

Hengstebeck

Rechnungswesen für Steuerfachangestellte (Rechtslage 2023)



Wirtschaftswissenschaftliche Bücherei für Schule und Praxis

Begründet von Handelsschul-Direktor Dipl.-Hdl. Friedrich Hutkap †

Verfasser:

Klaus Hengstebeck
Diplomökonom

Fast alle in diesem Buch erwähnten Hard- und Softwarebezeichnungen sind eingetragene Warenzeichen.

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 60a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Coverbild (rechts oben): Friedberg – adobe.stock.com
(rechts unten): contrastwerkstatt – adobe.stock.com
(links): Mangostar – adobe.stock.com

* * * * *

25. Auflage 2023

© 1999 by MERKUR VERLAG RINTELN

Gesamtherstellung:

MERKUR VERLAG RINTELN Hutkap GmbH & Co. KG, 31735 Rinteln

E-Mail: info@merkur-verlag.de
lehrer-service@merkur-verlag.de

Internet: www.merkur-verlag.de

Merkur-Nr. 0068-25

ISBN 978-3-8120-0068-0

A Buchführungsarbeiten durchführen (zu Lernfeld 2)

1 Gliederung des Rechnungswesens

Das betriebliche Rechnungswesen umfasst alle Maßnahmen und Verfahren zur systematischen Erfassung, Darstellung und Abrechnung des betrieblichen Geschehens, soweit dies zahlenmäßig, d. h. mengen- und wertmäßig, möglich ist. Es spiegelt den Aufbau und den Ablauf der betrieblichen Prozesse wider und schafft damit die Voraussetzungen, den Betrieb, insbesondere im Hinblick auf eine Verbesserung von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität, zu durchleuchten.

Aufgabe des Rechnungswesens ist es, im Geschäftsverkehr anfallende Daten zu sammeln, diese sinnvoll aufzubereiten und damit dem Unternehmer als wichtige interne Informationsquelle zur Verfügung zu stehen.

Das betriebliche Rechnungswesen gliedert sich in verschiedene Aufgabenbereiche, und zwar in

- ▶ Buchführung,
- ▶ Kosten- und Leistungsrechnung,
- ▶ Statistik und
- ▶ Planungsrechnung.

Diese Teilbereiche stehen nicht isoliert nebeneinander, sondern sind in der genannten Reihenfolge voneinander abhängig.

1.1 Buchführung

Die Buchführung (Finanzbuchführung) nimmt eine zentrale Stellung ein, weil ihr Zahlenmaterial die Grundlage für die übrigen Zweige des Rechnungswesens darstellt. Sie hat die Aufgabe, alle Geschäftsvorfälle planmäßig und zeitlich geordnet festzuhalten.

Anhand der so erstellten Unterlagen ist in gewissen Zeitabständen die Vermögenslage, vor allem aber auch die Erfolgslage des Unternehmens, insbesondere im Jahresabschluss, festzustellen.

Darüber hinaus übernimmt die Buchführung die folgenden Aufgaben:

Die Buchführung dient der Selbstinformation des Unternehmers.

Der Unternehmer kann sich jederzeit informieren,

- ▶ wie sich Vermögen und Schulden zusammensetzen und verändert haben,
- ▶ welchen Gewinn oder Verlust er innerhalb eines bestimmten Zeitraums erwirtschaftet hat,
- ▶ welche Aufwendungen und Erträge den Erfolg des Unternehmens beeinflusst haben.

Die Buchführung ist Grundlage der Rechenschaftslegung.

Häufig ist eine Person, die ein Unternehmen aufbauen will, nicht in der Lage, das benötigte Eigenkapital allein in voller Höhe bereitzustellen. Das Problem kann gelöst werden, wenn weitere Personen (Gesellschafter) das noch erforderliche Eigenkapital zur Verfügung stellen.

Da die kapitalmäßige Beteiligung an einem Unternehmen nicht auch die Beteiligung an der Geschäftsführung zur Folge haben muss, ist den nicht an der Geschäftsführung beteiligten

Gesellschaftern Rechenschaft darüber zu geben, wie mit dem Kapital gearbeitet worden ist (§§ 118, 166, 325ff. HGB).

Die Rechenschaftslegung erfolgt im Jahresabschluss, dessen Grundlage die Buchführung ist.

Die Buchführung liefert die Zahlen zur Berechnung der Steuern.

Mithilfe der Buchführung ist der Unternehmer in der Lage, korrekte Umsatzsteuer-Voranmeldungen/Erklärungen und Lohnsteueranmeldungen zu erstellen.

Darüber hinaus stellt die Buchführung die Grunddaten (Gewinn) für die Berechnung der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer zur Verfügung.

Den Finanzbehörden bleibt es vorbehalten, die Richtigkeit der Steuererklärungen des Unternehmers anhand der Aufzeichnungen in der Buchführung zu überprüfen.

Die Buchführung schützt die Gläubiger (z. B. Banken, Lieferanten).

Gläubigerschutz heißt, ein Kreditgeber kann sich aufgrund der Handelsbücher

- ▶ vor der Kreditgewährung ein Urteil über die Kreditwürdigkeit des Unternehmens bilden,
- ▶ während der Laufzeit des Kredits über die Entwicklung der Kreditwürdigkeit des Unternehmers informieren.

Die Buchführung dient als Beweismittel.

Im Falle von Rechtsstreitigkeiten des Unternehmers mit Kunden, Gläubigern und Behörden ist das Gericht berechtigt (§ 258 HGB), die Vorlage der Handelsbücher zu verlangen. Diese können dann als Beweismittel dienen. Dies ist allerdings nur möglich, wenn die Handelsbücher ordnungsgemäß geführt worden sind.

1.2 Kosten- und Leistungsrechnung

Im Gegensatz zur Buchführung, die sich als zahlenmäßige Aufzeichnung sämtlicher wirtschaftlicher Vorgänge des gesamten Unternehmens versteht, beschränkt sich die Kosten- und Leistungsrechnung auf die Erfassung der erfolgsbeeinflussenden Größen, die mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit – Leistungserstellung und -verwertung – zusammenhängen. Die entsprechenden Beträge werden als Kosten bzw. Leistungen bezeichnet.

Durch Abzug der Kosten von den Leistungen ergibt sich der Erfolg des Betriebes.

Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung ist es vor allem, Unterlagen bereitzustellen, die als Grundlage der Kalkulation dienen und eine Kontrolle der Wirtschaftlichkeit ermöglichen.

1.3 Statistik

Die Statistik wertet das Zahlenmaterial von Buchführung und Kosten- und Leistungsrechnung aus. Sie verarbeitet die Zahlen zu Kennziffern, Tabellen, grafischen Darstellungen usw. und ermöglicht dadurch schnelle und übersichtliche Informationen über alle wesentlichen Betriebsdaten (z. B. Lager-, Kosten-, Umsatz- und Personalentwicklung). Sie ist eine Vergleichsrechnung, die der Betriebskontrolle dient und die Wirtschaftlichkeit prüft.

1.4 Planungsrechnung

Die Planungsrechnung ist eine vorausschauende Berechnung, d. h., sie legt aufgrund der Verhältnisse der Vergangenheit und der erwarteten Entwicklung fest, wie das Unternehmen in Zukunft arbeiten soll (Einkaufs-, Absatz-, Produktions-, Finanz-, Werbeplan).

