

Prüfungstraining Wirtschaftsfachwirt: Rechnungswesen

Aufgaben verstehen, Denkfehler vermeiden, richtige Antworten finden

Bearbeitet von
Sigrid Matthes, Hans J. Nicolini

1. Auflage 2016. Taschenbuch. 175 S. Paperback
ISBN 978 3 7910 3608 3

[Wirtschaft > Wirtschaftswissenschaften: Allgemeines > Wirtschaftswissenschaften: Berufe, Ausbildung, Karriereplanung](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

SCHÄFFER
—
POESCHEL

Sigrid Matthes / Hans J. Nicolini

Prüfungstraining Wirtschaftsfachwirt: Rechnungswesen

Aufgaben verstehen, Denkfehler vermeiden,
richtige Antworten finden

2016
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Die Autoren:

Dr. Hans J. Nicolini, Lehrbeauftragter, Mitglied in mehreren Aufgabenerstellungs- und Prüfungskommissionen, Köln

Sigrid Matthes, freiberufliche Dozentin unter anderem für die Weiterbildungsgesellschaft der IHK Bonn/Rhein-Sieg



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

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.

Print ISBN 978-3-7910-3608-3 Bestell-Nr. 11013-0001
EPDF ISBN 978-3-7992-3609-0 Bestell-Nr. 11013-0150

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart (Bildnachweis: Shutterstock)
Satz: Claudia Wild, Konstanz
Druck und Bindung: Schärtl Druck & Medien GmbH & Co. KG, Donauwörth

Printed in Germany
März 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

1

Grundlegende Aspekte des Rechnungswesens

Im Rechnungswesen werden die Geld- und Leistungsströme, die im betrieblichen Leistungsprozess entstehen, systematisch erfasst, dokumentiert, überwacht, ausgewertet und in verdichteter Form als Informations- und Entscheidungsgrundlage für die Steuerung und Planung zur Verfügung gestellt. Es gibt Auskunft über gegenwärtige und zukünftige Beziehungen zu anderen Wirtschaftssubjekten wie Kunden und Lieferanten, Gläubigern und Schuldern, Fiskus und vielen anderen.

Hinweis

Für diesen Teilbereich sind zusammen mit der Finanzbuchhaltung in der Strukturierung der Klausuren 20 Punkte vorgesehen. Die Grundlagen dürfen deshalb keinesfalls als Randbereich vernachlässigt werden.

Das Rechnungswesen hat folgende Aufgaben:

- ▶ *Dokumentationsfunktion:* Aufzeichnung aller Geschäftsfälle
- ▶ *Informationsfunktion:* Bereitstellung von Informationen für interne und externe Interessenten
- ▶ *Kontrollfunktion:* Überwachung der Wirtschaftlichkeit, Rentabilität und Liquidität
- ▶ *Dispositionsfunktion:* Grundlage für strategische und operative Planungen und andere unternehmerische Entscheidungen.

Der Teil des Rechnungswesens, der sich an Interessenten außerhalb des Unternehmens richtet, wird als »Externes Rechnungswesen« bezeichnet. Weil externe Interessenten nicht die Möglichkeit haben, die Angaben detailliert zu prüfen, unterliegt es weitgehenden handels- und steuerrechtlichen Regelungen, um verlässliche Informationen bieten zu können.

Wichtige Adressaten sind z. B.

- ▶ *Eigentümer:* Aktionäre oder Gesellschafter wollen über ergebnisabhängige Zahlungen und bestehende Risiken informiert sein.
- ▶ *Fremdkapitalgeber:* Banken müssen die Kreditwürdigkeit und Zahlungsfähigkeit einschätzen können.
- ▶ *Arbeitnehmer:* Die Mitarbeiter interessiert die Sicherheit ihres Arbeitsplatzes und der Lohn- und Gehaltszahlungen.
- ▶ *Behörden:* Die Finanzverwaltung benötigt verlässliche Grundlagen für die Steuerbemessung.
- ▶ *Andere Unternehmen:* Lieferanten und Kunden sind an einer stabilen Geschäftsbeziehung interessiert, Konkurrenten wollen die wirtschaftliche Situation einschätzen können.
- ▶ *Öffentlichkeit:* Die allgemeine und regionale wirtschaftliche Lage, die Arbeitsplatzsituation und zukünftige Zahlungen sind von generellem Interesse.

Teile des externen Rechnungswesens sind die Buchführung und der Jahresabschluss.

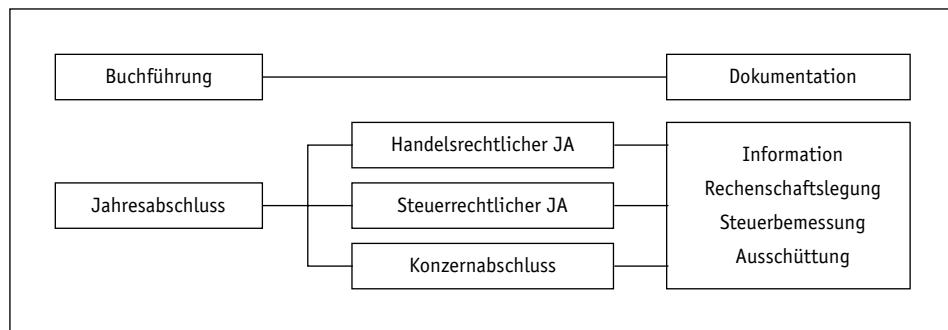


Abb. 1.1: Teile des Externen Rechnungswesens

Zum *internen Rechnungswesen* haben die Adressaten direkten Zugang, ein gesetzlicher Schutz ist deshalb nicht erforderlich. Entsprechend unterliegt es keinen gesetzlichen Regelungen oder anderen bindenden Vorschriften. Das Instrumentarium kann ziel- und erkenntnisorientiert an die Anforderungen des Unternehmens angepasst werden. Adressaten sind:

- das Management,
- Kontrollorgane,
- die Produktion,
- das Marketing,
- das Controlling,
- die Unternehmensleitung und
- andere unternehmensinterne Stellen.

Der wichtigste Teil des Internen Rechnungswesens ist die Kosten- und Leistungsrechnung. Außerdem gehören die Betriebsstatistik und die Planungsrechnung dazu.

	Externes Rechnungswesen	Internes Rechnungswesen
Untersuchungsgegenstand	Alle Geschäftsfälle	Nur betriebsnotwendige Geschäftsfälle
Gesetzliche Grundlage	Handels- und Steuerrecht	keine
Zeitbezug	vergangenheitsbezogen	gegenwarts- und zukunftsbezogen
Teilgebiete	Buchhaltung, Jahresabschluss	KLR, Planungsrechnung, Statistik
Ziele	Dokumentation der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	Planung, Steuerung und Kontrolle des Geschäftsverlaufes
Adressaten	Kapitalgeber, Staat, Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmer, Öffentlichkeit	Unternehmensführung, Controlling

Abb. 1.2: Merkmale des internen und externen Rechnungswesens

1.1 Abgrenzungen

Die Aufgaben des Rechnungswesens werden traditionell in vier Bereiche aufgeteilt, deren Bedeutung und Umfang sehr unterschiedlich sein kann, weil sie von der Größe der Organisation und von den gewünschten Erkenntnissen abhängen. Sie sind nicht isoliert zu betrachten, sondern bedingen und ergänzen sich.

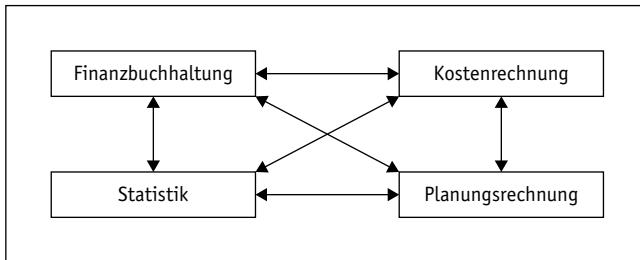


Abb. 1.3: Teile des Rechnungswesens

- ▶ Die *Finanzbuchhaltung* ist der Teil des Rechnungswesens, der den externen Informationsinteressen dient. Ihr Ergebnis ist der Jahresabschluss, der zwar handels- und steuerrechtlichen Restriktionen unterliegt, aber trotzdem im Rahmen der Bilanzpolitik beeinflusst werden kann.
- ▶ Die *Kostenrechnung* verfolgt schrittweise die Entstehung und Verteilung der Kosten im Leistungsprozess. Der tatsächliche Wert Einsatz in einer bestimmten Periode wird den betrieblichen Leistungen gegenübergestellt. Ihr Hauptziel ist die dauerhafte Erhaltung der Vermögenssubstanz.
- ▶ In der *Statistik* werden Daten erhoben, analysiert, gedeutet, dokumentiert und damit Hypothesen untermauert oder verworfen. Mithilfe von Kennzahlen lassen sich zusätzliche Erkenntnisse gewinnen.
- ▶ Die *Planungsrechnung* hat die Aufgabe, zukünftige Ausgaben und Einnahmen zu konkretisieren. Dazu greift sie auf das Zahlenmaterial zurück, das aus den anderen Bereichen des Rechnungswesens zur Verfügung gestellt wird und bereitet es für unternehmerische Planungen auf.

Aufgabe

Bei der Pirol AG besteht neben der Finanzbuchhaltung eine Abteilung für die Kosten- und Leistungsrechnung. Grenzen Sie die Aufgabengebiete der Abteilungen anhand von drei Kriterien gegeneinander ab. (9 Punkte)

Kommentar: Erwartet werden lediglich Grundkenntnisse zum Rechnungswesen. Weil die Abgrenzungskriterien nicht vorgegeben werden, sind unterschiedliche Antworten richtig.

Lösungsvorschlag

	Kriterium	Finanzbuchhaltung	Kosten- und Leistungsrechnung
1	Vorschrift	Gesetzlich geregelt	Keine Vorschriften
2	Aufgaben	Erfassung der Zu- und Abgänge Erstellung des Jahresabschlusses	Erfassung der Kosten Bereitstellung von Entscheidungsgrundlagen
3	Zielgruppe	Externe	Interne
4	...		

Hinweis

Die Beantwortung mit Hilfe einer Tabelle bietet sich an. Andernfalls ginge bei der Ausformulierung und dann bei der (nicht geforderten) Erläuterung zu viel Zeit für vergleichsweise wenige Punkte verloren.

1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Jeder Kaufmann hat die Pflicht, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten (vgl. §§ 238 Abs. 1 Satz 1, § 243 Abs. 1 HGB und § 145 AO). Es handelt sich dabei um einen unbestimmten Rechtsbegriff, die GoB sind nirgendwo verbindlich definiert, sondern richten sich nach Handelsbrauch, Rechtsprechung, Wissenschaft und Empfehlungen von Wirtschaftsverbänden. Deshalb können sie sich auch weiterentwickeln.

»Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.« (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB)

Die GoB sollen sicherstellen, dass die gesetzlichen Zielsetzungen erreicht werden können. Damit die Buchführung diesen Anforderungen genügt, muss sie allgemein anerkannten und sachgerechten Normen entsprechen.

Daraus folgen u. a. folgende Regeln:

- ▶ *Eintragungen in einer lebenden Sprache.* Der Jahresabschluss muss in deutscher Sprache aufgestellt werden, Werte sind in Euro anzugeben. Zusätzlich kann er freiwillig in einer anderen Sprache und mit anderen Währungen aufgestellt werden.
- ▶ *Geordnete Erfassung und Aufbewahrung.* Aufbewahrung kann in der – geordneten – Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern erfolgen.
- ▶ *Keine Buchung ohne Beleg.* Der Zusammenhang zwischen Geschäftsfall, Beleg und Konto muss eindeutig nachvollziehbar sein.
- ▶ *Beachtung der Aufbewahrungsfristen.* Bücher und Buchungsbelege müssen zehn Jahre aufbewahrt werden (§ 257, Abs. 4 HGB).

- ▶ *Richtigkeit und Willkürfreiheit.* Der Jahresabschluss muss nach den gültigen Regeln erstellt sein. Die einzelnen Positionen müssen den Tatsachen entsprechen, die Werte müssen nach den GoB ermittelt worden sein. Unvermeidbare Schätzungen sollen willkürlich und vertretbar sein.
- ▶ *Klarheit.* Der Jahresabschluss soll übersichtlich, klar und für Sachverständige nachvollziehbar dargestellt sein. Die Gliederungsschemata in den §§ 266 und 275 HGB geben wichtige Hinweise. Daraus abgeleitet werden das Prinzip der Einzelbewertung und das Saldierungsverbot.
- ▶ *Vollständigkeit.* Alle buchungspflichtigen Geschäftsfälle müssen erfasst werden. Geschäftsfälle dürfen nicht weggelassen, hinzugefügt oder irreführend dargestellt werden.
- ▶ *Unveränderlichkeit der Eintragungen.* Seiten müssen fortlaufend nummeriert sein, ihr ursprünglicher Inhalt darf nicht unleserlich gemacht werden. Damit keine Ergänzungen stattfinden können, dürfen keine Zwischenräume gelassen werden.
- ▶ *Rechtzeitige und geordnete Buchung.* Buchungen sollen innerhalb einer angemessenen Frist vorgenommen werden, Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen i. d. R. täglich festgehalten werden (§ 146 Abs. 1 AO).

1.3 Buchführungspflichten nach Handels- und Steuerrecht

Die Buchführungspflicht zur systematischen Dokumentation der Entstehung und Abwicklung der Geschäftsfälle ergibt sich aus den Steuergesetzen und aus zusätzlichen außersteuerlichen Vorschriften. Kaufleute und freiwillig Bilanzierende müssen die Vorschriften des Handelsgesetzbuches beachten, kleine Einzelkaufleute sind nach § 241a HGB von der Buchführungspflicht befreit.

Handelsrechtlich sind Kaufleute nach Handelsgesetzbuch (§ 238) und Abgabenordnung (§ 140f.) zur Buchführung verpflichtet:

»Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.« (§ 238 Abs. 1 Satz 1 HGB)

Steuerrechtlich gilt, dass derjenige, der bereits nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, auch nach dem Steuerrecht zur Buchführung verpflichtet ist. Weil das Steuerrecht dabei also auf außersteuerliche Vorschriften zurückgreift, wird von der abgeleiteten (*derivativen*) Buchführungspflicht gesprochen.

»Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.« (§ 140 AO)

In § 141 AO ist die sogenannte *originäre* Buchführungspflicht geregelt: Die Verpflichtung, regelmäßige Abschlüsse aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen zu erstellen, besteht für

alle Land- und Forstwirte sowie für Gewerbetreibende, die eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen. Sie erzielen

- einen Umsatz von mehr als 500.000 Euro im Kalenderjahr oder
- einen Wirtschaftswert von mehr als 25.000 Euro aus selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen oder
- einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50.000 Euro im Wirtschaftsjahr oder
- einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 50.000 Euro im Kalenderjahr.

Die Vorschrift des § 141 AO findet nur Anwendung, wenn sich nicht bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt.

