden.

Die **Dokumentationsfunktion** ist gegeben, indem in der Bilanz eine stichtagsbezogene Aufstellung von Vermögensgegenständen und Schulden enthalten ist. Zusätzlich werden mit dem Festschreiben von Fakten beweiskräftige Urkunden geschaffen, welche letztendlich dazu dienen, Rechenschaft über die erfolgten oder geplanten Geschäftsfälle abzulegen.

Die Bilanz soll nicht nur Informationen über die Gewinnsituation von Unternehmen enthalten, sondern grundsätzlich auch dazu dienen, diese zu ermitteln, womit Bilanzen eine **Gewinnermittlungsfunktion** zukommt. Bei der Gewinnermittlungsfunktion muss dabei zwischen steuerlicher und unternehmensrechtlicher Erfolgsermittlung differenziert werden. Der steuerliche Unternehmenserfolg fungiert hier als Basis für die Berechnung der gewinnabhängigen Abgaben (**Steuerbemessungsfunktion**). Der unternehmensrechtliche Gewinn stellt hingegen die Grundlage für die Ausschüttungsberechnung (**Ausschüttungsermittlungsfunktion**) dar.