Die Planungsrechnung ist nur dann verlässlich, wenn sie von Buchführung, Kalkulation und Statistik einwandfreie Unterlagen über die Verhältnisse der Vergangenheit erhält, die einen Schluss auf die Zukunft gestatten. Eine weitere Bedingung ist, dass die erwartete Entwicklung sorgfältig abgeschätzt wird.

Gliederung des Rechnungswesens			
Buchführung (Grundlage für übrige Bereiche)	Kosten- und Leistungsrechnung	Statistik	Planungsrechnung
Dokumentation = Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle innerhalb eines be- stimmten Zeitraums Rechenschaftslegung im Jahresabschluss	Erfassung der durch die eigentliche betriebliche Tätig- keit verursachten erfolgswirksamen Beträge (Kosten und Leistungen) Überwachung der Wirtschaftlichkeit	Aufbereitung und Auswertung der Zahlen der Buchfüh- rung und Kosten- und Leistungsrechnung zur Überwachung des Betriebsgeschehens und Gewinnung von Unterlagen für die betriebliche Planung und Disposition	Berechnung der zukünftigen betrieb- lichen Entwicklung aufgrund der Zahlen der Buchführung, der Kosten- und Leis- tungsrechnung und der Statistik

Kontrollaufgaben

1. Erklären Sie, was unter dem Begriff Buchführung zu verstehen ist.
2. Nennen Sie einige wichtige Aufgaben der Buchführung.
3. Welche Informationen liefert die Buchführung dem Unternehmer?
4. Nennen Sie weitere Personen bzw. Institutionen, für die die Buchführung von Bedeutung ist.
5. Warum haben die unter 4. genannten Personen bzw. Institutionen berechtigtes Interesse an der Buchführung?

2 Allgemeine Vorschriften zur Buchführung

2.1 Buchführungspflicht

Die Buchführung ist das zahlenmäßige Spiegelbild des gesamten Unternehmensgeschehens. Demzufolge enthält sie für die Geschäftsführung, die Eigentümer des Unternehmens, die Gläubiger und den Staat wichtige Informationen. Verständlicherweise stellt das Unternehmen diese Informationen Außenstehenden nicht freiwillig zur Verfügung, sondern nur dann, wenn es durch Gesetze dazu gezwungen wird.

Um den unterschiedlichen Informationsbedürfnissen Außenstehender gerecht zu werden, bedarf es unterschiedlicher Vorschriften. Diese befinden sich einerseits im Handelsgesetzbuch (HGB), andererseits in der Abgabenordnung (AO).

2.1.1 Handelsrechtliche Buchführungspflicht

Die handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 238 ff. HGB) verpflichten nur Kaufleute (§§ 1 ff. HGB) zur Buchführung. In § 238 HGB heißt es: „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.“

Grundsätzlich beginnt damit die Buchführungspflicht mit der Erlangung der Kaufmannseigenschaft und endet mit dem Verlust der Kaufmannseigenschaft.

Für Einzelkaufleute gelten allerdings Besonderheiten (§ 241 a Abs. 1 S. 1 HGB). Sie sind ab dem auf das Jahr der Gründung folgenden Jahr nur dann buchführungspflichtig, wenn sie am Abschlussstichtag Umsatzerlöse von mehr als 600.000,00 EUR **oder** einen Jahresüberschuss von mehr als 60.000,00 EUR erzielt haben. Ihre Buchführungspflicht endet immer wieder, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils Umsatzerlöse von nicht mehr als 600.000,00 EUR **und** jeweils einen Jahresüberschuss von nicht mehr als 60.000,00 EUR aufweisen.

2.1.2 Steuerrechtliche Buchführungspflicht

Die grundlegenden steuerrechtlichen Vorschriften zur Buchführungspflicht befinden sich in der AO. Nach § 140 AO muss jeder, der nach anderen als den Steuergesetzen Bücher zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die damit auferlegten Verpflichtungen auch im Interesse der Besteuerung erfüllen.

Damit werden die handelsrechtlichen Buchführungspflichten bestätigt und auch für das Steuerrecht maßgeblich (abgeleitete Buchführungspflicht).

Daneben erweitert § 141 AO den Kreis der Buchführungspflichtigen. Buchführungspflichtig sind danach auch Einzelkaufleute, die die handelsrechtlichen Grenzwerte für Umsatzerlöse und Jahresüberschuss nicht bzw. in zwei aufeinanderfolgenden Abschlussjahren nicht mehr überschreiten, sowie Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die nicht Kaufleute sind (originäre Buchführungspflicht). Dies jedoch nur dann, wenn nach den Feststellungen der Finanzbehörde (z. B. im Rahmen eines Steuerbescheides) für den einzelnen Betrieb eine der folgenden Grenzen überschritten wird:

- Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 S. 1 UStG) 600.000,00 EUR im Kalenderjahr oder

- Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen 25.000,00 EUR oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb 60.000,00 EUR im Wirtschaftsjahr oder
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft 60.000,00 EUR im Kalenderjahr.

Beispiel:

Nach den Feststellungen des Finanzamts ergeben sich für einen Einzelkaufmann aufgrund entsprechender Steuerbescheide für die Jahre 01 bis 04 u. a. die folgenden Werte:

Jahr	01	02	03	04
Umsatzerlöse/ Gesamtumsatz	400.000,00 EUR	490.000,00 EUR	580.000,00 EUR	600.000,00 EUR
Jahresüberschuss/ Gewinn	62.000,00 EUR	65.000,00 EUR	72.000,00 EUR	80.000,00 EUR

Als Einzelkaufmann ist er im Jahr 01 stets handelsrechtlich nach § 238 HGB buchführungspflichtig. Weil er in den Jahren 01 bis 04 die in § 241 a HGB genannten Grenzwerte von 600.000,00 EUR bzw. 60.000,00 EUR überschreitet, ist er ab dem Jahr 02 ebenfalls handelsrechtlich nach § 238 HGB und somit auch steuerrechtlich nach § 140 AO zur Buchführung verpflichtet.

Der steuerrechtlichen Verpflichtung zur Buchführung (§ 141 Abs. 1 AO) ist allerdings erst dann nachzukommen, wenn die Finanzbehörde (mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres) auf diese Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 AO).