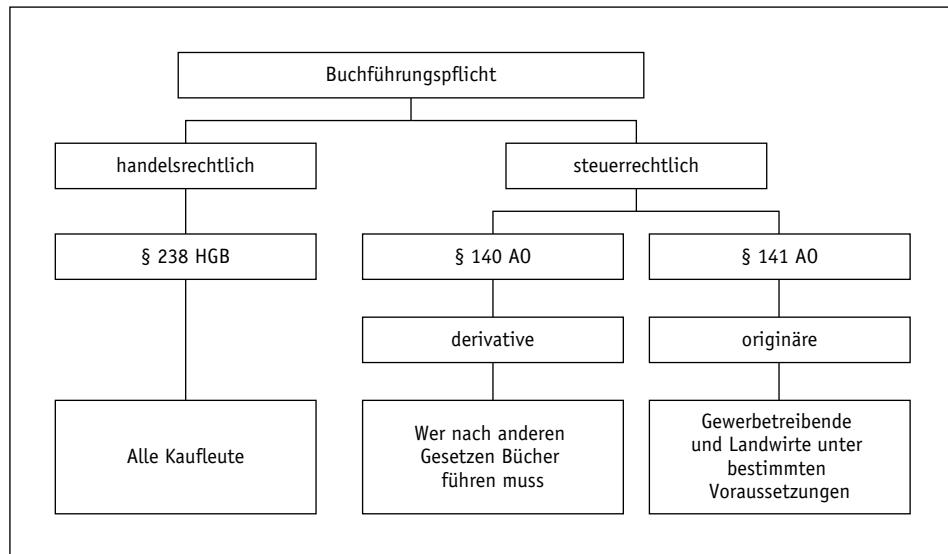


Abb. 1.4: Buchführungspflicht

Für die freien Berufe wie z. B. Rechtsanwälte, Steuerberater oder Ärzte besteht grundsätzlich keine Buchführungspflicht, weil sie keine Kaufleute sind. Sie können aber freiwillig eine Buchführung durchzuführen.

Aufgabe

Kreuzen Sie in der Tabelle an, welche der Unternehmen buchführungspflichtig sind.

(12 Punkte)

Hinweis

Zwölf Punkte können ein Indiz dafür sein, dass entweder vier oder sechs Kreuze zu setzen sind.

		Buchführungspflicht		
		nach HGB	nach StR	Keine
1.	Herr Müller bietet Hilfen im Garten an. Umsatz und Gewinn reichen knapp zur Besteitung seines Lebensunterhalts.			
2.	Frau Mayer betreibt einen Kiosk. Sie ist im Handelsregister mit dem Zusatz e.K. eingetragen. Der Umsatz beträgt in den letzten Jahren 450.000 €, der Gewinn 25.000 €.			
3.	Herr Schmitz betreibt eine Gärtnerei. Er ist nicht ins Handelsregister eingetragen. Sein Umsatz betrug im abgelaufenen Geschäftsjahr 480.000 €, sein Gewinn 80.000 €. Der Gewinn im Vorjahr lag bei 70.000 €.			
4.	Frau Bäcker ist Steuerberaterin. Sie führt ihre Kanzlei in der Rechtsform einer GmbH. Der Umsatz betrug 750.000 €, der Gewinn 250.000 €.			

Lösungsvorschlag

		Buchführungspflicht nach Handelsrecht	Buchführungspflicht nach Steuerrecht	Keine Buchführungspflicht
1.	Herr Müller			X
2.	Frau Mayer	X	X	
3.	Herr Schmitz		X	
4.	Frau Bäcker	X	X	

Kommentar: Es sollten auf jeden Fall Kreuzchen gesetzt werden: Keine Lösung ergibt genauso null Punkte wie eine falsche Lösung.

Erläuterungen sind laut Aufgabenstellung nicht erforderlich. Auch die Angabe von Paragraphen würde nur Zeit kosten – und die Gefahr von Fehlern erhöhen.

1.4 Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Die Grundsätze zur Aufstellung des Jahresabschlusses werden aus der Vorschrift des § 264 Abs. 2 HGB abgeleitet.

»Der Jahresabschluss hat ... ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ... zu vermitteln.« (§ 264 Abs. 2 HGB)

Für die Gewinnermittlung haben die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eine besondere Bedeutung. § 252 HGB nennt die allgemeinen Bewertungsgrundsätze.

1.4.1 Bilanzzusammenhang

Alle Positionen einer Eröffnungsbilanz müssen mit den Wertansätzen der vorigen Schlussbilanz übereinstimmen.

Einmal angewandte Bewertungsmethoden sind beizubehalten, Abweichungen sind nur in begründeten Ausnahmefällen möglich. Die Bewertungsstetigkeit ermöglicht die Vergleiche aufeinanderfolgender Abschlüsse.

1.4.2 Going Concern

Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass das Unternehmen fortgeführt wird. Die Bewertung darf also nicht berücksichtigen, welche Veräußerungspreise bei einer Auflösung zu erzielen wären.

1.4.3 Vollständigkeit und Richtigkeit

Der Jahresabschluss darf das Bild des Unternehmens nicht verzerrn, sondern muss die tatsächlichen Verhältnisse darstellen. Alle Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen, Erträge müssen richtig, vollständig und willkürlich angegeben werden.

1.4.4 Stichtagsprinzip

In der Bilanz dürfen nur die am Stichtag tatsächlich vorhandenen Aktiva und Passiva ausgewiesen werden. Ihre Bewertung richtet sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag.

Aufgabe

Bei der Geier GmbH sind bei der Bilanzaufstellung am 15.02.02 folgende Fälle zu entscheiden:

1. Am 31.12.01 bestand eine Kundenforderung über 10.000 Euro. Am 30.01.02 wird bekannt, dass der Kunde am 15.01.02 die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens beantragt hat und dass die Insolvenzquote voraussichtlich 10 Prozent betragen wird.
2. Aufgrund der bekannten Zahlungsmoral eines anderen Kunden wird damit gerechnet, dass er nur 50 Prozent seiner Verbindlichkeiten begleichen wird. Tatsächlich begleicht er seine Schuld am 01.02.02 in voller Höhe.

Stellen Sie begründet dar, welche Ansätze in der Bilanz zum 31.12.01 enthalten sein dürfen.

Lösungsvorschlag

1. Die Zahlungsunfähigkeit des Kunden trat erst nach dem Stichtag ein. Die Forderung ist in voller Höhe zu bilanzieren, obwohl eine Zahlung voraussichtlich nicht erfolgen wird. Es liegt eine wertbegründende Tatsache vor.
2. Eine Wertherichtigung darf in der Bilanz nicht erfolgen, weil bei der Bilanzaufstellung am 15.02.02 bekannt ist, dass ein Grund dafür nicht vorgelegen hat.

Kommentar: Um eindeutige Antworten zu erreichen, wird die Nummerierung übernommen. Eine fehlende (angemessen kurze) Begründung würde zu einem erheblichen Punktabzug führen.

1.4.5 Einzelbewertung

Vermögensgegenstände und Schulden müssen sowohl in der Handelsbilanz (§§ 240 Abs. 1 und 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) als auch in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 EStG) grundsätzlich einzeln bewertet werden. Zusammenfassende Bewertungen dürfen nicht vorgenommen werden. Um im Einzelfall unlösbare oder organisatorische Probleme zu umgehen, sind aber Bewertungsvereinfachungsverfahren zugelassen:

- ▶ Gruppen- oder Sammelbewertung,
- ▶ Festwert,
- ▶ Verbrauchsfolgeverfahren sowie
- ▶ Bildung von Bewertungseinheiten.

1.4.6 Vorsichtsprinzip

Alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, müssen berücksichtigt werden. Gewinne dürfen dagegen nur berücksichtigt werden, wenn sie tatsächlich realisiert sind. Diese Ungleichbehandlung wird Imparitätsprinzip genannt.

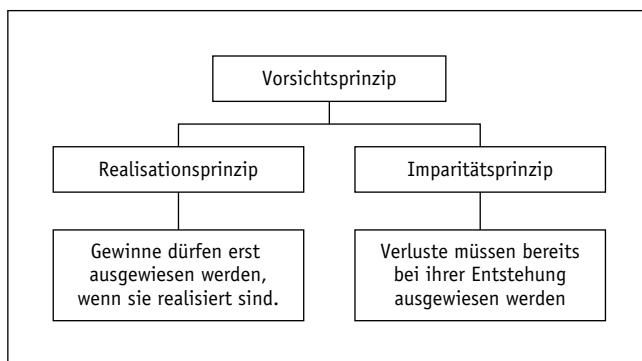


Abb. 1.5: Vorsichtsprinzip

Eine Ausprägung des allgemeinen Vorsichtsprinzips ist das Niederstwertprinzip. Bei Aktiva muss – wenn sich die fortgeführten Anschaffungskosten vom Marktwert unterscheiden – der niedrigere der beiden möglichen Wertansätze gewählt werden. Passiva werden dagegen (imparitätisch) zum höchstmöglichen Wert angesetzt.

Beispiele

Die Sperling GmbH besitzt ein betriebliches Grundstück. Die Anschaffungskosten betrugen 100.000 Euro, der aktuelle Wert ist 250.000 Euro. Das Grundstück ist in der Bilanz mit den Anschaffungskosten anzusetzen, der mögliche Veräußerungsgewinn ist nicht realisiert. Für Waren in seinem Lager hat ein Händler 60.000 Euro gezahlt, zum Bilanzstichtag ist ihr Wert auf 40.000 Euro gesunken. Die Waren gehören zum Umlaufvermögen, sie sind in der Bilanz mit 40.000 Euro anzusetzen.

Aufgabe

Bei der Inventur der Specht AG ergibt sich, dass sich noch 24 Kurbelwellen im Auslieferungslager befinden. Die Anschaffungskosten betragen 325 Euro, ihr Marktpreis beträgt zum Abschlussstichtag 385 Euro.

Ermitteln Sie unter Beachtung der Bewertungsgrundsätze den Wertansatz in der Handelsbilanz. (4 Punkte)

Kommentar: Die Aufgabenstellung enthält einen »versteckten Lösungshinweis«: Es ist der relevante Bewertungsgrundsatz umzusetzen.

Lösungsvorschlag

Die Kurbelwellen befinden sich im Umlaufvermögen, es gilt das strenge Niederstwertprinzip. Die Anschaffungskosten sind niedriger als der Marktwert, die Anschaffungskosten dürfen bei der Bewertung nicht überschritten werden. Ob es sich um eine dauerhafte oder um eine vorübergehende Wertminderung handelt, ist im Umlaufvermögen ohne Bedeutung.

Der Wertansatz in der Handelsbilanz beträgt $24 \times 325 \text{ €} = 7.800 \text{ €}$.

Kommentar: Bei der geringen Punktzahl ist der Lösungsvorschlag recht ausführlich. Benannt werden muss aber der einschlägige Bewertungsgrundsatz und selbstverständlich der Wertansatz i. H. v. 7.800 Euro.

1.4.7 Periodenabgrenzung

Aufwendungen und Erträge sind grundsätzlich in den Geschäftsjahren zu berücksichtigen, in denen sie entstanden sind. Das gilt unabhängig von den damit verbundenen Zahlungen. Aufwendungen und Erträge, die über mehrere Perioden anfallen, sind zeitanteilig zu verteilen.

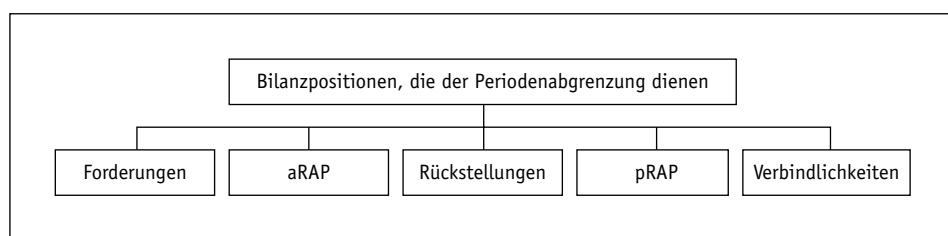


Abb. 1.6: Periodenabgrenzung

Beispiele

Die Amsel GmbH wird im Dezember 2015 von einem Rechtsanwalt beraten. Die Rechnung trifft im Januar 2016 ein und wird im Februar 2016 bezahlt. Der Aufwand muss im Jahresabschluss (als Verbindlichkeit oder Rückstellung) 2015 berücksichtigt werden.

Am 01.10.2016 zahlt die Rabe GmbH die Miete in Höhe von 1.200 Euro für ein Jahr im Voraus. Weil der vorausbezahlte Betrag in Höhe von 900 Euro die Miete des nächsten Jahres betrifft, darf er erst im Jahr 2017 als Aufwand verbucht werden. Am 31.12.2016 wird deshalb gebucht aRAP an Mietaufwand 900.

1.4.8 Bewertungsstetigkeit

Damit die Jahresabschlüsse verschiedener Perioden vergleichbar sind, müssen die einmal gewählten Bewertungs- und Abschreibungsmethoden beibehalten werden.

Aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ergibt sich, dass die allgemeinen Bewertungsgrundsätze auch für die Steuerbilanz gelten.

Aufgabe

Beschreiben Sie drei Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung.

(9 Punkte)

Kommentar: Die Aufgabenstellung ist fair. Die Kenntnis wenigstens einiger Bilanzierungsgrundsätze kann erwartet werden.

Lösungsvorschlag

	Grundsatz	Quelle	Beschreibung
1.	Vollständigkeit	§ 246,1	Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten.
2.	Bilanzidentität	§ 252, 1 Nr. 1	Die Ansätze der Eröffnungsbilanz müssen wert- und mengenmäßig mit der vorangegangenen Schlussbilanz übereinstimmen.
3.	Verrechnungsverbot	§ 246, 2	Aktiv- und Passivposten dürfen nicht saldiert werden.
...	Darstellungsstetigkeit	§ 265, 1	Die Form der Darstellung ist beizubehalten.

Kommentar: Die Angabe der Paragraphen wird nach der Aufgabenstellung nicht erwartet, zeigt aber souveränes Wissen. Durch die Lösung in Tabellenform wird sichergestellt, dass die Aufgabe vollständig gelöst ist.

Aufgabe

Prüfen Sie für die folgenden Fälle, ob gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung verstoßen worden ist. Die Paragraphen müssen nicht angegeben werden. (8 Punkte)

1. Im Laufe des Jahres sind mehrere PC-Anlagen angeschafft worden. Sie sind im Jahresabschluss zusammengefasst bewertet.
2. In der Bilanz wird die Position »Flüssige Mittel« ausgewiesen. Darin sind die Kassenbestände und die Guthaben bei Kreditinstituten enthalten.
3. Die Wertansätze der Schlussbilanz des Vorjahres werden ohne Veränderungen in die folgende Eröffnungsbilanz übernommen.
4. Die Prämie für die Maschinenversicherung wird immer am 1. Juli für ein Jahr im Voraus bezahlt. Sie wird jeweils vollständig als Aufwand erfasst.

Lösungsvorschlag

1.	Alle Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung.	§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB
2.	Verschiedenartige Aktiva und Passiva dürfen nicht zusammengezogen werden. Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit. Das Anlage- und Umlaufvermögen muss hinreichend aufgegliedert, ausweispflichtige Bilanzpositionen dürfen nicht weggelassen werden. Verstoß gegen Gliederungsvorschriften	§ 246 Abs. 2 HGB § 247 Abs. 1 HGB
3.	Bilanzidentität ist beachtet. Kein Verstoß.	§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB
4.	Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen. Verstoß gegen den Grundsatz der Periodenabgrenzung.	§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB

Kommentar: Aufgrund der niedrigen Punktzahl müssen kurze Antworten ausreichen. Eine Begründung (wie im Lösungsvorschlag) kann nicht erwartet werden, kostet aber Zeit.

**Achtung, Falle!**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze müssen deutlich unterschieden werden können.

2

Finanzbuchhaltung

Hinweis

Für diesen Bereich sind für die Strukturierung der Klausur zusammen mit den grundlegenden Aspekten 20 Punkte vorgesehen.

2.1 Grundlagen

In der Finanzbuchhaltung werden die Geschäftsbeziehungen eines Unternehmens mit seiner Umwelt und die daraus resultierenden Veränderungen der Vermögens- und Kapitalsituation sachlich und zeitlich geordnet lückenlos auf Konten erfasst. Dabei sind handels- und steuerrechtliche Vorschriften zu beachten.

Damit die Buchungen jederzeit nachprüfbar sind, müssen sie in zeitlicher Reihenfolge erfasst, nach sachlichen Aspekten geordnet und durch zusätzliche Aufzeichnungen erläutert werden.