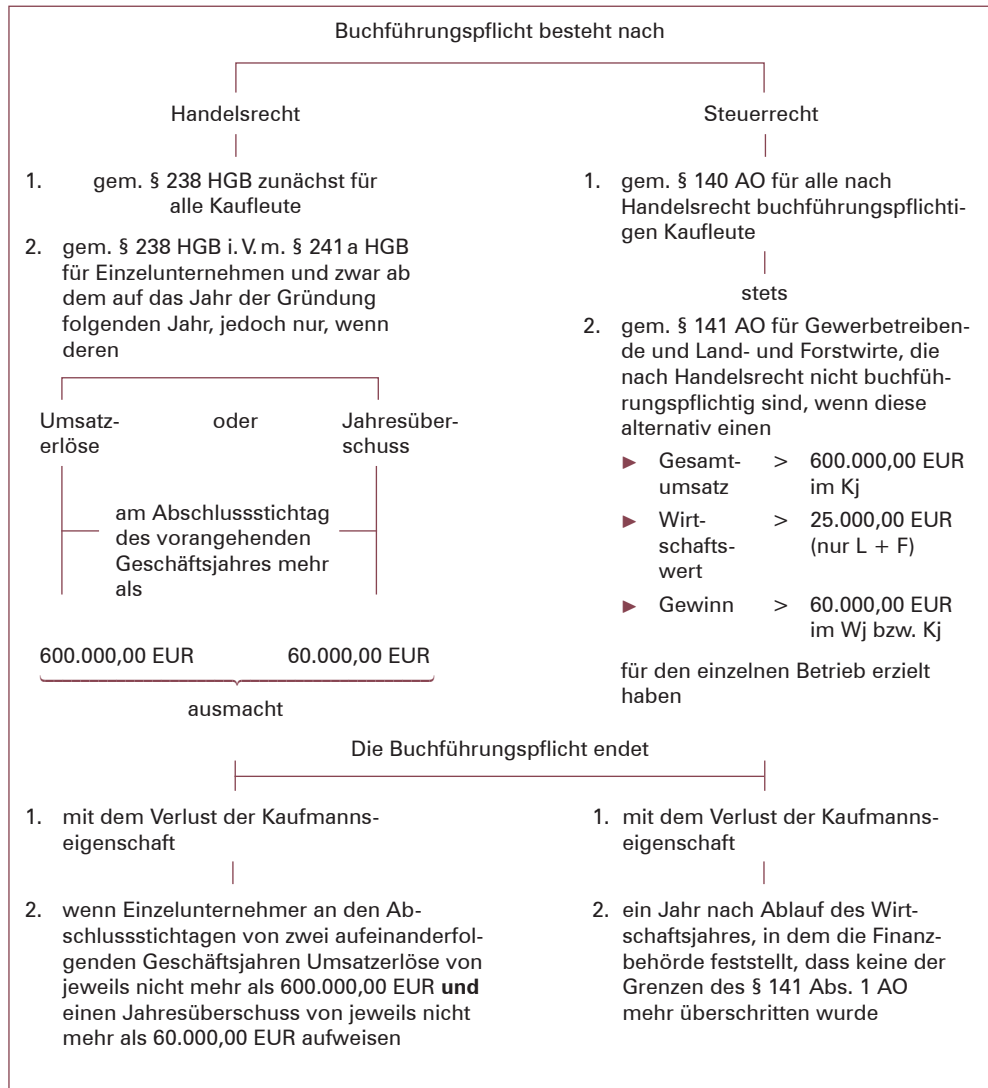
Beispiel:

Ein Kioskbetreiber (kein Kaufmann) mit einem Jahresumsatz von 200.000,00 EUR reicht seine Einkommensteuererklärung für 01 am 31. Mai 02 beim Finanzamt ein. Der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamts stellt daraufhin am 10. August 02 erstmals einen Gewinn von mehr als 60.000,00 EUR fest.

Durch das Überschreiten der Gewinngrenze ist der Kioskbetreiber ab dem Jahr 02 buchführungspflichtig geworden. Seiner Verpflichtung, Bücher zu führen, muss er jedoch erst nachkommen, wenn er durch eine Mitteilung des Finanzamts dazu aufgefordert wird (§ 141 Abs. 2 AO). Dies kann frühestens vom Wirtschaftsjahr 03 an der Fall sein.

Die steuerrechtliche Buchführungspflicht endet

- nach § 140 AO bei Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit dem Verlust der Kaufmannseigenschaft,
- nach § 141 AO bei von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreiten Einzelkaufleuten sowie Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten, die nicht Kaufleute sind, ein Jahr nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass keine der Grenzen des § 141 Abs. 1 AO mehr überschritten wurde.



Übungen

1. Eine ins Handelsregister eingetragene Einzelunternehmung wurde am 6. August 01 eröffnet. Lt. Feststellung des Finanzamts vom 15. Juni 02 wurde bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 01 trotz eines Umsatzes von 750.000,00 EUR kein Gewinn erzielt.

Nehmen Sie unter Angabe der Rechtsvorschriften Stellung zur Buchführungspflicht des Unternehmers in den Jahren 01 und 02.

2. Ein selbstständiger Steuerberater, der 10 Fachangestellte beschäftigt, erzielte im Jahr 01 bei einem Umsatz von 620.000,00 EUR einen Gewinn in Höhe von 150.000,00 EUR.

Erläutern Sie, ob und ggf. ab wann der Steuerberater zur Buchführung verpflichtet ist. Nennen Sie auch die zugrunde liegende Rechtsvorschrift.

3. Eine Handels-GmbH wurde am 20. November 01 ins Handelsregister eingetragen. Der bis zum 31. Dezember 01 erzielte Umsatz beläuft sich auf 150.000,00 EUR, der Gewinn auf 20.000,00 EUR.

Nehmen Sie unter Angabe der Rechtsvorschrift Stellung zur Buchführungspflicht der GmbH in den Jahren 01 und 02.

4. Nach den Feststellungen des Finanzamts hat der Einzelkaufmann Jürgen Becker, der im Jahr 01 sein Unternehmen gegründet hat, in den Jahren 01 bis 05 die folgenden Umsatzerlöse/Gesamtumsatz bzw. Jahresüberschüsse/Gewinne erzielt:

Jahr	Umsatzerlöse/Gesamtumsatz	Jahresüberschuss/Gewinn
01	420.000,00 EUR	68.000,00 EUR
02	640.000,00 EUR	79.000,00 EUR
03	590.000,00 EUR	58.000,00 EUR
04	560.000,00 EUR	65.000,00 EUR
05	630.000,00 EUR	71.000,00 EUR

Erläutern Sie unter Angabe der Rechtsvorschriften, in welchen der Jahre 01 bis 06 für den Einzelkaufmann Buchführungspflicht besteht.

5. Ein Gewerbetreibender, der nicht im Handelsregister eingetragen ist, wird durch das Finanzamt aufgefordert, Bücher zu führen und jährliche Abschlüsse zu machen.

Welche Begründung kann das Finanzamt für diese Aufforderung geben?

6. Entscheiden und begründen Sie unter Angabe der entsprechenden Rechtsvorschriften, ob und ggf. in welchen der Jahre 01 bis 05 folgende Personen buchführungspflichtig sind:

- Einzelkaufmann,
- Steuerberatungs-GmbH,
- Werkzeughändler (Nicht-Kaufmann),
- Rechtsanwalt,
- Textilhandel OHG.

Gehen Sie davon aus, dass das Finanzamt für alle genannten Personen die gleichen Gewinne und Umsätze festgestellt hat, und zwar

	Gewinn	Umsatz/Gesamtumsatz
in 01	22.000,00 EUR	180.000,00 EUR
in 02	58.000,00 EUR	640.000,00 EUR
in 03	68.000,00 EUR	700.000,00 EUR
in 04	62.000,00 EUR	650.000,00 EUR

7. Entscheiden und begründen Sie unter Angabe der entsprechenden Rechtsvorschriften, ob und ggf. in welchen der Jahre 02 bis 04 die im Folgenden aufgeführten Unternehmer verpflichtet sind, Bücher zu führen und jährliche Abschlüsse zu machen. Die Unternehmen wurden in 01 neu gegründet. Für das Jahr 01 hat das Finanzamt für jedes der aufgeführten Unternehmen einen Gewinn in Höhe von 25.000,00 EUR und einen Umsatz/Gesamtumsatz in Höhe von 100.000,00 EUR festgestellt.

		Jahresüberschuss/ Gewinn	Umsatz/ Gesamtumsatz
a) Kommanditgesellschaft	02	15.000,00 EUR	180.000,00 EUR
	03	52.000,00 EUR	560.000,00 EUR
b) GmbH	02	18.000,00 EUR	200.000,00 EUR
	03	62.000,00 EUR	370.000,00 EUR
c) Nicht-Kaufmann, Betrieb Siegen Betrieb Olpe	02	35.000,00 EUR	120.000,00 EUR
	03	48.000,00 EUR	130.000,00 EUR
	02	21.000,00 EUR	150.000,00 EUR
	03	42.000,00 EUR	160.000,00 EUR
d) Steuerberater	02	58.000,00 EUR	210.000,00 EUR
	03	62.000,00 EUR	220.000,00 EUR
e) Einzelkaufmann	02	62.000,00 EUR	660.000,00 EUR
	03	70.000,00 EUR	710.000,00 EUR

8. Peter Stricker eröffnete im Jahr 01 ein Andenkenlädchen. Im ersten Wirtschaftsjahr erzielte er bei einem Umsatz/Gesamtumsatz von 90.000,00 EUR einen Gewinn in Höhe von 22.800,00 EUR. Bei einem Umsatz/Gesamtumsatz von 210.000,00 EUR betrug sein Gewinn im zweiten Wirtschaftsjahr 68.200,00 EUR.

Mit dem Steuerbescheid für das Jahr 02 erhält Peter Stricker am 27. Juni 03 die Aufforderung des Finanzamts, eine ordnungsgemäße Buchführung einzurichten.

- Prüfen Sie, ob die Aufforderung des Finanzamts berechtigt ist.
- Klären Sie, von welchem Zeitpunkt an Peter Stricker ggf. der Aufforderung des Finanzamts nachzukommen hat.

Geben Sie jeweils auch die entsprechenden Rechtsvorschriften an.

9. Lt. der Feststellungen des Finanzamts hat der Einzelkaufmann Bernhard Köhler, der seit einigen Jahren seiner Verpflichtung, Bücher zu führen, nachkommt, in den Jahren 02 bis 09 die folgenden Umsatzerlöse bzw. Jahresüberschüsse/Gewinne erzielt:

Jahr	Umsatzerlöse/ Gesamtumsatz	Jahresüberschuss/Gewinn
02	650.000,00 EUR	78.000,00 EUR
03	660.000,00 EUR	70.000,00 EUR
04	550.000,00 EUR	59.500,00 EUR
05	680.000,00 EUR	71.000,00 EUR
06	610.000,00 EUR	48.000,00 EUR
07	550.000,00 EUR	45.000,00 EUR
08	580.000,00 EUR	50.000,00 EUR
09	590.000,00 EUR	57.000,00 EUR

Stellen Sie unter Angabe der entsprechenden Rechtsvorschrift fest, wann die Buchführungspflicht für den Einzelkaufmann endet.

2.2 Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

2.2.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die Buchführung ist ordnungsgemäß, wenn sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht. Was unter diesem Begriff zu verstehen ist, ist nicht genau bestimmt. Vielmehr sind die GoB nach dem Willen des Gesetzgebers ein unbestimmter Rechtsbegriff, der dazu dient, die Interpretation von Gesetzestexten zu ermöglichen und Gesetzeslücken auszufüllen. Dies vor allem, um Anpassungen der Buchführung an künftige wirtschaftliche und rechtliche Änderungen möglich zu machen.

GoB entstehen durch

- die Verkehrsanschauung,
- die Rechtsordnung mit ihren Gesetzen und Verordnungen,
- die Rechtsprechung,
- Empfehlungen und Gutachten von Behörden und Verbänden und
- wissenschaftliche Veröffentlichungen.

Ein Teil der GoB ist ausdrücklich, die anderen GoB sind nur allgemein im Handelsgesetzbuch erwähnt. Dies hat jedoch keine unterschiedliche Gewichtung der GoB zur Folge. Alle nicht ausdrücklich im HGB genannten GoB erlangen ihre Rechtswirkung durch die allgemeine Nennung in den §§ 243 und 264 HGB (sogenannte Generalklauseln).

Von Bedeutung für die eigentliche Buchführung sind die Grundsätze des systematischen Aufbaus der Buchführung, der Vollständigkeit sowie der Ordnungsmäßigkeit des Belegwesens.

(1) Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung

Gegenstand der Buchführung und des Jahresabschlusses ist die korrekte Darstellung der Handelsgeschäfte und der Lage des Unternehmens (§ 238 Abs. 1 HGB). Es wird also die richtige, übersichtliche, zeitgerechte und geordnete Führung der Bücher verlangt.

Die richtige Führung der Bücher ist gewährleistet, wenn alle Buchungen inhaltlich mit den zugrunde liegenden Geschäftsvorfällen übereinstimmen.

Übersichtlich ist die Führung der Bücher dann, wenn ein sachverständiger Dritter sich anhand der Bücher in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen kann.

Zeitgerechte Buchung bedeutet, dass – außer bei Kassenvorgängen, die täglich aufzuzeichnen sind – Buchungen zeitnah und in der richtigen Zeitfolge erfolgen müssen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von 8 Tagen nach Rechnungseingang beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht erfasst werden, wenn die Erfassung der Kreditgeschäfte eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats im Grundbuch erfolgt (R 5.2 Abs. 1 EStR).

Eine geordnete Führung der Bücher ist gewährleistet, wenn die Buchungen aufgrund eines Kontenplans erfolgen, eine Trennung von Sach- und Personenkonten sowie Bestands- und Erfolgskonten vorgenommen wird und für die Buchführung Grund- und Hauptbuch eingerichtet werden.

(2) Grundsatz der Vollständigkeit

Nach diesem Grundsatz

- ▶ hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten,
- ▶ darf keine Verrechnung von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite¹ sowie von Aufwendungen und Erträgen erfolgen und
- ▶ sind alle Geschäftsvorfälle einzeln aufzuzeichnen.

(3) Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit des Belegwesens

Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung zum Zwecke der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 HGB).

Demnach

- ▶ darf keine Buchung ohne Beleg erfolgen,
- ▶ muss jeder Beleg
 - eine eindeutige Belegnummer,
 - Angaben über Belegaussteller und -empfänger,
 - Angaben über den Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu berechnende Betrag ergibt,
 - eine hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles,
 - das Belegdatumenthalten,
- ▶ haben alle Buchungen in einer lebenden Sprache zu erfolgen,
- ▶ müssen verwendete Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbole eindeutig bestimmt sein,
- ▶ müssen gegenseitige Verweise – von der Buchung zum Beleg bzw. vom Beleg zur Buchung – vorhanden sein,
- ▶ haben Korrekturen, die dazu führen, dass der ursprüngliche Inhalt einer Buchung nicht mehr feststellbar ist (Grundsatz der Unveränderbarkeit), zu unterbleiben (§ 239 HGB).

2.2.2 Rechtsfolgen nicht ordnungsmäßiger Buchführung

2.2.2.1 Steuerrechtliche Folgen

Normalerweise dient die ordnungsgemäße Buchführung als Grundlage für die Besteuerung. Werden jedoch trotz Buchführungspflicht keine Bücher geführt, muss das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen anhand der vorhandenen Unterlagen (Belege, Kontrollmitteilungen) schätzen (§ 162 AO).