Dazu werden verschiedene Bücher geführt:

- ▶ Die chronologischen Aufzeichnungen mit den relevanten Daten erfolgen im *Grundbuch* (Journal). Aufgeführt werden eine laufende Nummer, das Buchungsdatum, der Buchungstext, der Wert usw. Jeder Geschäftsfall kann damit bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist zurückverfolgt werden.
- ▶ Die sachliche Zuordnung der Geschäftsfälle erfolgt durch Übernahme der Daten aus dem Grundbuch auf entsprechenden Sachkonten. Die Gesamtheit der Bestands- und Erfolgskonten wird als *Hauptbuch* bezeichnet, ein *Kontenrahmen* sichert die eindeutige systematische Erfassung.
- ▶ In *Nebenbüchern* werden bestimmte Sachkonten näher erläutert. Sie enthalten Details zu den Konten des Hauptbuchs. Beispiele sind:
 - *Kontokorrentbuchhaltung*: Für jeden Kunden und Lieferanten wird ein separates Konto geführt.
 - *Lagerwirtschaft*: Für jeden Artikel werden die Bestände auf einem eigenen Konto erfasst.
 - *Lohn- und Gehaltsbuchhaltung*: Auszahlungen und Abzüge werden für jeden Beschäftigten gesondert aufgezeichnet.
 - *Anlagenbuchhaltung*: Anschaffungskosten, Nutzungszeiten und Abschreibungen werden für jedes Anlagegut auf einem gesonderten Konto berücksichtigt.
 - *Kassenbuch*: Alle Geschäftsfälle, die die Barkasse betreffen, werden hier aufgezeichnet.
 - *Rechnungsausgangsbuch*: Alle Rechnungen werden mit Datum, Rechnungsnummer und Rechnungsbetrag aufgezeichnet.
 - *Rechnungseingangsbuch*: Nachweis aller Eingangsrechnungen.

Am Ende der Rechnungsperiode werden die Konten abgeschlossen und die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung erstellt.

Aufgabe

1. Erklären Sie die Begriffe

- Grundbuch
- Hauptbuch
- Nebenbuch.

(6 Punkte)

2. Erläutern Sie zwei von Ihnen gewählte Nebenbücher.

(6 Punkte)

Kommentar: Es fehlt jede Handlungsorientierung. In der Anwendungstaxonomie kommt der Begriff »Erklären« nicht vor, der Unterschied zu »Erläutern« bleibt unklar.

Lösungsvorschlag

1.

Grundbuch	Alle Buchungen werden in chronologischer Reihenfolge fortlaufend erfasst.
Hauptbuch	Alle Geschäftsfälle werden systematisch auf Sachkonten erfasst.
Nebenbuch	Wesentliche Details zu bestimmten Sachkonten werden erläutert.

2.

1.	Lagerbuchhaltung	Der aktuelle Buchbestand wird durch die Erfassung der Zu- und Abgänge bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, fertigen und unfertigen Erzeugnissen und Handelswaren festgestellt.
2.	Anlagenbuch- haltung	Für jedes Anlagegut wird ein Konto geführt. Zu ersehen sind Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten, Nutzungsdauer u. a.
...	Lohnbuchhaltung	Für jeden Mitarbeiter wird ein gesondertes Konto geführt. Erfasst werden alle personenbezogenen Auszahlungen und eventuelle Abzüge.
...	Kassenbuch	Alle Bareinzahlungen und -auszahlungen werden aufgezeichnet. Der unbare Geschäftsverkehr findet dagegen seinen Niederschlag im Kontokorrentbuch.

Kommentar: Weil die Aufgabenstellung zu 2.) »Erläutern Sie..« heißt, müssen die Antworten ausführlicher sein als zu 1.)

2.1.1 Bereiche der Finanzbuchhaltung

Die Finanzbuchhaltung wird nach Aufgabenbereichen gegliedert, z. B. in:

- Kreditorenbuchhaltung,
- Debitorenbuchhaltung,
- Anlagenbuchhaltung sowie
- Personalbuchhaltung.

Je nach Größe des Unternehmens werden die Aufgaben mehr oder weniger differenziert bzw. zusammengefasst.

2.1.2 Aufgaben der Finanzbuchhaltung

Die Finanzbuchhaltung ist der zentrale Teil des betrieblichen Rechnungswesens. Die Geschäftsfälle werden mit Hilfe der doppelten Buchführung transparent abgebildet. Alle unternehmensbezogenen Vorgänge, die in Zahlen ausgedrückt werden können, werden sachlich und zeitlich geordnet erfasst, gebucht und übersichtlich dokumentiert.

Am Ende einer Rechnungsperiode werden die Konten abgeschlossen und der Jahresabschluss aufgestellt.

Nach ihrer Zielsetzung werden folgende Bereiche unterschieden:

- ▶ *Ermittlung der Bestände.* Zu einem bestimmten Stichtag werden die Aktiva und Passiva ermittelt und dokumentiert.
- ▶ *Ermittlung der Bestandsveränderungen.* Zu- oder Abnahme der Bilanzpositionen und der Positionen der GuV werden festgestellt.
- ▶ *Ermittlung des Erfolgs.* Aufwendungen und Erträge werden zur Feststellung eines Gewinnes oder Verlustes gegenübergestellt.
- ▶ *Bereitstellung von Daten.* Für die Kostenrechnung und zur Unternehmensplanung werden die Ergebnisse benötigt.
- ▶ *Rechenschaftslegung.* Gesellschafter und Gläubiger erkennen den Erfolg bzw. Misserfolg ihres Engagements.
- ▶ *Bereitstellung von Beweismitteln.* Die Ergebnisse dienen als Grundlage für die Besteuerung und als Nachweis bei Prozessen.

2.2 Jahresabschluss

Der Jahresabschluss zeigt die finanzielle Lage eines Unternehmens, er ist die Grundlage für zukünftige Planungen und Entscheidungen. Die Pflicht zur Veröffentlichung ist im Publizitätsgesetz (PublG) geregelt.

2.2.1 Bestandteile des Jahresabschlusses

Nach § 242 Abs. 3 HGB besteht der Jahresabschluss grundsätzlich aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Kapitalgesellschaften müssen nach § 284 HGB in einem Anhang Erläuterungen zu einzelnen Posten der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung machen, zusätzlich muss ein Lagebericht aufgestellt werden.

	Bestandteile eines Jahresabschlusses nach HGB						
	Bilanz	GuV	Anhang	Lagebericht	KFR	EK – Spiegel	HGB
Einzelkaufleute, die am ersten bzw. zwei aufeinander folgenden Stichtagen weniger als 500.000 € Umsatz und weniger als 50.000 € Gewinn ausweisen	–	–	–	–	–	–	§ 241 a
Personengesellschaften	X	X	–	–	–	–	§ 242, 3
Kleine Kapitalgesellschaften	X	X	X	–	–	–	§ 264, 1 Satz 4
Große und mittlere Kapitalgesellschaften	X	X	X	X	–	–	§ 264, 1 Satz 1
Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die keinen Konzernabschluss aufstellen müssen	X	X	X	X	X	X	§ 264, 1 Satz 2

Abb. 2.1: Bestandteile des Jahresabschlusses nach HGB

Aufgabe

Erläutern Sie die drei Bestandteile des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft.

(9 Punkte)

Kommentar: Weil nach den »dreik Bestandteilen gefragt wird, kann es sich nicht um eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft handeln. Nach § 264 HGB Abs. 1 Satz 1 ist der Lagebericht nicht Teil des Jahresabschlusses.

Lösungsvorschlag

1.	Bilanz	Die Bilanz enthält zu einem Stichtag auf der Aktivseite eine Übersicht über das betriebliche Vermögen. Auf der Passivseite ist ersichtlich, aus welchen Quellen die betrieblichen Mittel stammen. Die Bilanz zeigt die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens.
2.	GuV	In der Gewinn- und Verlustrechnung werden alle in einer Periode angefallenen Erträge und Aufwendungen erfasst. Sie zeigt nach Art und Höhe, wie der Unternehmenserfolg erreicht worden ist. Die GuV zeigt die Ertragslage des Unternehmens.
3.	Anhang	Im Anhang werden einzelne Positionen der Bilanz und der GuV hinsichtlich des Inhalts und der angewandten Bewertungsverfahren erläutert. Ergänzend enthält er zahlreiche Informationen, die der Bilanz und der GuV nicht entnommen werden können.

Kommentar: Die Aufgabenstellung « Erläutern Sie ...» legt zunächst eine ausführliche kritische Beschreibung nahe, aus der Punktzahl kann aber geschlossen werden, dass nur eine knappe Darstellung erwartet wird.

2.2.2 Aufbau der Bilanz

Die Bilanz wird zu einem bestimmten Stichtag in Kontenform aufgestellt. Das Vermögen auf der Aktivseite wird dem Kapital auf der Passivseite gegenübergestellt. Die Passivseite zeigt also, aus welchen Quellen die betrieblichen Mittel stammen, die Aktivseite zeigt, wofür sie verwendet worden sind. Aufgrund der Buchungssystematik sind beide Seiten immer gleich »lang«, die Bilanz ist immer »ausgeglichen«.

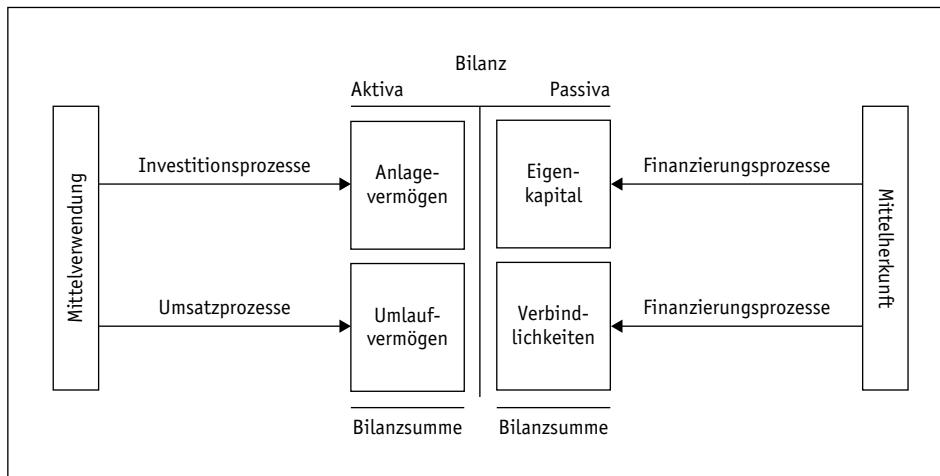


Abb. 2.2: Grundschema der Bilanz

Für Kapitalgesellschaften ist die Mindestgliederung der Bilanz in § 266 HGB geregelt. Dieses umfassende Schema wird allgemein bei der Aufstellung der Bilanz zu Grunde gelegt.

Das Vermögen auf der **Aktivseite** wird nach der geplanten Dauer des Verbleibs im Unternehmen in Anlage- und Umlaufvermögen unterteilt. Die Gegenstände des Anlagevermögens sollen dauerhaft dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens dienen.

	Gliederungspunkte	Beispiele
Anlagevermögen	Immaterielle Vermögensgegenstände	Patente, Lizenzen
	Sachanlagen	Gebäude, Maschinen, Fahrzeuge
	Finanzanlagen	Beteiligungen, langfristige Anlagen in Wertpapieren
Umlaufvermögen	Vorräte	Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe, fertige Erzeugnisse
	Forderungen	aus Lieferungen und Leistungen, gegen verbundene Unternehmen
	Wertpapiere	Sonstige Wertpapiere
	Kassenbestand, Bankguthaben	Bargeld, Sichteinlagen bei Banken
Aktive RAP		Zahlung einer Versicherungsprämie im Oktober für zwölf Monate im Voraus Prämien für drei Monate sind Aufwand, für neun Monate werden sie abgegrenzt
Latente Steuern		Steueransprüche, die sich durch Unterschiede in der Steuer- und Handelsbilanz ergeben

Abb. 2.3: Positionen der Aktivseite der Bilanz

Im Umlaufvermögen werden die Vermögensgegenstände aufgenommen, die zur Verarbeitung oder zum Verkauf bestimmt sind. Sie sollen dem Geschäftsbetrieb nicht dauerhaft dienen.

Die *Passivseite* zeigt die Herkunft der Mittel in dem Unternehmen. Sie werden nach dem Rechtsverhältnis gegliedert, um die Verfügungsmacht über das Vermögen zu zeigen.

Das *Eigenkapital* wird dem Unternehmen von den Eigentümern zeitlich unbefristet zur Verfügung gestellt.

Für *Fremdkapital* besteht eine Verpflichtung zur Rückzahlung, es wird von den Gläubigern befristet zur Verfügung gestellt. In der Gliederung des § 266 HGB wird das Fremdkapital in Rückstellungen und Verbindlichkeiten unterteilt.

Gliederungspunkte		Beispiele
Eigenkapital	Gezeichnetes Kapital	Stammkapital bei der GmbH Grundkapital bei der AG
	Kapitalrücklage	Aufgeld bei Ausgabe junger Aktien
	Gewinnrücklage	Einbehaltene Teile des Jahresüberschusses
	Gewinnvortrag/Verlustvortrag	Rest eines Gewinnes/Verlustes aus dem vergangenen Jahr
	Jahresüberschuss/- fehlbetrag	Ergebnis des Geschäftsjahres vor seiner Verwendung
Rückstellungen		Pensionsrückstellungen Steuerrückstellungen
Verbindlichkeiten		Aufgenommene Darlehen Offene Rechnungen aus Käufen
Passive RAP		Erhalt einer Mietvorauszahlung im Oktober für zwölf Monate
Latente Steuern		Steuerlasten, die sich durch Unterschiede in der Steuer- und Handelsbilanz ergeben

Abb. 2.4: Positionen der Passivseite der Bilanz

Aufgabe

Erstellen Sie aufgrund folgender Angaben eine gegliederte Bilanz in Kontenform.

(12 Punkte)

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	319.000
Lieferantenverbindlichkeiten	267.525
Betriebs- und Geschäftsausstattung	159.500
Technische Anlagen	1.199.150
Darlehen	1.740.000
Grundstücke und Gebäude	1.522.500
Vorräte	366.850
Kasse/Bank	369.025

Kommentar: Erwartet werden nur Grundkenntnisse, die Bilanzgliederung des § 266 HGB sollte aber bekannt sein, damit sie als Vorlage dienen kann.

Lösungsvorschlag

Aktiva	Bilanz		Passiva
	Euro		Euro
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital	1.928.500
Grundstücke und Gebäude	1.522.500		
Technische Anlagen	1.199.150		
Betriebs- und Geschäftsausstattung	159.500		
II. Umlaufvermögen		II. Verbindlichkeiten	
Vorräte	366.850	Darlehen	1.740.000
Forderungen aus LuL	319.000	Lieferantenverbindlichkeiten	267.525
Kasse/Bank	369.025		
	3.936.025		3.936.025

Hinweise

Bei einer (wie gefordert) gegliederten Bilanz müssen AV/UV und EK/FK eingefügt werden.

Die Kopfzeile mit Aktiva/Passiva muss eingefügt werden.

Das Eigenkapital muss berechnet und eingefügt werden.

2.2.2.1 Bestandskonten und Erfolgskonten

Bestandskonten

Alle Änderungen der Bilanzpositionen während eines Geschäftsjahres werden auf Bestandskonten erfasst. Für jede Bilanzposition gibt es deshalb mindestens ein Bestandskonto.