Werden Bücher geführt, können diese fehlerhaft sein. Es können sowohl formelle als auch materielle Mängel vorliegen.

Werden formelle Mängel festgestellt, gilt die Buchführung noch als ordnungsmäßig, wenn das sachliche Ergebnis, insbesondere der Gewinn, durch diese Fehler nicht beeinflusst wird und die Mängel keinen erheblichen Verstoß gegen die GoB darstellen. Ein erheblicher Verstoß liegt z. B. vor, wenn Kasseneinnahmen und -ausgaben nicht täglich, sondern nur monatlich erfasst oder

¹ Ausnahmen: §§ 246 und 274 HGB.

Eintragungen in den Büchern durch Benutzung von Tintenkillern rückgängig gemacht worden sind.

Enthält die Buchführung unwesentliche materielle Mängel, wirkt sich dies ebenfalls nicht auf die Ordnungsmäßigkeit aus. Es muss allerdings gewährleistet sein, dass die Fehler berichtigt werden oder das Buchführungsergebnis durch eine zusätzliche Schätzung (Teilschätzung) richtiggestellt wird. Dies ist z.B. möglich, wenn unbedeutende Geschäftsvorfälle nicht oder nicht richtig gebucht worden sind.

Enthält die Buchführung dagegen erhebliche formelle oder wesentliche sachliche (materielle) Mängel, wird sie verworfen und es kommt zu einer Vollschatzung (§ 162 AO) der Besteuerungsgrundlagen. Dies ist der Fall, wenn Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden, vorgelegte Aufzeichnungen unverwertbar sind oder Aufzeichnungen nicht zeitnah erstellt worden sind. Es wird dann vermutet, dass die steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen höher als die erklärten Einkünfte sind.

Ist eine Schätzung vorzunehmen, darf sich diese ggf. auch zulasten des Steuerpflichtigen auswirken (§ 162 Abs. 3 AO).

Für den Fall, dass (§ 162 Abs. 4 AO)

- Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden oder unverwertbar sind, ist ein Zuschlag von mindestens 5.000,00 EUR festzusetzen,
- verwertbare Aufzeichnungen verspätet vorgelegt werden, beträgt der Zuschlag bis zu 1.000.000,00 EUR, mindestens jedoch 100,00 EUR für jeden Tag der Fristüberschreitung.

Ist die Schätzung aufgrund fahrlässiger oder vorsätzlicher Falschbuchungen erforderlich, können zusätzlich wegen

- ▶ Steuergefährdung (§ 379 AO) Geldbußen bis zu 5.000,00 EUR,
- ▶ leichtfertiger Steuerverkürzung Geldbußen bis zu 50.000,00 EUR (§ 378 AO),
- ▶ Steuerhinterziehung Geld- oder Freiheitsstrafen (§ 370 AO)

verhängt werden.

2.2.2.2 Strafrechtliche Folgen

Werden Handelsbücher nicht ordnungsgemäß geführt, kommt es nur zu strafrechtlichen Folgen, wenn das Unternehmen die Zahlungen eingestellt hat oder das Insolvenzverfahren eröffnet bzw. mangels Masse abgelehnt wurde.

Strafbar sind (§§ 283, 283 b StGB, Insolvenzstraftaten) die Nichtführung oder die mangelhafte Führung von Handelsbüchern, die Entziehung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sowie die mangelhafte bzw. verspätete Bilanzaufstellung. Je nach Schwere der Fälle drohen Geldstrafen oder Freiheitsstrafen bis zu 10 Jahren.

Kontrollaufgaben

1. Erklären Sie, was unter dem Begriff Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu verstehen ist.
2. Zeigen Sie, aus welchem Grunde GoB entwickelt wurden und werden.
3. Wodurch entstehen GoB?
4. Nennen Sie Beispiele für GoB.

5. Wie ermittelt das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen, wenn ein buchführungspflichtiger Unternehmer der Buchführungspflicht nicht nachkommt?
6. Zwischen welchen Buchführungsmängeln wird grundsätzlich unterschieden?
7. Nennen Sie Beispiele für diese (6.) Mängel.
8. Mit welchen steuerrechtlichen Folgen muss der buchführungspflichtige Unternehmer aufgrund dieser Mängel (6.) rechnen?
9. Wie ist die Rechtslage, wenn es in der Buchführung leichtfertig oder vorsätzlich zu Falschbuchungen gekommen ist?
10. In welchen Fällen muss der buchführungspflichtige Unternehmer aufgrund seiner mangelhaften Buchführung auch mit strafrechtlichen Konsequenzen rechnen?
11. Entscheiden und begründen Sie, ob in den folgenden Fällen gegen das Prinzip des zeitgerechten Buchens verstoßen wird:
 - a) Zielverkäufe von Waren werden nicht täglich, sondern wöchentlich gebucht.
 - b) Provisionsabrechnungen werden nur monatlich erstellt und gebucht.
 - c) Kasseneinnahmen und Kassenausgaben werden nur wöchentlich ermittelt und gebucht.
12. Entscheiden und begründen Sie, ob und ggf. gegen welche GoB Ihr Mandant verstößt, wenn er
 - a) Umsätze, die im Wirtschaftsjahr 01 stattgefunden haben, erst im Wirtschaftsjahr 02 erfasst,
 - b) Umsätze, für die er keine Rechnungen ausgestellt hat, nicht erfasst,
 - c) seine Kasseneinnahmen und Kassenausgaben wöchentlich, aber nach Tagen geordnet, aufzeichnet,
 - d) Bücher und Aufzeichnungen in seiner Lieblingssprache „Französisch“ führt,
 - e) Schreibfehler in Büchern und Aufzeichnungen, der Sauberkeit wegen, mit „Tipp-Ex“ beseitigt,
 - f) die Aufzeichnungen im Kassenbuch mit einem Korrekturroller überschreibt, um fehlerhafte Eintragungen zu beseitigen.

2.3 Steuerliche Aufzeichnungspflichten

Im Gegensatz zur Buchführung, die sämtliche Geschäftsvorfälle erfasst, beschränkt sich die Verpflichtung zu Aufzeichnungen auf die Erfassung bestimmter geschäftlicher Vorgänge.

Die Aufzeichnungen dienen einerseits dazu, Besteuerungsgrundlagen nachprüfbar zu machen, andererseits sind sie Grundlage für die Inanspruchnahme vorteilhafter steuerlicher Regelungen.

Steuerliche Aufzeichnungen sind insbesondere zu führen

- ▶ über die Warenbewegungen (Wareneingang, Warenausgang, §§ 143, 144 AO),
- ▶ zur Feststellung und Berechnung der Umsatzsteuer (§ 22 UStG, §§ 63ff. UStDV),
- ▶ zur Berücksichtigung bestimmter Betriebsausgaben, z.B. Geschenke, bei der Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 5 und 7 EStG, R 4.10 EStR),
- ▶ für bestimmte geringwertige Wirtschaftsgüter, die in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden (§ 6 Abs. 2 S. 1 und 4 EStG),
- ▶ für alle Angaben (§ 41 EStG, § 4 LStDV), die für die Lohn-/Gehaltsabrechnung von Bedeutung sind,
- ▶ wenn nur steuerliche Wahlrechte, z.B. Sonderabschreibungen (§ 7b EStG), ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1, 2. Halbsatz EStG).