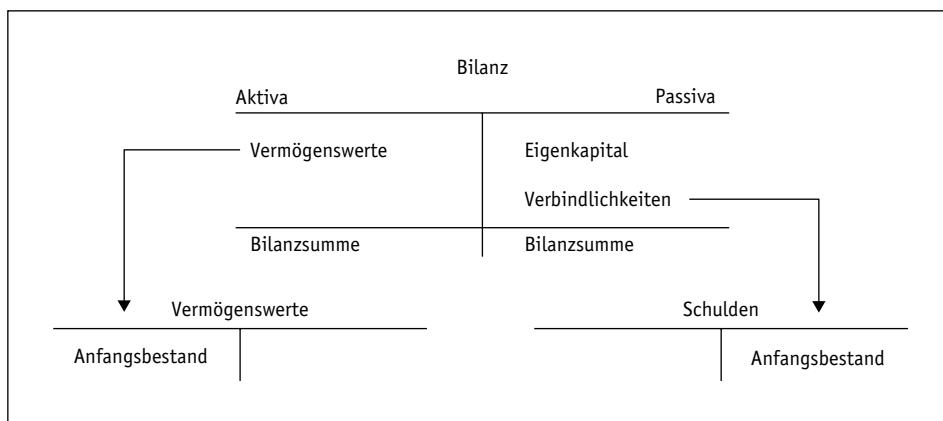


Abb. 2.5: Übernahme aus der Bilanz auf Bestandskonten

Die Darstellung in Kontenform ermöglicht, jederzeit den aktuellen Bestand durch Ermittlung eines Saldos festzustellen. Zum Bilanzstichtag wird für die Bestandskonten der Saldo ermittelt und als Endbestand in die Schlussbilanz übernommen.

Bei Aktivkonten stehen der Anfangsbestand und die Zugänge im Soll, Abgänge und der Endbestand werden im Haben erfasst.

Beispiel		Vorräte		Haben
Soll				
Anfangsbestand	1.600	Entnahme		- 400
Zugang	+ 600	Endbestand		1.800

Bei Passivkonten stehen der Anfangsbestand und die Zugänge im Haben, Abgänge und der Endbestand werden im Soll erfasst.

Beispiel		Verbindlichkeiten		Haben
Soll				
Abgang	- 1.400	Anfangsbestand		800
Saldo	600	Zugang		+ 1.200

Nach Abschluss der Bestandskonten werden die Salden als Endbestand in die Bilanz übernommen.

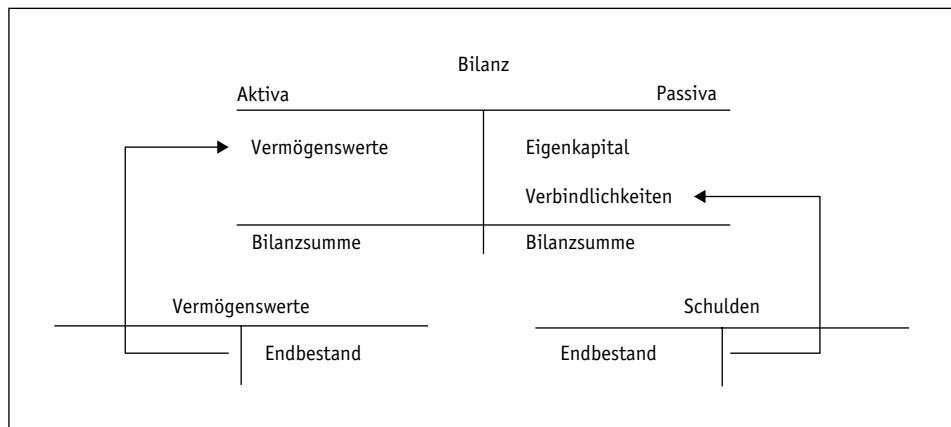


Abb. 2.6: Übernahme aus den Bestandskonten in die Bilanz

Erfolgskonten

Die Aufwendungen und Erträge der einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung werden auf Aufwands- bzw. Ertragskonten erfasst. Für jede Position der GuV gibt es mindestens ein Erfolgskonto. Sie haben keine Anfangsbestände, weil nur die Aufwendungen bzw. Erträge eines Geschäftsjahres erfasst werden. Systematisch handelt es sich dabei um Unterkonten des Eigenkapitalkontos.

Im Soll werden Aufwendungen gebucht, die das Eigenkapital vermindern, Erträge werden im Haben erfasst. Beim Jahresabschluss werden die Salden der Erfolgskonten in das Gewinn- und Verlustkonto übernommen.

Aufwandskonten

Bei den Aufwandskonten werden im Soll die Aufwendungen gebucht, entsprechend ergibt sich ein Saldo im Haben.

Beispiel

Soll	Materialaufwand	Haben
Aufwand	1.400	
Aufwand	600	Saldo 2.000

Ertragskonten

Bei den Ertragskonten werden die Erträge im Haben gebucht, entsprechend ergibt sich ein Saldo im Soll.

Beispiel

Soll	Umsatzerlöse	Haben
	Ertrag	1.500
	Ertrag	200
Saldo	4.000	Ertrag 2.300

2.2.2.2 Erfassung von Geschäftsfällen

Alle Geschäftsfälle wirken sich auf die Bilanz aus, dabei führt die Veränderung einer Bilanzposition notwendig auch zur Änderung mindestens einer anderen Bilanzposition. Die Buchungsmöglichkeiten lassen sich auf vier Grundtypen reduzieren.

Aktivtausch

Wenn ein Geschäftsfall nur die Aktivseite der Bilanz berührt, wird immer ein Posten erhöht und ein anderer um denselben Betrag gemindert.

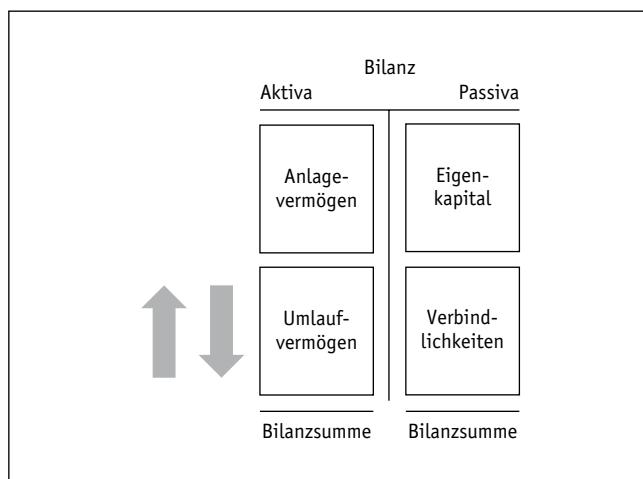


Abb. 2.7: Aktivtausch

Beispiel

Barzahlung einer Rechnung durch einen Kunden. Die Forderungen sinken, der Kassenbestand nimmt zu.

Passivtausch

Wenn ein Geschäftsfall nur die Passivseite der Bilanz berührt, wird immer ein Posten erhöht und ein anderer um denselben Betrag gemindert.

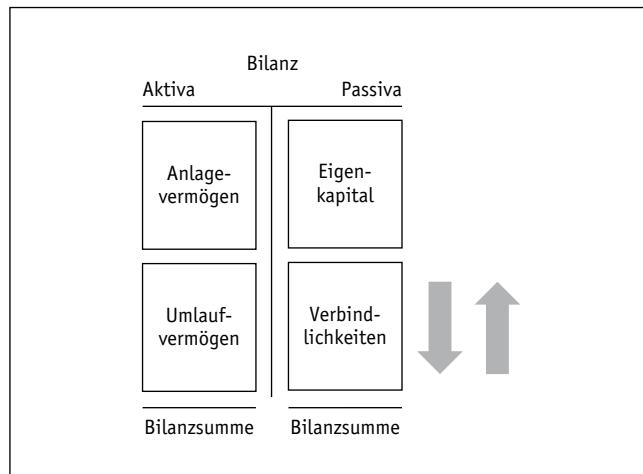


Abb. 2.8: Passivtausch

Beispiel

Ein kurzfristiges Darlehen wird in ein langfristiges umgewandelt.

Bilanzverlängerung

Berührt ein Geschäftsfall beide Seiten der Bilanz, so steht der Mehrung eines Aktivpostens die Mehrung eines Passivpostens gegenüber.

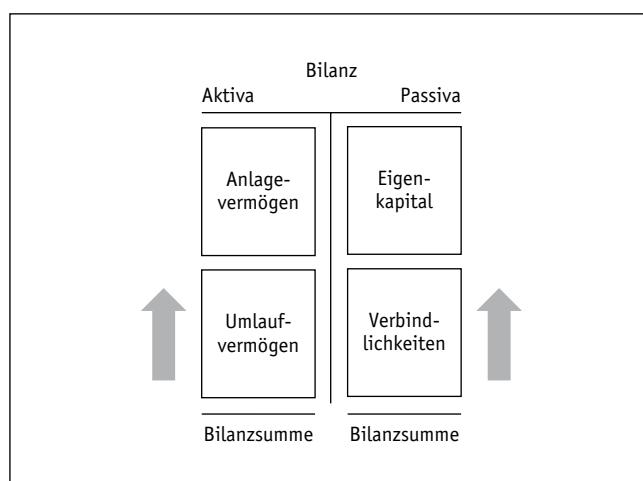


Abb. 2.9: Bilanzverlängerung

Beispiel

Kauf von Ware auf Ziel. Die Vorräte werden erhöht, gleichzeitig nehmen die Verbindlichkeiten zu.

Bilanzverkürzung

Berührt ein Geschäftsfall beide Seiten der Bilanz, so steht der Minderung eines Aktivpostens die Minderung eines Passivpostens gegenüber.

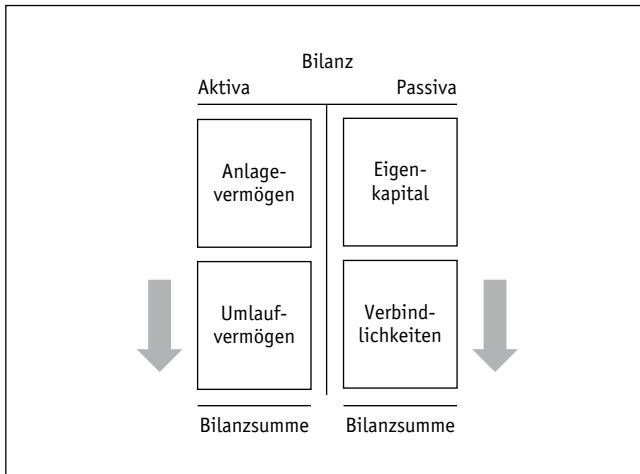


Abb. 2.10: Bilanzverkürzung

Beispiel

Barzahlung einer Lieferantenrechnung. Kasse und Verbindlichkeiten werden um denselben Betrag gemindert.

Aufgabe

Tragen Sie in dem Lösungsformular ein, ob es sich um

1. einen Aktivtausch
2. einen Passivtausch
3. eine Aktiv-Passiv-Mehrung
4. eine Aktiv-Passiv-Minderung handelt

(8 Punkte)

Geschäftsfall	Nr.
Barkauf einer Maschine	
Bezahlung einer offenen Rechnung durch einen Kunden	
Tilgung eines Darlehens	
Kauf eines Computers auf Ziel	
Verkauf eines Pkw auf Ziel	
Zahlung einer gebuchten Lieferantenrechnung durch Überweisung	
Kauf eines Druckers gegen Barzahlung	
Umwandlung von Verbindlichkeiten in ein Darlehen	

Kommentar: Erwartet werden Grundkenntnisse der Buchführung. Durch das Formular und den Hinweis, dass nur eine Zahl eingetragen werden soll, lässt sich die Aufgabe in kurzer Zeit lösen.

Lösungsvorschlag

Geschäftsfall	Nr.
Barkauf einer Maschine	1
Bezahlung einer offenen Rechnung durch einen Kunden	1 oder 4
Tilgung eines Darlehens	4
Kauf eines Computers auf Ziel	3
Verkauf eines Pkw auf Ziel	1
Zahlung einer gebuchten Lieferantenrechnung durch Überweisung	2 oder 4
Kauf eines Druckers gegen Barzahlung	1
Umwandlung von Verbindlichkeiten in ein Darlehen	2

2.2.3 Handelsrechtliche Wahlrechte

Obwohl der handelsrechtliche Jahresabschluss im HGB detailliert geregelt ist, ergeben sich durch Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungswahlrechte erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten.

Beispiele

	Beschreibung	Beispiel
Ansatzwahlrecht	Es ist dem Bilanzersteller überlassen, bilanzierungsfähige Positionen in die Bilanz aufzunehmen oder nicht.	Ein Disagio kann direkt als Aufwand gebucht oder im aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden.
Bewertungswahlrecht	Es kann zwischen mehreren zulässigen Wertansätzen gewählt werden.	Wahl der Abschreibungsmethode
Gliederungswahlrecht	Der Bilanzersteller hat die Möglichkeit, bestimmte Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten entweder separat zu erfassen oder zusammenzufassen.	Erhaltene Anzahlungen können entweder unter den Verbindlichkeiten angegeben oder vom Vorratsvermögen abgesetzt werden.

2.3 Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) bildet zusammen mit der Bilanz den zentralen Teil des Jahresabschlusses. Sie zeigt den Erfolg des Unternehmens in einer Rechnungsperiode.

Die GuV macht die *Erfolgsquellen* nach Art und Höhe erkennbar. Durch Erfassung aller in einer Periode angefallenen Erträge und Aufwendungen wird der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag ermittelt. Die GuV zeigt also nach Art und Höhe, wie der Erfolg eines Unternehmens erreicht worden ist.

Hinweis

Die Regelungen zur Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung finden sich im HGB in den §§ 275 ff.

Die Berechnung kann nach zwei unterschiedlichen Methoden vorgenommen werden:

- ▶ Beim *Gesamtkostenverfahren* (§ 275 Abs. 2) werden alle Aufwendungen, die in der betrachteten Rechnungsperiode bei der betrieblichen Leistungserstellung entstanden sind, und alle erzielten Erträge gegenübergestellt. Da Aufwand und Ertrag bei der Herstellung bestimmter Güter nicht notwendig in der gleichen Periode anfallen, werden die Bestandsveränderungen, Eigenverbrauch und Eigenleistungen herausgerechnet.
- ▶ Das *Umsatzkostenverfahren* geht von den Umsatzerlösen einer Periode aus. Ihnen werden diejenigen Aufwendungen gegenübergestellt, die für die tatsächlich verkauften Produkte angefallen sind.

UKV	GKV
Nettoumsatz der abgesetzten Produkte	Nettoerlöse
./. Selbstkosten der abgesetzten Produkte	././+ Bestandsveränderungen
= Betriebserfolg	- Gesamtkosten
	= Betriebserfolg

Abb. 2.11: Grundschema der Methoden der Gewinn- und Verlustrechnung

Beide Verfahren führen zu demselben Ergebnis.

2.4 Anhang

Im Anhang werden quantitativ und qualitativ einzelne Positionen der Bilanz und der GuV erläutert, um die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu unterstützen.

- ▶ Aufgrund der Bilanzpolitik mit Wahlrechten und Ermessensspielräumen bei der Erstellung von Bilanz und GuV sind zusätzliche Erläuterungen erforderlich.
- ▶ Zusätzliche – insbesondere qualitative – Informationen sind erforderlich, um das Bild der wirtschaftlichen Lage, wie es in Bilanz und GuV dargestellt wird, zu ergänzen und zu korrigieren.

Der Anhang übernimmt die in der Abbildung 2.12 aufgeführten vier Funktionen.

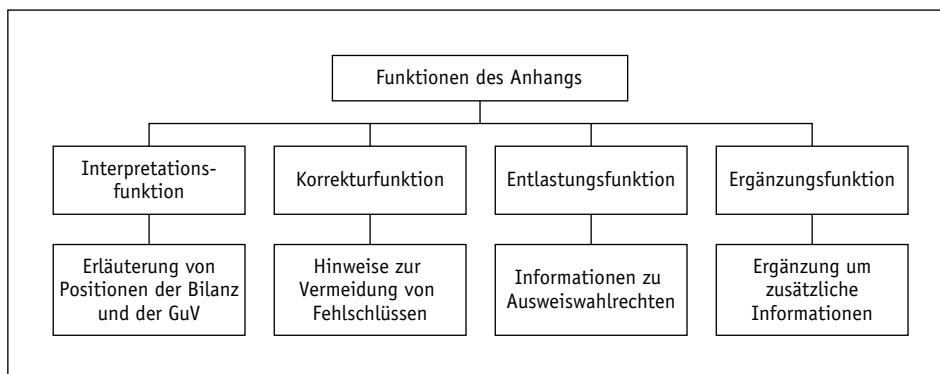


Abb. 2.12: Funktionen des Anhangs

Hinweis

Welche Angaben im Einzelnen zu machen sind, ist in den §§ 284 f. HGB detailliert geregelt.