Buchführende Unternehmer kommen der steuerlichen Aufzeichnungspflicht grundsätzlich so weit wie möglich im Rahmen ihrer Buchführung nach.

Besondere Bedeutung haben die steuerlichen Aufzeichnungspflichten deshalb einerseits für buchführende Unternehmer, soweit diese auch nur steuerliche Wahlrechte ausüben, andererseits für Steuerpflichtige, die weder nach Handelsrecht noch nach Steuerrecht der Buchführungspflicht unterliegen (z. B. Freiberufler und Unternehmer, die die Grenzen des § 141 AO nicht überschreiten).

2.4 Aufbewahrungspflichten nach Handels- und Steuerrecht

Aufgrund handels- und steuerrechtlicher Vorschriften sind betriebliche Unterlagen eine bestimmte Zeit lang aufzubewahren. Für die Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen beträgt diese Zeit sowohl handels- als auch steuerrechtlich (§ 257 HGB, § 147 AO) 10 Jahre. Bücher sind z. B. das Kassenbuch, das Kontokorrentbuch, das Wareneingangs- und das Wareneingangsbuch. Als Bücher gelten auch die Eröffnungsbilanz, Jahresabschlüsse und die zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen, z. B. EDV-Programme und Kontenpläne.

Um überprüfen zu können, ob die in den Büchern erfassten Daten mit den Geschäftsvorfällen übereinstimmen, sind auch die entsprechenden Belege aufzubewahren. Belege sind z. B. Eingangsrechnungen, Kopien von Ausgangsrechnungen, Überweisungsdurchschriften sowie selbst erstellte Unterlagen zur Erfassung von privaten Entnahmen, Abschreibungen, Stornobuchungen, Umbuchungen und Abschlussbuchungen.

Elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe dürfen nur in Papierform aufbewahrt werden, wenn die elektronische Aufbewahrung nicht zumutbar ist. Eingehende elektronische Handels- und Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen grundsätzlich in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z. B. als PDF-Dokument).

Handels- und steuerrechtlich gilt auch für Belege – wie für Bücher – die 10-jährige Aufbewahrungsfrist. Eine kürzere, d. h. eine 6-jährige Aufbewahrungsfrist, gilt für empfangene Handelsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe und sonstige Unterlagen (also z. B. für Aufträge, Auftragsbestätigungen, Versandanzeigen, Lieferpapiere¹, Reklamationsschreiben, abgesandte Angebote und schriftlich gefasste Verträge), soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Keine Bedeutung für die Besteuerung haben z. B. Werbesendungen, Prospekte und erhaltene Angebote, die nicht zum Vertragsabschluss geführt haben. Sie müssen deshalb nicht aufbewahrt werden.

Alte Datenverarbeitungsprogramme müssen nach einer Datenauslagerung oder einem Wechsel der Steuersoftware nur 5 Jahre aufbewahrt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass der Unternehmer einen Datenträger mit den gespeicherten Steuerunterlagen vorhält.

Die Aufbewahrungsfristen beginnen mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem

- ▶ die letzte Eintragung in das Buch gemacht worden ist,
- ▶ das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt worden sind,
- ▶ der Buchungsbeleg entstanden, die Datenauslagerung/der Wechsel der Steuersoftware erfolgt ist.

Eröffnungsbilanz und Jahresabschlüsse sind im Original, Handelsbücher und Belege dürfen im Gegensatz dazu auch auf Datenträgern aufbewahrt werden.

Die steuerrechtlichen Aufbewahrungsvorschriften gelten übrigens auch für Unternehmen, die weder handels- noch steuerrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind.

¹ Für Liefererpapiere, die keine Buchungsbelege sind, gilt (§ 147 Abs. 3 S. 2 AO): Die Aufbewahrungsfrist für
 – empfangene Lieferscheine endet mit Erhalt der Rechnung,
 – abgesandte Lieferscheine endet mit Versand der Rechnung.

Kontrollaufgaben

1. Wer verstößt gegen die Aufbewahrungspflicht für Unterlagen?
2. Welche Unterlagen hat der Kaufmann aufzubewahren?
3. Welche Aufbewahrungsfristen gelten für die verschiedenen Unterlagen?
4. Was spricht dafür, die Unterlagen nicht im Original, sondern auf Datenträgern gespeichert aufzubewahren?
5. Entscheiden und begründen Sie, wie lange die folgenden Unterlagen aufzubewahren sind:

a) Kassenbericht,	j) Kassenstreifen,
b) Kreditorenkonten,	k) Inventurreinschrift,
c) Gehaltsliste,	l) Gewinn- und Verlustrechnung
d) erhaltener Werbebrief,	m) Wareneingangsbuch,
e) Bankkonto-Auszüge,	n) Konto „Bank“ der Finanzbuchführung,
f) Eingangsrechnung,	o) Quittung über Bareinkauf,
g) Durchschrift einer Bestellung,	p) der am 31. März erstellte Jahresabschluss für 02,
h) Lieferantengutschriften,	q) ein Lieferschein vom 2. Juni 01, dem die entsprechende Eingangsrechnung am 10. Juni 01 folgt.
i) Journale,	

3 Einführung in die Buchführung

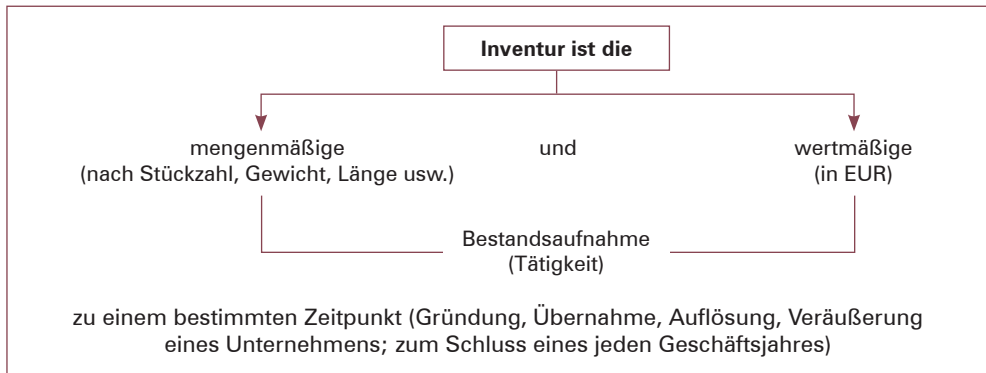
3.1 Ermittlung der Ausgangsgrößen durch Inventur

Die Buchführung versteht sich als zahlenmäßige Darstellung des Unternehmensgeschehens. Um diesem Anspruch genügen zu können, benötigt der Unternehmer entsprechendes Zahlenmaterial. Einen Teil dieser Zahlen, und zwar die Ausgangsgrößen, erhält er zunächst einmal, indem er feststellt,

- ▶ welche Vermögensgegenstände und Schulden (Ausnahme: R 5.4 Abs. 4 EStR)
- ▶ sich an einem bestimmten Zeitpunkt
- ▶ mit welchen Mengen und Werten

in seinem Unternehmen befinden.

Diese als Bestandsaufnahme oder Inventur bezeichnete Tätigkeit ist nicht nur bei Eröffnung des Unternehmens, sondern danach zum Ende eines jeden Geschäftsjahres durchzuführen (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB). Weitere Inventuranlässe sind z.B. der Erwerb, die Auflösung und die Veräußerung eines Unternehmens.



3.1.1 Arten der Inventur

Nach der Art der Durchführung der Bestandsaufnahme wird zwischen der körperlichen Inventur und der Buchinventur unterschieden.

(1) Körperliche Inventur

Grundform der Inventur ist die körperliche Bestandsaufnahme aller materiellen Vermögensgegenstände (z.B. Grundstücke, Fahrzeuge, Maschinen, Rohstoffe, Waren), d.h., es wird das Vorhandensein der Vermögensgegenstände überprüft, und zwar in der Regel durch Messen, Zählen oder Wiegen. Gleichzeitig oder anschließend erfolgt die Bewertung dieser Vermögensgegenstände in EUR.

Für Vermögensgegenstände des beweglichen Anlagevermögens (z.B. Maschinen, Fahrzeuge) gilt allerdings eine Besonderheit (R 5.4 Abs. 4 EStR, § 241 Abs. 2 HGB): Wenn jeder Zu- und Abgang laufend in ein Bestandsverzeichnis (Anlagenverzeichnis) eingetragen wird und damit gewährleistet ist, dass die zum Ende des Wirtschaftsjahres vorhandenen Vermögensgegenstände der Art und Höhe nach problemlos ermittelt werden können, erübrigt sich die körperliche Inventur.

(2) Buchinventur

Die körperliche Bestandsaufnahme ist z.B. bei Forderungen an Kunden, Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten, Bankguthaben und Bankschulden nicht möglich. Deshalb erfolgt die Bestandsermittlung bei diesen immateriellen Vermögensgegenständen und Schulden durch Buchinventur, d.h., die Bestände dieser Vermögensgegenstände und Schulden werden aufgrund der Eintragungen in den Büchern festgestellt. Dabei erfolgt der Nachweis, in welcher Höhe Forderungen und Verbindlichkeiten vorliegen, durch die für die einzelnen Kunden und Lieferanten geführten Kontokorrentkonten, der Nachweis der Höhe der Bankguthaben und -schulden durch Kontoauszüge.

Arten der Inventur	
körperliche Inventur	Buchinventur
mengen- und wertmäßige Bestandsaufnahme aller körperlichen Vermögensgegenstände (Maschinen, Rohstoffe, Fertigerzeugnisse usw.) – keine körperliche Inventur beim abnutzbaren Anlagevermögen bei Führen eines Anlageverzeichnisses	nur wertmäßige Bestandsaufnahme aller nicht körperlichen Vermögensgegenstände und Schulden (Forderungen, Bankguthaben, Lieferanten- und Bankschulden usw.)

3.1.2 Inventurvereinfachungsverfahren

Vom Grundsatz, dass die Inventur am Ende des Geschäftsjahres durch Vollaufnahme zu erfolgen hat, darf abgewichen werden (§ 241 HGB, § 141 AO, R 5.3 EStR), d. h., der Unternehmer ist berechtigt, sowohl zeitliche als auch arbeitsmäßige Erleichterungen bei der Durchführung der Inventur in Anspruch zu nehmen.

(1) Zeitliche Inventurerleichterungen

Als zeitliche Inventurerleichterungen kommen

- die zeitnahe Inventur,
- die verlegte Inventur und
- die permanente Inventur

in Betracht.

► Zeitnahe Inventur

Findet die Inventur nicht am Abschlussstichtag (z. B. am 31. Dez.), wohl aber stichtagsbezogen, d. h. innerhalb einer Frist von 10 Tagen vor oder bis zu 10 Tagen nach dem Stichtag statt, wird von zeitnaher Inventur gesprochen (R 5.3 Abs. 1 EStR). Da mit der zeitnahen Inventur die tatsächlich am Abschlussstichtag vorhandenen Bestände (wie bei der Stichtagsinventur) nachgewiesen werden sollen, ist es erforderlich, diese unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge zwischen dem Aufnahme- und Abschlussstichtag zu berechnen. Dies geschieht, indem eine mengen- und wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung des Aufnahmebestandes auf den Abschlussstichtag vorgenommen wird.

► Verlegte Inventur

Bei der verlegten Inventur findet die Bestandsaufnahme innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten zwei Monate nach dem Abschlussstichtag statt (§ 241 Abs. 3 HGB, R 5.3 Abs. 2 EStR).

Der Bestand ist am Aufnahmetag zwar art-, mengen- und wertmäßig zu ermitteln, auf den Abschlussstichtag aber nur wertmäßig fortzuschreiben bzw. zurückzurechnen.

Durch Anwendung dieses Inventurverfahrens hat der Unternehmer die Möglichkeit, die Inventurarbeiten in eine beschäftigungsschwache Zeit zu verlagern, ohne aufwendige art- und mengenmäßige Korrekturen der Bestände zum Abschlussstichtag vornehmen zu müssen.

Beispiel Wertfortschreibung:

Der buchführende Gewerbetreibende Eduard D. in Dresden hat durch körperliche Inventur am 1. Nov. 01 einen Warenbestand von 125.000,00 EUR ermittelt. Bis zum Abschlussstichtag (31. Dez. 01) sind folgende Änderungen eingetreten: Es wurden einerseits Waren zum Inventurwert von 40.000,00 EUR veräußert, andererseits Waren zum Inventurwert von 55.000,00 EUR eingekauft.

Warenbestand am 1. Nov. 01	125.000,00 EUR
+ Wareneinkäufe vom 1. Nov. bis zum 31. Dez. 01	55.000,00 EUR
	<u>180.000,00 EUR</u>
– Warenverkäufe vom 1. Nov. bis zum 31. Dez. 01	40.000,00 EUR
= Wert des Warenbestandes zum 31. Dez. 01	<u>140.000,00 EUR</u>

► Permanente Inventur

Kann der Bestand am Abschlussstichtag nach Art, Menge und Wert auch ohne gleichzeitige körperliche Inventur festgestellt werden, ist die permanente Inventur als Vereinfachungsverfahren zulässig. Die Bestände werden in diesem Fall nach Art und Menge anhand von Lagerbüchern oder Lagerkarteien ermittelt. Im Einzelhandel wird diese Arbeit dadurch erleichtert, dass EDV-Kassen zum Einsatz kommen, mit denen die Abgänge erfasst werden.

Die Anwendung dieses Verfahrens ist jedoch an folgende Voraussetzungen geknüpft (H 5.3 EStH):

1. Die Lagerbücher (Lagerkarteien) müssen alle Bestände und alle Zu- und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge enthalten.
2. In jedem Wirtschaftsjahr muss mindestens einmal an einem beliebigen Zeitpunkt durch körperliche Bestandsaufnahme geprüft werden, ob das in den Lagerbüchern (Lagerkarteien) ausgewiesene Vorratsvermögen mit den tatsächlichen Beständen übereinstimmt. Die als Vollaufnahme durchzuführende Inventur braucht dabei nicht zur gleichen Zeit für alle Bestände vorgenommen zu werden.
3. Über die Durchführung und das Ergebnis der körperlichen Inventur sind Aufzeichnungen (Protokolle) anzufertigen, die unter Angabe des Zeitpunkts der Aufnahme von den aufnehmenden Personen zu unterzeichnen sind.