2.5 Lagebericht

Der Lagebericht ist eine – wenig standardisierte – eigenständige Informationsquelle, die dem Jahresabschluss beigefügt wird. Er soll nach § 289 HGB eine ausgewogene und umfassende Analyse der Geschäftstätigkeit enthalten und vor allem die finanzielle Situation und die voraussichtlichen Chancen und Risiken darstellen. Ferner ist einzugehen auf

- ▶ die wesentliche Entwicklung nach dem Stichtag,
- ▶ den Bereich Forschung und Entwicklung,
- ▶ Zweigniederlassungen,
- ▶ Umweltaspekte sowie
- ▶ Arbeitnehmerbelange.

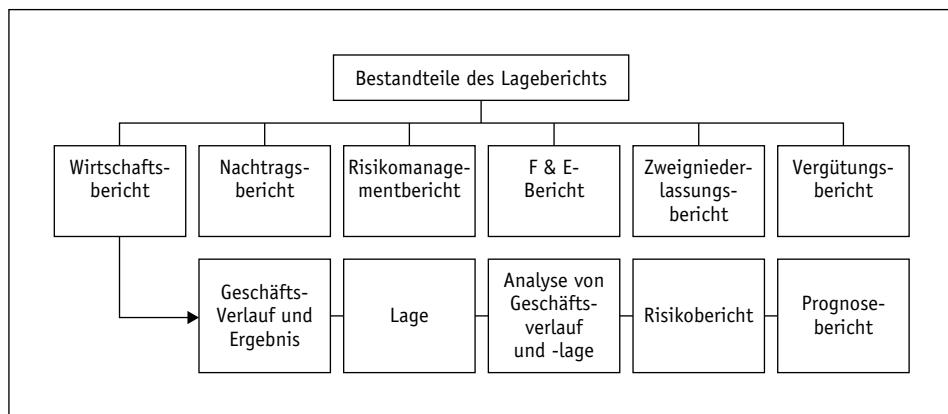


Abb. 2.13: Bestandteile des Lageberichtes

3

Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)

3.1 Einführung

Die Kosten- und Leistungsrechnung gehört wie die Betriebsstatistik und die Planungsrechnung zum internen Rechnungswesen. Sie ist ausschließlich auf die Prozesse eines Unternehmens ausgerichtet, die im Zusammenhang mit der *betrieblichen Leistungserstellung* und der Aufrechterhaltung der *Betriebsbereitschaft* stehen.

Um eine klare Begriffsabgrenzung zwischen Finanzbuchhaltung sowie Kosten- und Leistungsrechnung vorzunehmen, wird in Abb. 3.1 der Zusammenhang zwischen Bestands- und Stromgrößen dargestellt. Bestandsgrößen finden sich in der Bilanz und geben die Höhe der Bestände bezogen auf einen bestimmten Stichtag an.

Definition

Als Stromgrößen werden alle Geschäftsfälle bezeichnet, die zu einer Veränderung der Bestandsgrößen führen.

Bestandsgröße	Beschreibung	Stromgröße		Verwendung
		Zunahme	Abnahme	
Zahlungsmittelbestand	Bargeld + Sichtguthaben	Einzahlung	Auszahlung	Finanzbuchhaltung
Geldvermögen	Zahlungsmittelbestand + Forderungen - Verbindlichkeiten	Einnahme	Ausgabe	
Reinvermögen (Eigenkapital)	Geldvermögen + Sachvermögen	Gewinn-/Verlustrechnung		KLR
Betriebsnotwendiges Reinvermögen	Reinvermögen - nicht betriebsnotwendiges Vermögen	Ertrag	Aufwand	
		Betriebsergebnisrechnung		
		Leistung	Kosten	

Abb. 3.1: Unterscheidung zwischen Bestands- und Stromgrößen

Abhängig vom Umfang der in die Betrachtung einbezogenen Bestandsgrößen zeigt Abb. 3.2 die begriffliche Abgrenzung der Zuflüsse im Unternehmen.

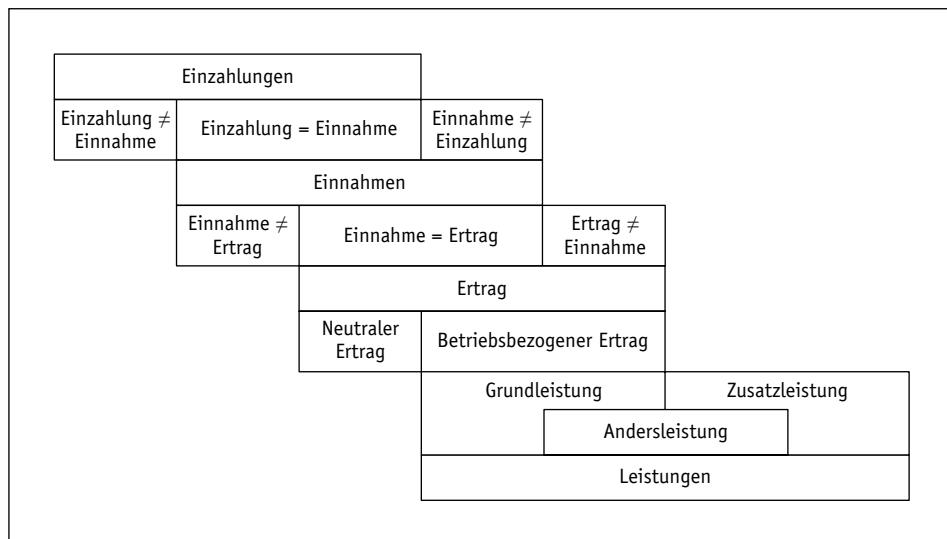


Abb. 3.2: Zunahme von Stromgrößen

Beispiele

Begriff	Beispiel	Erläuterung
Einzahlung \neq Einnahme	Kreditaufnahme durch Überweisung des Kreditbetrages auf das Bankkonto	Der Zahlungsmittelbestand steigt, die Verbindlichkeiten nehmen zu. Dadurch bleibt das Geldvermögen unverändert.
Einzahlung = Einnahme	Barverkauf eines Geschäftsfahrzeuges	Zahlungsmittelbestand steigt, Geldvermögen steigt, da Forderungen und Verbindlichkeiten unverändert sind.
Einnahme \neq Einzahlung	Zielverkauf von Waren	Zahlungsmittelbestand unverändert, Geldvermögen steigt durch ansteigende Forderungen
Einnahme \neq Ertrag	Verkauf einer Maschine	Das Reinvermögen verändert sich nicht, da hier eine Erhöhung des Geldvermögens einer Verminderung des Sachanlagevermögens in gleicher Höhe gegenübersteht.
Einnahme = Ertrag	Gutschrift von Zinserträgen	Das Geldvermögen steigt, das Sachvermögen verändert sich nicht. Dadurch steigt das Reinvermögen.
Ertrag \neq Einnahme	Erhöhung des Lagerbestandes durch in der Periode produzierte, aber nicht verkaufte Erzeugnisse	Das Sachvermögen steigt, während das Geldvermögen unverändert bleibt.

Abb. 3.3: Beispiele für Zunahmen von Stromgrößen

Auf die Abgrenzung der Erträge und Leistungen wird im Kapitel 3.1.2 ausführlich eingegangen.

Abb. 3.4 zeigt die Begriffsabgrenzung im Zusammenhang mit den Abflüssen aus dem Unternehmen.

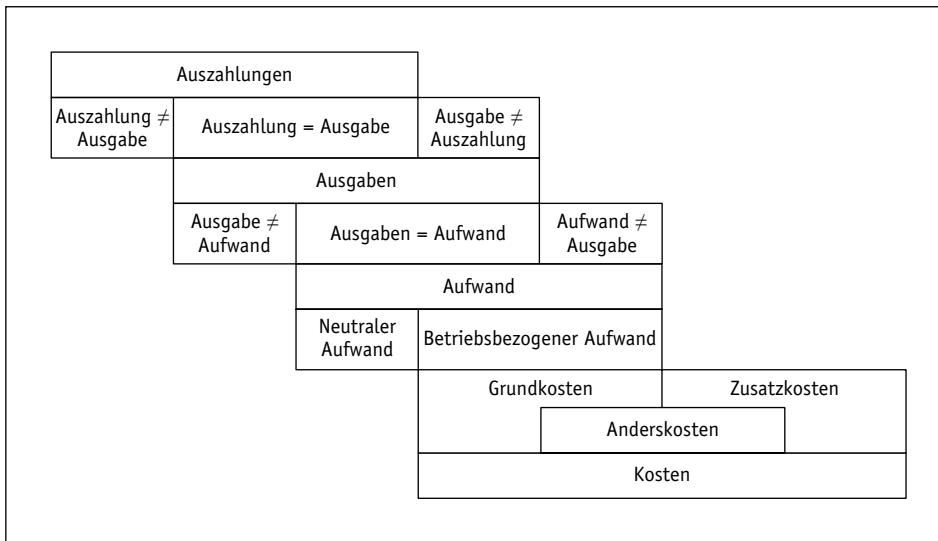


Abb. 3.4: Abnahme von Stromgrößen

Beispiele		
Begriff	Beispiel	Erläuterung
Auszahlung ≠ Ausgabe	Zahlung einer Verbindlichkeit durch Banküberweisung	Der Zahlungsmittelbestand nimmt ab. Da die Verbindlichkeiten gleichzeitig abnehmen, ändert sich das Geldvermögen nicht.
Auszahlung = Ausgabe	Barkauf von Waren	Der Zahlungsmittelbestand nimmt ab. Das Geldvermögen nimmt ebenfalls ab, da sich Forderungen und Verbindlichkeiten nicht verändern.
Ausgabe ≠ Auszahlung	Zielkauf von Waren	Der Zahlungsmittelbestand bleibt unverändert. Das Geldvermögen sinkt durch die entstehende Verbindlichkeit.
Ausgabe ≠ Aufwand	Kauf eines Grundstückes	Das Geldvermögen sinkt, während das Sachvermögen in gleicher Höhe steigt. Dadurch bleibt das Reinvermögen unverändert.
Ausgabe = Aufwand	Zahlung von Gehältern	Das Geldvermögen sinkt, während das Sachvermögen unverändert bleibt. Dadurch sinkt das Reinvermögen.
Aufwand ≠ Ausgabe	Abschreibung einer Maschine	Das Geldvermögen verändert sich nicht, während der Wert des Sachvermögens sinkt. Dadurch verändert sich das Reinvermögen.

Abb. 3.5: Beispiele für die Abnahme von Stromgrößen

Auf die Abgrenzung der Aufwendungen und Kosten wird im Kapitel 3.1.2 ausführlich eingegangen.

Da die Kosten- und Leistungsrechnung die Veränderungen des betrieblichen Reinvermögens in Form von Kosten und Leistungen betrachtet, dienen die in der Finanzbuchhaltung erfassten Veränderungen des Reinvermögens in Form von Aufwendungen und Erträgen als

Datengrundlage. Dabei werden jedoch nur die Aufwendungen und Erträge übernommen, die dem Betriebszweck dienen.

3.1.1 Ausrichtung der Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist auf die Planung, Steuerung und Kontrolle aller Vorgänge im Unternehmen gerichtet, die im Zusammenhang mit dem Betriebszweck stehen. Betriebszweck eines Unternehmens ist die Herstellung und der Absatz von Produkten, Waren oder Dienstleistungen sowie die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft.

In Abb. 3.6 sind die grundlegenden Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung zusammengefasst.

Begriff	Definition
Unternehmen	Ein Unternehmen ist eine wirtschaftlich, finanziell und rechtlich selbstständige Organisationseinheit.
Betrieb	In einem Betrieb werden durch die Kombination von Produktionsmitteln Güter produziert oder Dienstleistungen erbracht.
Kosten	Kosten sind der bewertete Verbrauch von Gütern, Diensten und Abgaben, die zur Erstellung und zum Absatz der betrieblichen Leistungen und der dazu notwendigen Betriebsbereitschaft erforderlich sind.
Leistungen	Leistungen sind die hergestellten und bewerteten Produkte, Waren oder Dienstleistungen. Sie können in Form von Umsatzleistungen, Lagerleistungen oder Eigenleistungen auftreten.
Betriebsergebnis	Das Betriebsergebnis ist das Ergebnis aus der Gegenüberstellung von Kosten und Leistungen.
Kostenträger	Kostenträger sind die Produkte, Waren und Dienstleistungen, die aus dem Leistungserstellungsprozess hervorgehen.

Abb. 3.6: Begriffsabgrenzungen in der Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist in der Regel auf einen Monat ausgerichtet und soll im Wesentlichen folgende Fragen beantworten:

- Welche Kosten sind entstanden (Kostenarten)?
- Wo sind die Kosten im Betrieb entstanden (Kostenstellen)?
- Wie hoch müssen die Preise der einzelnen Kostenträger sein (Kostenträgerstückrechnung)?
- Wie haben sich die Kosten im Verhältnis zur Vorperiode verändert (Kostenträgerzeitrechnung)?
- Welche Aufträge können angenommen werden (Deckungsbeitragsrechnung)?
- Mit welchen Kosten und Leistungen ist in Zukunft zu rechnen (Planungsrechnung)?

3.1.2 Abgrenzung von der Finanzbuchhaltung zur KLR

In der Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung stehen sich Aufwendungen und Erträge des gesamten Unternehmens für eine Abrechnungsperiode gegenüber. Daraus lässt sich erkennen, wie erfolgreich ein Unternehmen gearbeitet hat. Um aber festzustellen, ob der erzielte Gewinn oder Verlust aus dem eigentlichen Betriebszweck hervorgegangen ist, muss eine klare Abgrenzung zwischen Finanzbuchhaltung sowie Kosten- und Leistungsrechnung vorgenommen werden.

Ausgangspunkt der Kosten- und Leistungsrechnung sind die in Abb. 3.1 dargestellten Stromgrößen, die in die Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung einfließen. Sie beziehen sich auf einen festgelegten Zeitraum wie beispielsweise ein Geschäftsjahr, ein Quartal oder einen Monat.

Beispiel		Gewinn- und Verlustrechnung	
Soll		Haben	
Aufwendungen für Rohstoffe	100.000	Umsatzerlöse	500.000
Aufwendungen für Hilfsstoffe	20.000	Mieterträge	2.000
Aufwendungen für Betriebsstoffe	500	Erträge aus dem Abgang von Vermögenswerten	1.000
Aufwendungen für Waren	4.000	Mehrbestand fertige Erzeugnisse	4.000
Löhne	6.000	Eigenleistungen	30.000
Gehälter	15.000		
Abschreibungen	5.000		
Zinsaufwand	1.000		
Außerordentlicher Aufwand	700		
Aufwand aus Kursverlusten	300		
Jahresüberschuss	384.500		
			537.000

Abb. 3.7: Gewinn- und Verlustrechnung in Kontenform

Hinweis

In der Regel wird die GuV in Staffelform dargestellt. Die Kontoform soll das Prinzip verdeutlichen.

3.1.2.1 Aufwendungen und Kosten

Alle Aufwendungen der Finanzbuchführung werden nach ihrem Betriebszweck untersucht, da nur diese Berücksichtigung in der KLR finden.

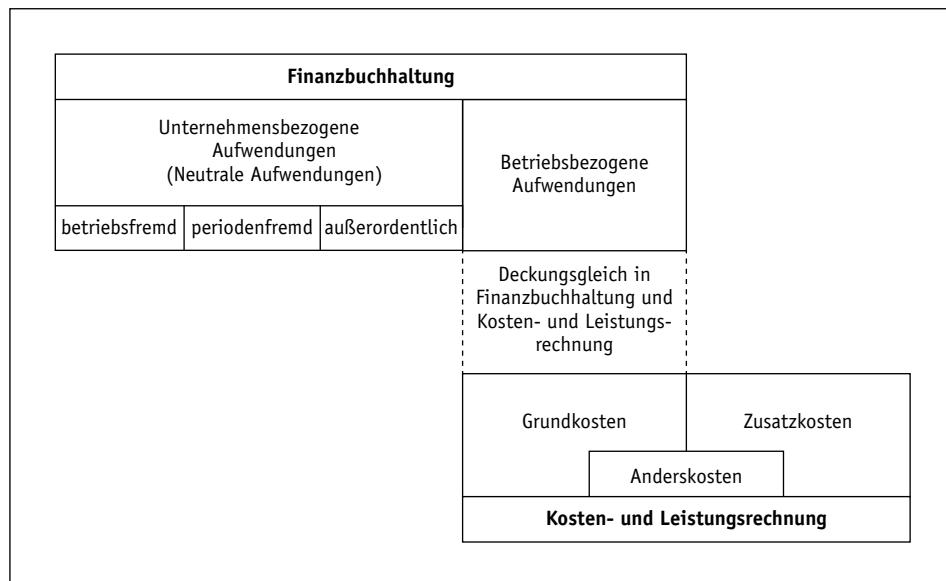


Abb. 3.8: Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten

Hinweis

An den Begriffen »Aufwendungen« und »Kosten« erkennt man im Allgemeinen, welcher Teilbereich des Rechnungswesens angesprochen wird. Aufwendungen gehören in die Finanzbuchhaltung, Kosten in die Kosten- und Leistungsrechnung.

Finanzbuchhaltung		
Unternehmensbezogene Aufwendungen (neutrale Aufwendungen)		
Aufwendungen	Beschreibung	Beispiele
Betriebsfremd	Aufwendungen, die nicht dem Betriebszweck dienen.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Spenden ▸ Kursverluste aus Spekulationen
Periodenfremd	Aufwendungen, die nicht in die betrachtete Abrechnungsperiode gehören.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Steuernachzahlungen ▸ Nachzahlung von Löhnen
Außerordentlich	Aufwendungen, die zwar dem Betriebszweck dienen, aber unplanmäßig auftreten.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Verluste aus dem Verkauf von Anlagevermögen ▸ Schadensfälle durch Brand, Hochwasser, Diebstahl
Betriebsbezogene Aufwendungen (Zweckaufwendungen)		
Aufwendungen	Beschreibung	Beispiele
Betriebsbezogene Aufwendungen	Aufwendungen, die im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung anfallen.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Löhne, Gehälter ▸ Versicherungsbeiträge ▸ Miete ▸ Energiekosten ▸ Zinsen ▸ Abschreibungen

Abb. 3.9: Gliederung der Aufwendungen

Kosten- und Leistungsrechnung		
Kosten	Beschreibung	Beispiele
Grundkosten	Betriebliche Aufwendungen, die unverändert in die KLR übernommen werden.	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Materialkosten ▶ Personalkosten ▶ Miete ▶ Versicherungsbeiträge
Anderskosten	Betriebliche Aufwendungen, die in der Finanzbuchhaltung erfasst sind, aber mit einem anderen Wert in die KLR übernommen werden.	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Kalkulatorische Abschreibungen ▶ Kalkulatorische Wagnisse ▶ Kalkulatorische Zinsen
Zusatzkosten	Diesen Kosten stehen keine Aufwendungen in der Finanzbuchhaltung gegenüber.	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Kalkulatorischer Unternehmerlohn ▶ Kalkulatorische Eigenkapitalzinsen ▶ Kalkulatorische Miete

Abb. 3.10: Gliederung der Kosten

Grundkosten

Der größte Teil der auszahlungswirksamen betrieblichen Aufwendungen wird unverändert von der Finanzbuchhaltung in die KLR übernommen, da sie dem tatsächlichen betrieblichen Kostenanfall entsprechen.

Anderskosten

Einige Aufwandsarten der Finanzbuchhaltung spiegeln nicht den tatsächlichen Werteverzehr des Unternehmens wider. Daher werden sie in der KLR neu bewertet.

Kalkulatorische Abschreibungen

Bilanzielle Abschreibung	Kalkulatorische Abschreibung
Verteilung der Anschaffungskosten des abnutzbaren Anlagevermögens auf die Nutzungsdauer (nach Afa-Tabellen)	Verursachungsgerechte Erfassung und Verrechnung des Werteverzehrs nach geschätzter Nutzungsdauer
Handels- und steuerrechtliche Vorgaben	Keine gesetzlichen Vorgaben, aber allgemein anerkannte Regeln
Lineare oder Leistungsabschreibung	Lineare Abschreibung (Fixkosten) bzw. Leistungsabschreibung (variable Kosten)
Abschreibungsbasis sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten	Abschreibungsbasis sind die Wiederbeschaffungskosten
Abschreibungsbeginn zum Zeitpunkt der Lieferung	Abschreibungsbeginn ab Nutzung, Abschreibungsende bei Einstellung der Nutzung
Restwert am Ende der Nutzungsdauer wird nicht berücksichtigt	Restwert am Ende der Nutzungsdauer wird berücksichtigt (Liquidationserlös)
Außerplanmäßige Abschreibungen möglich	Außerplanmäßige Abschreibungen werden über kalkulatorische Wagnisse erfasst
Dienen der nominellen Kapitalerhaltung	Dienen der substanzienlen Kapitalerhaltung

Abb. 3.11: Unterscheidung zwischen bilanzieller und kalkulatorischer Abschreibung

Beispiel

Finanzbuchhaltung	
Anschaffungswert Maschine	96.000 €
Abschreibungsmethode	Linear
Nutzungsdauer laut Afa-Tabelle	10 Jahre
Kosten- und Leistungsrechnung	
Wiederbeschaffungswert Maschine	120.400 €
Abschreibungsmethode	Linear
Geschätzte Nutzungsdauer	8 Jahre
Geschätzter Restwert am Ende der Nutzungsdauer	10.000 €

Abb. 3.12: Datengrundlage Abschreibungen

Die Berechnung der monatlichen bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibung im Vergleich zeigt Abb. 3.13.

Bilanzielle Abschreibung	$\text{Abschreibung pro Jahr} = \frac{\text{Anschaffungswert}}{\text{Nutzungsdauer}} = \frac{96.000}{10} = 9.600 \text{ €}$ $\text{Abschreibung pro Monat} = \frac{9.600}{12} = 800 \text{ €}$
Kalkulatorische Abschreibung	$\text{Kalk. Abschreibung pro Jahr} = \frac{\text{Wiederbeschaffungswert} - \text{Restwert}}{\text{Nutzungsdauer}}$ $\text{Kalk. Abschreibung pro Jahr} = \frac{120.400 - 10.000}{8} = 13.800 \text{ €}$ $\text{Kalk. Abschreibung pro Monat} = \frac{13.800}{12} = 1.150 \text{ €}$

Abb. 3.13: Bewertungsunterschiede zwischen bilanzieller und kalkulatorischer Abschreibung

Die in Abb. 3.13 berechnete kalkulatorische Abschreibung geht in die Preiskalkulation ein und führt dazu, dass durch den Absatz der Produkte die höheren Wiederbeschaffungskosten verdient werden.

Aufgabe

Als Mitarbeiter der Sperling GmbH sind Sie für die Berechnung der kalkulatorischen Abschreibungen zuständig. Ihnen liegen die in der Tabelle aufgeführten Daten für Mai vor:

Anlagegegenstand	Anschaffungs-kosten in Euro	Wiederbeschaf-fungskosten in Euro	Geschätzte Nutzungsdauer in Jahren	Restwert in Euro
Technische Anlage	1.200.000	1.452.000	12	300.000
Großrechner	48.000	38.400	5	-
Fahrzeug	45.000	50.000	6	5.000

a) Berechnen Sie die kalkulatorischen Abschreibungen für die einzelnen Anlagegegenstände, die im Mai zu berücksichtigen sind. (9 Punkte)

b) Nennen Sie stichwortartig zwei Unterschiede zwischen Anschaffungskosten und Wiederbeschaffungskosten.
(4 Punkte)

Kommentar: Auf die bilanziellen Abschreibungen ist ausdrücklich nicht einzugehen. Die Aufgabenstellung enthält deutliche Hinweise, weil offensichtlich die Wiederbeschaffungskosten und der Restwert für die Lösung von Bedeutung sind.

Lösungsvorschlag

a) Kalk. Abschreibung pro Monat =
$$\frac{\text{Wiederbeschaffungswert} - \text{Restwert}}{\text{Nutzungsdauer} \times 12}$$

Anlagegegenstand	Kalkulatorische Abschreibung pro Jahr	Kalkulatorische Abschreibung pro Monat
Technische Anlage	$\frac{1.452.000 - 300.000}{12} = 96.000 \text{ €}$	8.000 €
Großrechner	$\frac{38.400}{5} = 7.680 \text{ €}$	640 €
Fahrzeug	$\frac{50.000 - 5.000}{6} = 7.500 \text{ €}$	625 €

Kommentar: Aus der Aufgabenstellung muss erkannt werden, dass in der KLR grundsätzlich die Wiederbeschaffungskosten als Bewertungsgrundlage für die kalkulatorische Abschreibung herangezogen werden.

Achtung, Falle!

Da in der Formelsammlung nur die jährliche kalkulatorische Abschreibung angegeben ist, wird häufig vergessen, sie zusätzlich auf den Monat umzurechnen. Zur Vermeidung des Fehlers bietet es sich an, die gesuchten Größen als Überschrift in einer Tabelle zu platzieren.



b)

	Anschaffungskosten	Wiederbeschaffungskosten
1.	Tatsächliche Kosten der Anschaffung	Geschätzte Kosten der Wiederbeschaffung
2.	Grundlage zur Berechnung der bilanziellen Abschreibung	Grundlage zur Berechnung der kalkulatorischen Abschreibung
...	Nutzungsdauer nach AfA-Tabelle	Nutzungsdauer aufgrund von Erfahrungswerten
...		

Kommentar: Auch für die stichwortartige Nennung der Unterschiede bietet sich die Tabellenform an. Die Unterschiede lassen sich so leicht gegenüberstellen.

Kalkulatorische Wagnisse

Da Wagnisverluste nicht planbar sind, es aber Erfahrungswerte über ihr Eintreffen gibt, wird der Wertansatz für die kalkulatorischen Wagnisse geschätzt und in gleich bleibender Höhe in der KLR angesetzt. Auf diese Weise werden unternehmensbezogene außerordentliche Auf-

wendungen, die im Zusammenhang mit dem Betriebszweck anfallen, über den Umweg der kalkulatorischen Kosten erfasst.

Einzelwagnisse	Beispiele	Bezugsgröße	Berechnung
Anlagewagnis	Schadensfälle durch Brand, Wasserschäden, technische Defekte, Verkauf unter Buchwert	Anschaffungskosten	$\frac{\text{Anlagenwagniskosten}}{\text{Anschaffungskosten}} \times 100$
Beständewagnis	Schwund, Diebstahl, Verderb, Preisverfall von Beständen	Wareneinsatz	$\frac{\text{Beständewagniskosten}}{\text{Wareneinsatz}} \times 100$
Gewährleistungswagnis	Garantieleistungen	Umsatz zu Selbstkosten	$\frac{\text{Gewährleistungswagniskosten}}{\text{Umsatz zu Selbstkosten}} \times 100$

Abb. 3.14: Einzelwagnisse

Beispiel

In den letzten fünf Jahren wurde Ware im Wert von insgesamt 5.000.000 Euro eingesetzt. Durch Schwund und Verderb sind im gleichen Zeitraum Waren im Wert von 200.000 Euro verloren gegangen.

$$\text{Beständewagniszuschlagssatz} = \frac{\text{Beständewagniskosten} \times 100}{\text{Wareneinsatz}} = \frac{200.000 \times 100}{5.000.000} = 4\%$$

In Monat Mai wurde Ware im Wert von 85.000 Euro eingesetzt. Der kalkulatorische Beständewagniszuschlagssatz beträgt 4 Prozent.

Wertansatz für die kalkulatorischen Wagnisse im Monat Mai:

$$\text{Kalkulatorische Wagnisse} = \frac{85.000 \times 4}{100} = 3.400 \text{ €}$$

Der Wagniszuschlagssatz bleibt über einen längeren Zeitraum konstant und wird in den einzelnen Perioden zur Berechnung der kalkulatorischen Wagnisse herangezogen.

Kalkulatorische Zinsen

In der Finanzbuchführung werden ausschließlich Fremdkapitalzinsen als Aufwand erfasst. Ein Unternehmer möchte jedoch auch für das von ihm eingesetzte Eigenkapital entschädigt werden. Würde er nämlich sein Eigenkapital nicht im Betrieb investieren, sondern zur Bank bringen, erhielte er dafür Zinsen.

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden daher kalkulatorische Zinsen für das *betriebsnotwendige Eigen- und Fremdkapital* berücksichtigt. Ausgangspunkt für die Ermittlung des betriebsnotwendigen Kapitals ist die Bilanz. Die Passivseite der Bilanz ist zwar nach Eigen- und Fremdkapital gegliedert, doch ist daraus nicht zu ersehen, wie das Kapital verwendet wurde. Daher werden sowohl Anlagevermögen als auch Umlaufvermögen auf ihre Betriebsnotwendigkeit hin untersucht. Zinsfrei zur Verfügung stehendes Kapital wie Kundenvorauszahlungen oder Lieferantenkredite werden vom betriebsnotwendigen Vermögen abgezogen, um das zu verzinsende betriebsnotwendige Kapital zu erhalten (siehe Abb. 3.15).

Betriebsnotwendiges Anlagevermögen
+ Betriebsnotwendiges Umlaufvermögen
= Betriebsnotwendiges Vermögen
- Abzugskapital (zinsfrei zur Verfügung stehendes Kapital): Kundenvorauszahlungen Lieferantenkredite
= Betriebsnotwendiges Kapital

Abb. 3.15: Berechnung des betriebsnotwendigen Kapitals

Durch diesen Ansatz werden Unternehmen mit unterschiedlicher Kapitalstruktur gleich behandelt. Die Höhe des Zinses richtet sich i. d. R. nach dem Zins für langfristige Darlehen.

Zusatzkosten

Zusatzkosten werden häufig auch als Opportunitätskosten bezeichnet, weil sie einen Ausgleich für entgangene Möglichkeiten schaffen.

Kalkulatorische Kosten	Kostenart
Zusatzkosten	Kalkulatorischer Unternehmerlohn
	Kalkulatorische Miete
	Kalkulatorische Eigenkapitalzinsen

Abb. 3.16: Zusatzkosten

Kalkulatorischer Unternehmerlohn

In Kapitalgesellschaften beziehen die Vorstandsmitglieder einer AG und die Geschäftsführer einer GmbH Gehälter. Sie stellen einen Aufwand in der Finanzbuchhaltung dar und gehen als Grundkosten in die KLR ein.

Anders ist es bei Personengesellschaften (eingetragene Kaufleute, OHG, KG). Die Arbeitskraft der Geschäftsführer wird aus den erzielten Gewinnen entlohnt und stellt keinen Aufwand dar. Um die Finanzierung der unternehmerischen Tätigkeit zu sichern, muss die Entlohnung der Geschäftsführer in den Preis einkalkuliert werden. Dies geschieht durch die Ansetzung kalkulatorischer Unternehmerlöhne. Die Höhe der Löhne richtet sich z. B. nach vergleichbaren Gehältern von leitenden Angestellten der gleichen Branche.

Aufgabe

Der Geschäftsführer einer GmbH möchte in seiner Kostenrechnung einen kalkulatorischen Unternehmerlohn berücksichtigen. Ein leitender Angestellter in vergleichbarer Stellung verdient in einer vergleichbaren Aktiengesellschaft im Jahr 100.000 Euro.

In welcher Höhe würden Sie den kalkulatorischen Unternehmerlohn ansetzen? Begründen Sie Ihre Entscheidung.

Lösungsvorschlag

Ein kalkulatorischer Unternehmerlohn darf nicht angesetzt werden, da es sich bei dem Unternehmen um eine Kapitalgesellschaft handelt. Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft erhalten ein Gehalt. Der kalkulatorische Unternehmerlohn darf nur bei Personengesellschaften berücksichtigt werden, da die Eigentümer ihr Einkommen aus dem Gewinn beziehen.

Achtung, Falle!

- Bei der Entscheidung, ob ein kalkulatorischer Unternehmerlohn berücksichtigt werden darf, ist immer die Unternehmensform zu beachten.

Kalkulatorische Miete

Mietet ein Unternehmen betrieblich genutzte Räume an, so entstehen Kosten, die in der Preiskalkulation berücksichtigt werden und über den Umsatzerlös in das Unternehmen zurückfließen. Wenn Einzelunternehmer oder Personengesellschaften private Räume betrieblich nutzen, entgeht ihnen der Miettertrag, den sie bei Vermietung der Räume erzielen würden. Um eine Gleichstellung der Rechtsformen zu erreichen, können Einzelunternehmer und Personengesellschaften eine kalkulatorische Miete in Höhe der ortsüblichen Miete ansetzen.

Aufgabe

In der Falke OHG soll die Abgrenzung zwischen der Finanzbuchhaltung und der Kostenrechnung für den Monat Juni vorgenommen werden. Ordnen Sie dafür die genannten Fälle der richtigen Spalte zu und geben Sie den Betrag an, der dort zu berücksichtigen ist:

1. Eine Maschine wird im Juni für 5.000 Euro verkauft. Der Buchwert beträgt 6.000 Euro.
2. Das Unternehmen muss Steuern in Höhe von 2.000 Euro für das Vorjahr nachzahlen.
3. Ein Geschäftsfahrzeug wird im Juni zu seinem Buchwert von 5.000 Euro verkauft.
4. Durch Hochwasser entstand im Juni ein Schaden in Höhe von 10.000 Euro an den technischen Anlagen.
5. Das Unternehmen spendet im Juni 600 Euro für den Schwimmverein.
6. Das Unternehmen zahlt die Gehälter für Juni in Höhe von 14.000 Euro.

(12 Punkte)

Nr.	Kein Aufwand	Betrieblicher Aufwand	Neutraler Aufwand (unternehmensbezogen)		
			Außerordentlicher Aufwand	Betriebsfremder Aufwand	Periodenfremder Aufwand
1					
2					
3					
4					
5					
6					

Kommentar: Eine Begründung ist nicht erforderlich, es sind nur die Beträge in das Formular einzutragen. Die Bezeichnung »kein Aufwand« ist ungewöhnlich, passt aber aufgrund der Konstruktion der Aufgabe. In jeder Zeile muss genau ein Kästchen ausgefüllt sein.

Lösungsvorschlag

Nr.	Kein Aufwand	Betrieblicher Aufwand	Neutraler Aufwand (unternehmensbezogen)		
			Außerordentlicher Aufwand	Betriebsfremder Aufwand	Periodenfremder Aufwand
1			1.000 €		
2					2.000 €
3	5.000 €				
4			10.000 €		
5				600 €	
6		14.000 €			

Vorsicht, Falle!

Beim Verkauf von Anlagevermögen stellen nur Differenzen zwischen Verkaufswert und Buchwert einen Aufwand bzw. Ertrag dar, der in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen ist. Der Buchwert selbst hat nur Auswirkungen auf die Bestandsrechnung.



Aufgabe

In der Geier KG soll die Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden. Sie haben die Aufgabe, die Mitarbeiter mit den notwendigen Begriffen vertraut zu machen.

Beschreiben Sie die Begriffe Grundkosten, Anderskosten und Zusatzkosten und nennen Sie jeweils zwei Beispiele. (9 Punkte)

Lösungsvorschlag

Begriff	Beschreibung	Beispiele
Grundkosten	Aufwendungen der Finanzbuchhaltung, die unverändert in die KLR eingehen.	Miete, Löhne
Anderskosten	Aufwendungen der Finanzbuchhaltung, die mit einem anderen Wert in die KLR eingehen.	Zinsen, Abschreibungen
Zusatzkosten	Ihnen steht kein Wert in der Finanzbuchhaltung gegenüber, da sie in der KLR zusätzlich berücksichtigt werden.	Kalkulatorischer Unternehmerlohn, Kalkulatorische Miete

Kommentar: Für die Lösung bietet sich die Tabellenform an. Durch die Wahl der Überschriften wird die Struktur der Lösung bereits vorgegeben.

Aufgabe

Ordnen Sie die genannten Kosten in die richtigen Kategorien ein, indem Sie die entsprechende Spalte ankreuzen. (8 Punkte)

Kosten	Grundkosten	Anderskosten	Zusatzkosten
Akkordlöhne			
Gehälter			
Rohstoffverbrauch			
Kalkulatorische Wagnisse			
Kalkulatorischer Unternehmerlohn			
Kalkulatorische Zinsen			
Kalkulatorische Miete			
Büromaterial			

Kommentar: Eine Aufgabe ohne jede (zu erwartende) Handlungsorientierung.

Lösungsvorschlag

Kosten	Grundkosten	Anderskosten	Zusatzkosten
Akkordlöhne	x		
Gehälter	x		
Rohstoffverbrauch	x		
Kalkulatorische Wagnisse		x	
Kalkulatorischer Unternehmerlohn			x
Kalkulatorische Zinsen		x	
Kalkulatorische Miete			x
Büromaterial	x		

Kommentar: Es musste lediglich erkannt werden, dass kalkulatorische Kosten entweder Anders- oder Zusatzkosten sein können.

3.1.2.2 Erträge und Leistungen

Die Abgrenzung zwischen Erträgen und Leistungen erfolgt analog zu den Aufwendungen und Kosten (siehe Abbildung 3.17).

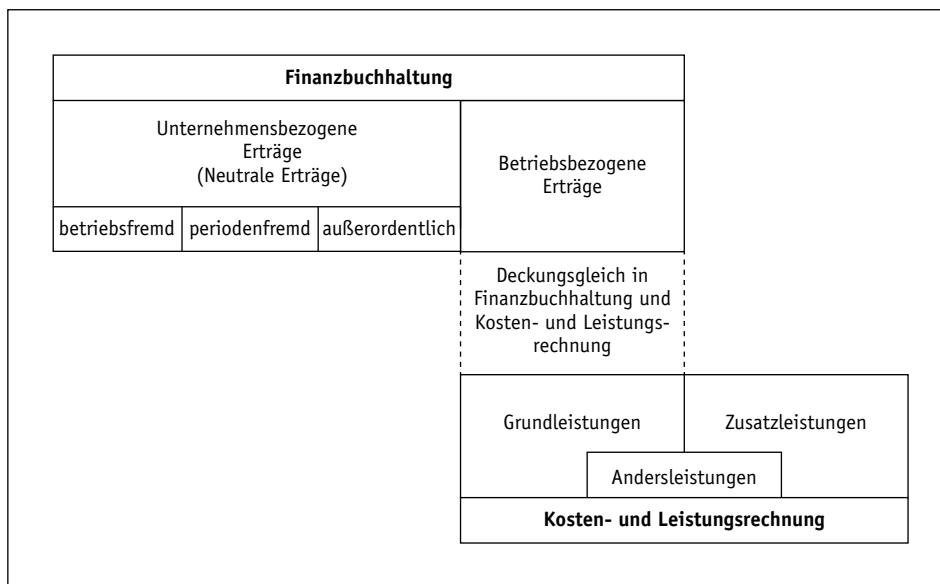


Abb. 3.17: Abgrenzung zwischen Erträgen und Leistungen

Finanzbuchhaltung		
Unternehmensbezogene Erträge (Neutrale Erträge)		
Erträge	Beschreibung	Beispiele
Betriebsfremd	Erträge, die nicht dem Betriebszweck dienen	<ul style="list-style-type: none"> ► Mieterträge für eigene Räume ► Kursgewinne aus Spekulationen
Periodenfremd	Erträge, die nicht in die betrachtete Abrechnungsperiode gehören	<ul style="list-style-type: none"> ► Steuererstattungen aus der Vorperiode
Außerordentlich	Erträge, die zwar dem Betriebszweck dienen, aber unplanmäßig auftreten.	<ul style="list-style-type: none"> ► Erträge aus dem Verkauf von Anlagevermögen ► Erträge aus abgeschriebenen Forderungen
Betriebsbezogene Erträge (Zweckerträge)		
Erträge	Beschreibung	Beispiele
Betriebsbezogene Erträge	Erträge, die im Rahmen der betrieblichen Leistungsverwertung anfallen.	<ul style="list-style-type: none"> ► Umsatzerlöse für Erzeugnisse ► Umsatzerlöse für Waren ► Umsatzerlöse für Dienstleistungen ► Mehrbestände an Fertigen und Unfertigen Erzeugnissen ► Eigenleistungen

Abb. 3.18: Gliederung der Erträge

Kosten- und Leistungsrechnung		
Leistungen	Beschreibung	Beispiele
Grundleistungen	Betriebliche Erträge, die unverändert in die KLR übernommen werden.	<ul style="list-style-type: none"> ► Umsatzerlöse für Erzeugnisse ► Umsatzerlöse für Waren ► Umsatzerlöse für Dienstleistungen ► Mehrbestände an Fertigen und Unfertigen Erzeugnissen ► Eigenleistungen
Andersleistungen	Betriebliche Erträge, die in der Finanzbuchhaltung erfasst sind, aber mit einem anderen Wert in die KLR übernommen werden.	<ul style="list-style-type: none"> ► Anderer Wertansatz für die Mehrbestände
Zusatzleistungen	Diesen Leistungen stehen keine Erträge in der Finanzbuchhaltung gegenüber.	<ul style="list-style-type: none"> ► Werbegeschenke ► Gratisproben

Abb. 3.19: Gliederung der Leistungen

Aufgabe

Grenzen Sie die genannten Geschäftsfälle ab, indem Sie die Beträge in die zutreffende Spalte übernehmen. (10 Punkte)

Nr.	Abgrenzung	Unternehmensbezogene Erträge in Euro	Grundleistungen in Euro	Andersleistungen in Euro	Zusatzleistungen in Euro
1.	Mieterträge aus nicht betriebsnotwendigem Vermögen 10.000 €.				
2.	Eine Maschine wird für 5.000 € über Buchwert verkauft.				
3.	Für den Verkauf der eigenen Erzeugnisse wird ein Umsatzerlös in Höhe von 24.000 € erzielt.				
4.	In der Finanzbuchhaltung wurden die Bestände für Fertige Erzeugnisse zu 75.000 € bewertet. In der Kosten- und Leistungsrechnung werden 80.000 € angesetzt.				
5.	Erträge aus zu viel gezahlten Steuern der Vorperiode in Höhe von 3.500 €.				

Kommentar: Erwartet wird lediglich eine einfache Reproduktionsleistung. Es sind nur die genannten Beträge in die jeweilige Spalte einzutragen.

Lösungsvorschlag

Nr.	Abgrenzung	Unternehmens-bezogene Erträge in Euro	Grund-leistungen in Euro	Anders-leistungen in Euro	Zusatz-leistungen in Euro
1	Mieterträge aus nicht betriebsnotwendigem Vermögen 10.000 €	10.000			
2	Eine Maschine wird für 5.000 € über Buchwert verkauft.	5.000			
3	Für den Verkauf der eigenen Erzeugnisse wird ein Umsatzerlös in Höhe von 24.000 € erzielt.		24.000		
4	In der Finanzbuchhaltung wurden die Bestände für Fertige Erzeugnisse zu 75.000 € bewertet. In der Kosten- und Leistungsrechnung werden 80.000 € angesetzt.			80.000	
5	Erträge aus zu viel gezahlten Steuern der Vorperiode in Höhe von 3.500 €.	3.500			

Kommentar: Die Spalte »Zusatzleistungen« war hier überflüssig. Aus der Anzahl der angegebenen Spalten kann also nicht unmittelbar geschlossen werden, dass sich in jeder Spalte auch ein Eintrag befinden muss.

Hinweis

Die Abgrenzung muss souverän beherrscht werden. Sie wird sowohl in der schriftlichen als auch in einer eventuellen mündlichen Ergänzungsprüfung regelmäßig abgefragt.

3.2 Kostenartenrechnung

Die Aufgabe der Kostenartenrechnung besteht darin, die Art und Höhe der angefallenen Kosten zu erfassen. Je nach Zielsetzung der KLR ist es zusätzlich erforderlich, die Kostenarten nach unterschiedlichen Kriterien zu gliedern.

3.2.1 Erfassung der Kosten

Die verursachungsgerechte Erfassung der Kosten ist die Basis für eine aussagefähige Kosten- und Leistungsrechnung und bildet die Grundlage für die Planung, Steuerung und Kontrolle des Unternehmens.

Je nach betrachteter Kostenart ist der Erfassungsaufwand unterschiedlich hoch. Unproblematisch ist die Erfassung der Grundkosten. Sie haben bereits in der Finanzbuchhaltung zu einer Auszahlung geführt und können als tatsächlicher Werteverzehr unverändert in die KLR übernommen werden. Die Bewertung der Anderskosten und Zusatzkosten stellt eine große Herausforderung dar. Soll beispielsweise der monatliche Werteverzehr des abnutzbaren Anlagevermögens geschätzt werden, so fließen in die Schätzung Erwartungen über den am Ende der Nutzungsdauer zu erzielenden Verkaufserlös bzw. über die Höhe des Wiederbeschaffungswertes ein. Hier ist eine ständige Überprüfung und Anpassung der Werte erforderlich.

3.2.2 Gliederung der Kosten

Aufgrund der vielseitigen Aufgaben der KLR wie Kostenkontrolle, Preisermittlung, Sortimentsauswahl usw. ist es notwendig, die Kostenarten nach unterschiedlichen Kriterien zu gliedern.

Gliederungskriterium	Unterteilung	Beispiele	Verwendet in
Produktionsfaktoren	Materialkosten	Fertigungsmaterial, Hilfsstoff- und Betriebsstoffkosten ...	Abgrenzungsrechnung
	Personalkosten	Löhne, Gehälter, Sozialkosten, kalkulatorischer Unternehmerlohn	Kapitel 3.1.2
	Kapitalkosten	Kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen ...	
	Dienstleistungskosten	Fremdinstandhaltungskosten, Gebühren, Abgaben, Rechtsanwaltskosten ...	
Betriebliche Funktionen	Beschaffungskosten	Gehälter Einkauf, Gehälter Lager, Stromkosten Lager ...	Vollkostenrechnung
	Produktionskosten	Fertigungslöhne, Stromkosten, kalkulatorische Abschreibungen ...	Kapitel 3.3 und 3.4
	Verwaltungskosten	Gehälter Rechnungswesen, Stromkosten Personalabteilung ...	
	Vertriebskosten	Gehälter Vertriebsmitarbeiter, Stromkosten Vertrieb ...	
Art der Verrechnung auf Kostenträger	Einzelkosten	Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne	Vollkostenrechnung
	Sondereinzelkosten der Fertigung	Forschungs- und Entwicklungskosten, Kosten für Modellanfertigungen ...	Kapitel 3.3 und 3.4
	Sondereinzelkosten des Vertriebs	Auftragsbezogene Spezialverpackung bzw. Transportkosten	
	Gemeinkosten	Gehälter, kalkulatorische Abschreibung, Versicherungsbeiträge ...	
Reagibilität auf Beschäftigungsänderungen	Fixe Kosten	Gehälter, Sozialkosten, kalkulatorische Kosten, Fremdinstandhaltungskosten, Rechtsanwaltskosten, Gebühren, Abgaben ...	Teilkostenrechnung Kapitel 3.5
	Variable Kosten	Löhne, Fertigungsmaterial ...	

Abb. 3.20: Gliederung der Kostenarten

Definitionen

Als *Einzelkosten* bezeichnet man alle Kosten, die sich einem Kostenträger (Produkt, Ware, Dienstleistung) direkt zuordnen lassen. Sie sind gleichzeitig variable Kosten. *Gemeinkosten* sind alle Kosten, die sich nicht unmittelbar einem Kostenträger zuordnen lassen. Sie werden über den Umweg der Kostenstellenrechnung und der Ermittlung von Zuschlagssätzen auf die Kostenträger verteilt. Gemeinkosten können sowohl fixe als auch variable Elemente enthalten.

Unter *Beschäftigung* versteht man in der Kostenrechnung die genutzte Kapazität, gemessen in der Anzahl der produzierten Produkte bzw. der eingesetzten Maschinenstunden innerhalb einer Abrechnungsperiode.

Vorsicht, Falle!

Mit Beschäftigung sind hier nicht die eingesetzten Arbeitskräfte gemeint.



Definitionen

Fixe Kosten reagieren nicht auf Beschäftigungsänderungen. Sie sichern die Betriebsbereitschaft und treten unabhängig von der produzierten Menge bzw. den genutzten Maschinenstunden auf.

Variable Kosten reagieren auf Beschäftigungsänderungen. Sie verändern sich mit zunehmender bzw. abnehmender Menge.

Aufgabe

Der Reiher GmbH liegt die folgende unvollständige Übersicht über die im Betrieb angefallenen Kostenarten vor.

Ordnen Sie die Kostenarten den einzelnen Kategorien zu, indem Sie die entsprechenden Spalten ankreuzen (Hinweis: jeweils zwei Einträge pro Zeile).

	Kostenarten	Einzelkosten	Gemeinkosten	Fixe Kosten	Variable Kosten
1.	Kalkulatorischer Unternehmerlohn				
2.	Gehälter				
3.	Kalkulatorische Zinsen				
4.	Kalkulatorische Abschreibung				
5.	Versicherungsbeiträge				
6.	Rohstoffkosten				
7.	Miete				
8.	Akkordlöhne				

(16 Punkte)

Kommentar: Verlangt wird eine souveräne Kenntnis der Begriffe. Sie wird fast in jeder schriftlichen und mündlichen Ergänzungsprüfung erwartet.

Lösungshinweis

	Kostenarten	Einzelkosten	Gemeinkosten	Fixe Kosten	Variable Kosten
1.	Kalkulatorischer Unternehmerlohn		x	x	
2.	Gehälter		x	x	
3.	Kalkulatorische Zinsen		x	x	
4.	Kalkulatorische Abschreibung		x	x	
5.	Versicherungsbeiträge		x	x	
6.	Rohstoffkosten	x			x
7.	Miete		x	x	
8.	Akkordlöhne	x			x

Kommentar: Die Einordnung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten sowie in fixe und variable Kosten ist entscheidend für die richtige Anwendung der Kostenrechnungsverfahren.

3.3 Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung ist das Bindeglied zwischen der Kostenartenrechnung und der Kostenträgerrechnung und gibt Auskunft darüber, wo die Gemeinkosten im Betrieb angefallen sind.

Definition

Kostenstellen sind Orte, an denen die zur Leistungserstellung benötigten Produktionsfaktoren verbraucht werden.

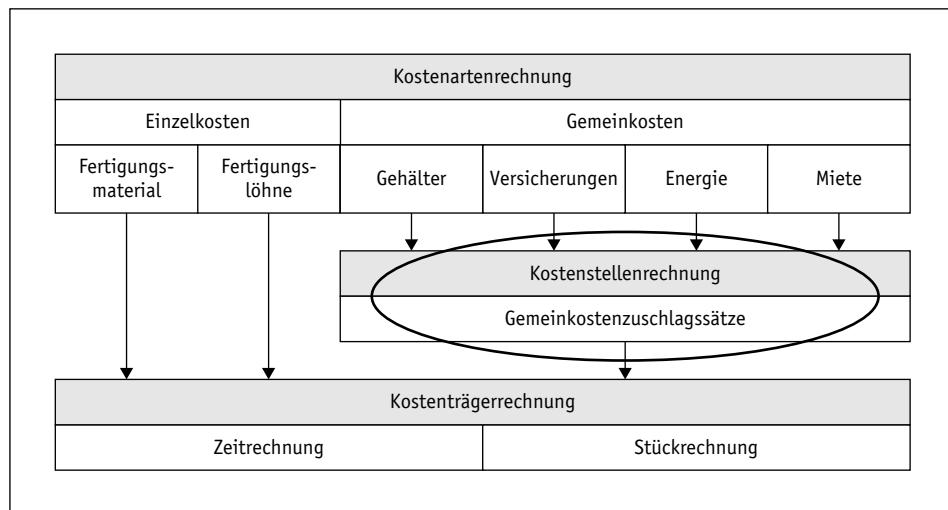


Abb. 3.21: Kostenstellenrechnung im System der Vollkostenrechnung

Die Aufgaben der Kostenstellenrechnung sind:

- ▶ verursachungsgerechte Zuordnung der Gemeinkosten auf Kostenstellen,
- ▶ Ermittlung von Gemeinkostenzuschlagssätzen für die Kostenträgerrechnung,
- ▶ innerbetriebliche Leistungsverrechnung zwischen einzelnen Kostenstellen sowie
- ▶ Wirtschaftlichkeitskontrolle durch Periodenvergleich.

Hinweis

In Handelsunternehmen werden Gemeinkosten als *Handlungskosten* bezeichnet.

Die Bildung der Kostenstellen kann nach unterschiedlichen Kriterien erfolgen:

▶ *Organisationsorientiert*

Kostenstellen werden hier entsprechend der Aufbauorganisation des Unternehmens gebildet. Der Hauptzweck liegt in der Überwachung der Wirtschaftlichkeit einzelner Abteilungen. Jeder Kostenstelleninhaber trägt die Kostenverantwortung für seinen Bereich.

▶ *Funktionsorientiert*

Die Gliederung der Kostenstellen nach betrieblichen Teilfunktionen ist gängige Praxis in Unternehmen, die ihre Preise über die Vollkostenrechnung ermitteln. Häufig stimmen die Teilfunktionen mit der Aufbauorganisation überein.

Funktionen im Industriebetrieb: Material (Beschaffung), Fertigung, Verwaltung, Vertrieb

▶ *Raumorientiert*

Die Gliederung der Kostenstellen erfolgt nach ihrer räumlichen Anordnung. Das können verschiedene Standorte des Unternehmens sein. Denkbar wäre aber auch eine Trennung von Produktionsstätte und Verwaltung.

Hinweis

Die weiteren Ausführungen zur Kostenstellenrechnung gehen von der funktionsorientierten Gliederung der Kostenstellen eines Industriebetriebes aus, die üblicherweise in der schriftlichen Prüfung verwendet wird.

Die Zuordnung der Gemeinkosten auf die einzelnen Kostenstellen erfolgt mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens (BAB). Je nach Umfang des Informationsgehalts wird unterschieden zwischen einstufigem und mehrstufigem BAB.

3.3.1 Einstufiger Betriebsabrechnungsbogen

Merkmale

Merkmale des einstufigen Betriebsabrechnungsbogens sind:

- ▶ Er besteht nur aus Hauptkostenstellen, die unmittelbar an der Absatzleistung beteiligt sind.
- ▶ In der Regel erfolgt eine monatliche Erfassung der Gemeinkosten.
- ▶ Gemeinkosten werden den Kostenstellen über Belege oder Verteilungsschlüssel zugeordnet.
- ▶ Aus den Kostensummen der Hauptkostenstellen werden Gemeinkostenzuschlagssätze zur Weiterverrechnung auf die Kostenträger ermittelt.
- ▶ Zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Kostenstellen werden die angefallenen Kosten (Ist-Kosten) und Durchschnittskosten (Normalkosten) gegenübergestellt.

Arten der Hauptkostenstellen

Hauptkostenstellen werden unterschieden in:

Materialstellen: Beschaffung, Lagerung und Bereitstellung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bzw. Handelswaren für die Leistungserstellung.

Fertigungshauptstellen: Produktionsstellen im Betrieb (Dreherei, Stanzerei, Montage ...).

Verwaltungsstellen: Erfassung, Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Abläufe (Geschäftsleitung, Finanzbuchhaltung, Controlling, Personalabteilung ...)

Vertriebsstellen: Verkauf, Versand, Werbung, Fertigteilelager

Hinsichtlich der Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen unterscheidet man Kostenstelleneinzelkosten und Kostenstellengemeinkosten.

Definition

Kostenstelleneinzelkosten zeichnen sich dadurch aus, dass sie der *Kostenstelle* direkt anhand von Belegen zugeordnet werden können.

Beispiele

- ▶ Das Gehalt eines Mitarbeiters aus dem Einkauf wird der Materialkostenstelle zugeordnet, während das Gehalt eines Mitarbeiters aus der Personalabteilung in der Verwaltungskostenstelle berücksichtigt wird.
- ▶ Der Verbrauch von Büromaterial wird der Kostenstelle zugeordnet, die das Büromaterial bestellt hat. Für diesen Vorgang liegt der Buchhaltung eine Rechnung vor, die als Beleg für die Kostenzurechnung verwendet wird.

Definition

Als *Kostenstellengemeinkosten* bezeichnet man alle Kosten, die nur indirekt über Verteilungsschlüssel auf die *Kostenstellen* verteilt werden können, da für sie keine kostenstellenbezogenen Belege vorliegen.

Beispiele

- ▶ Der monatliche Stromverbrauch kann den Kostenstellen nur indirekt zugeordnet werden, da nicht jede Kostenstelle über einen eigenen Stromzähler verfügt. Hier muss nach einer sinnvollen Verteilungsgrundlage gesucht werden, damit die Kosten möglichst verursachungsgerecht auf die Kostenstellen verteilt werden. Eine mögliche Verteilungsgrundlage wäre die Anzahl der Energieverbraucher, eine andere beispielsweise die Raumgröße.
- ▶ Für die Verteilung der monatlichen Miete auf die Kostenstellen wird im Allgemeinen die Raumgröße als Verteilungskriterium herangezogen.

Die Vorgehensweise bei der Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen soll an einem Beispiel schrittweise erläutert werden.

Beispiel

Die Möwe GmbH erstellt für den Monat Januar einen Betriebsabrechnungsbogen. Die Kostenstellen sind nach den betrieblichen Funktionen in einen Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebsbereich gegliedert. Im Fertigungsbereich werden die Kosten noch einmal in eine Hauptstelle A und B unterteilt, um eine genauere Kostenzuordnung zu erreichen.

1. Schritt: Übernahme der Zahlen aus der Abgrenzungsrechnung

Die aus der Abgrenzungsrechnung ermittelten Gemeinkostenarten der Möwe GmbH werden in die erste Spalte des BAB in Abb. 3.22 eingetragen, die entsprechenden Beträge in der zweiten Spalte aufgenommen.

Betriebsabrechnungsbogen Januar						
Kostenarten	Gemeinkosten in Euro	Kostenstellen				
		Materialbereich	Fertigungsbereich			Verwaltungsbereich
			Hauptstelle A	Hauptstelle B	Summe A+B	
Hilfs- und Betriebsstoffe	3.000					
Gehälter	30.000					
Energie	2.000					
Kalk. Abschreibungen	12.000					
Kalk. Unternehmerlohn	4.500					
Summe	51.500					

Abb. 3.22: BAB vor Verteilung der Gemeinkosten

Schritt 2: Verteilung der Kostenstelleneinzelkosten (direkt zuordenbare Gemeinkosten)

Für Gehälter sowie Hilfs- und Betriebsstoffe liegen der Möwe GmbH Belege in Form von Gehaltslisten bzw. Entnahmescheinen vor, sodass diese Kosten den Kostenstellen direkt zugeordnet werden können (siehe Abb. 3.23).

Betriebsabrechnungsbogen Januar							
Kostenarten	Gemeinkosten in Euro	Kostenstellen					
		Materialbereich	Fertigungsbereich			Verwaltungsbereich	Vertriebsbereich
			Hauptstelle A	Hauptstelle B	Summe A+B		
Hilfs- und Betriebsstoffe	3.000	250	1.000	1.200	2.200	200	350
Gehälter	30.000	8.500	6.000	8.300	14.300	4.000	3.200
Energie	2.000						
Kalk. Abschreibungen	12.000						
Kalk. Unternehmerlohn	4.500						
Summe	51.500						

Abb. 3.23: BAB nach Verteilung der Kostenstelleneinzelkosten

Vorsicht, Falle!

Der Summenspalte im Fertigungsbereich werden keine Gemeinkosten zugeordnet. Sie ergibt sich ausschließlich aus der Addition der Hauptstellen A und B.

Schritt 3: Verteilung der Kostenstellengemeinkosten (indirekte Zuordnung der Gemeinkosten)
 Bei Kostenstellengemeinkosten sind nur die Gesamtkosten der jeweiligen Gemeinkostenart bekannt. Hier muss also ein geeigneter Verteilungsschlüssel gefunden werden, der die Gemeinkosten anteilig den Kostenstellen zuordnet. Die Verteilung erfolgt nach folgenden Formeln:

$$\text{Kosten pro Anteil} = \frac{\text{Summe der Kostenart}}{\text{Summe der Anteile}}$$

Kostenzurechnung auf eine Kostenstelle = Kosten pro Anteil \times Anteile der Kostenstelle

Beispiel

Die Möwe GmbH entscheidet sich dafür, die Energiekosten nach der Anzahl der Energieverbraucher auf die Kostenstellen zu verteilen. Dazu wurden die Energieverbraucher der einzelnen Kostenstellen gezählt und in Abb. 3.24 dargestellt.

	Kostenstellen				
	Material	Fertigung A	Fertigung B	Verwaltung	Vertrieb
Anzahl Energieverbraucher	30	50	60	40	20

Abb. 3.24: Anzahl der Energieverbraucher pro Kostenstelle

Hinweis

Häufig wird der Verteilungsschlüssel in verkürzter Form in der Reihenfolge der im BAB aufgeführten Kostenstellen angegeben. Für Energie würde die Angabe lauten:

Verteilungsschlüssel Energie: 30 : 50 : 60 : 40 : 20 oder 3 : 5 : 6 : 4 : 2

Insgesamt fallen im Januar laut BAB in Abb. 3.22 Energiekosten in Höhe von 2.000 Euro an. Um die Energiekosten pro Energieverbraucher zu ermitteln, werden die Gesamtkosten der Kostenart Energie durch die Summe aller Anteile geteilt.

$$\text{Energiekosten pro Anteil} = \frac{2.000}{30 + 50 + 60 + 40 + 20} = \frac{2.000}{200} = 10 \text{ €}$$

Jeder Energieverbraucher verursacht also 10 Euro Energiekosten.

Je nach Anzahl der Energieverbraucher werden nun die Energiekosten auf die Kostenstellen verteilt:

	Kostenstellen				
	Material	Fertigung A	Fertigung B	Verwaltung	Vertrieb
Energiekosten	10 € \times 30 = 300 €	10 € \times 50 = 500 €	10 € \times 60 = 600 €	10 € \times 40 = 400	10 € \times 20 = 200 €

Abb. 3.25: Zuordnung der Energiekosten auf Kostenstellen