Die permanente Inventur ist demnach nicht lediglich eine Buchinventur, sondern eine Buchinventur mit körperlicher Inventur.

(2) Arbeitsmäßige Inventurerleichterungen

Die Inventur durch Vollaufnahme der Bestände verursacht, insbesondere bei Unternehmen mit vielen unterschiedlichen Vermögensgegenständen, einen erheblichen Arbeitsaufwand. Um diesen zu minimieren, ist es zulässig, den Bestand nach Art und Menge auch durch Stichproben zu ermitteln. Dabei hat der Unternehmer keine Entscheidungsfreiheit, auf welche Vermögensgegenstände sich die Stichprobe erstrecken soll. Er ist vielmehr verpflichtet (§ 241 Abs. 1 HGB), die in die Stichprobe gelangenden Vermögensgegenstände durch Anwendung anerkannter mathematisch-statistischer Verfahren, d. h. nach dem Zufallsprinzip, zu ermitteln.

Stichprobeninventur¹ bedeutet also, dass an die Stelle der Vollerhebung sämtlicher Vermögensgegenstände nach dem Zufallsprinzip vorgegebene Erhebungen bei einem bestimmten Teil der Vermögensgegenstände treten.

¹ Nur zulässig bei vorheriger Genehmigung durch das Finanzamt.

Damit der Aussagewert der Stichprobeninventur dem der Vollaufnahmeinventur vergleichbar wird, werden die bei der Teilerhebung gewonnenen Ergebnisse anschließend auf die nicht überprüften Bestände übertragen, d. h., die Buchbestände der übrigen Vermögensgegenstände werden entsprechend den ggf. festgestellten Abweichungen berichtigt.

Inventurvereinfachungsverfahren			
zeitliche			arbeitsmäßige
zeitnahe Inventur	verlegte Inventur	permanente Inventur	Stichprobeninventur
▶ innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem Abschlussstichtag ▶ mengen- und wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung der Zu- und Abgänge auf den Abschlussstichtag	▶ innerhalb von 3 Monaten vor oder 2 Monaten nach dem Abschlussstichtag ▶ nur wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung der Zu- und Abgänge auf den Abschlussstichtag	▶ laufende Inventur aufgrund der Lagerkartei (Buchinventur) – ergänzt durch körperliche Bestandsaufnahme zu einem beliebigen Zeitpunkt im Geschäftsjahr	▶ statt Vollaufnahme – nur erlaubt bei Berücksichtigung anerkannter mathematisch-statistischer Methoden

Kontrollaufgaben

1. Erklären Sie den Begriff Inventur.
2. Aufgrund welcher Anlässe muss eine Inventur durchgeführt werden?
3. Was ist mit dem Begriff körperliche Inventur gemeint?
4. Welche Bestände lassen sich nur durch Buchinventur ermitteln?
5. Welche Feststellungen bezüglich der Vermögensgegenstände müssen bei körperlicher Inventur schriftlich festgehalten werden?
6. Erklären Sie die Begriffe
 - a) permanente Inventur,
 - b) Stichtagsinventur,
 - c) zeitnahe Inventur,
 - d) Stichprobeninventur und
 - e) verlegte Inventur.

Übungen

1. Ein Unternehmer, der seinen Jahresabschluss zum 31. Dez. 03 erstellt, macht zur Ermittlung des Warenbestandes folgende Angaben:

Warenbestand lt. Inventur vom 15. Febr. 04	440.000,00 EUR
Wareneinkäufe vom 1. Jan. bis zum 15. Febr. 04	180.000,00 EUR
Verkauf von Waren (zum Inventurwert) vom 1. Jan. bis zum 15. Febr. 04	210.000,00 EUR

 Führen Sie die Berechnung durch.

2. Ein Großhändler hat am 15. Okt. 02 eine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt und einen Warenbestand von 480.000,00 EUR ermittelt. Bis zum 31. Dez. 02 (Abschlussstichtag) kam es noch zu folgenden Vorgängen: Es wurden
Waren für 55.000,00 EUR eingekauft,
Waren für 63.000,00 EUR (zu Inventurwerten) verkauft.
Bestimmen Sie den Warenbestand zum 31. Dez. 02.
3. Ein Einzelhändler, dessen Wirtschaftsjahr vom 1. April bis zum 31. März läuft, führte die körperliche Bestandsaufnahme erst am 31. Mai 03 durch und ermittelte einen Warenbestand in Höhe von 180.000,00 EUR. In der Zeit vom 1. April 03 bis zum 31. Mai 03 wurden Waren für 28.000,00 EUR eingekauft. Gleichzeitig fanden Verkäufe für 20.000,00 EUR (bewertet zu Inventurpreisen) statt.
Ermitteln Sie den Warenbestand zum 31. März 03.
4. Ein Unternehmer, dessen Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, macht zur Ermittlung des Warenbestandes zum Abschlussstichtag die folgenden Angaben:

Warenbestand lt. Inventur vom 10. Okt. 02	630.000,00 EUR
Wareneingang vom 11. Okt. 02 bis zum 31. Dez. 02	220.000,00 EUR
Wareneinsatz (verkaufte Waren zum Inventurwert) vom 11. Okt. 02 bis zum 31. Dez. 02	200.000,00 EUR

 Führen Sie die Berechnung zur Ermittlung des Warenbestandes zum 31. Dez. 02 durch.
5. Ein Großhändler, dessen Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, ermittelte aufgrund körperlicher Inventur zum 31. März 03 einen Warenbestand von 322.000,00 EUR. Vom 1. Jan. 03 bis zum 31. März 03 wurden Waren für 82.000,00 EUR eingekauft. Die in der gleichen Zeit durchgeführten Warenverkäufe, bewertet zu Inventurpreisen, beliefen sich auf 149.600,00 EUR.
Wie hoch ist der Warenbestand zum 31. Dez. 02?
Nehmen Sie Stellung zur vorgenommenen Lösung.

3.2 Darstellung der Ausgangsgrößen

3.2.1 Darstellung der Ausgangsgrößen im Inventar

Die Bestandsaufnahme (Inventur) findet ihren schriftlichen Niederschlag in einem Verzeichnis, das als Inventar bezeichnet wird. Das Inventar stellt also die lückenlose Sammlung aller Inventurlisten und gleichwertigen Unterlagen, z. B. Kontoauszüge, dar.

Obwohl keine Formvorschriften für den Aufbau des Inventars bestehen, hat es sich als zweckmäßig erwiesen, sachlich verwandte Bereiche unter gemeinsamen Oberbegriffen auszuweisen. Aus diesem Grunde ergibt sich für ein Inventar die folgende Grobgliederung:

A	Vermögen
B	– Schulden
C	= Reinvermögen (Eigenkapital)

(1) Vermögen

Dieser Teil des Inventars enthält alle Vermögensgegenstände, geordnet nach Anlage- und Umlaufvermögen. Zum Anlagevermögen gehören solche Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd bzw. längerfristig zu dienen (z. B. Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung). Vermögensgegenstände, deren Höhe und/oder Zusammensetzung sich ständig ändert (z. B. Kassenbestand, Forderungen an

Kunden) oder die dazu bestimmt sind, verarbeitet oder veräußert zu werden (z.B. Rohstoffe, Waren), sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Gleichzeitig wird ein weiterer Gliederungsgesichtspunkt beachtet: Das Vermögen wird nach seiner Flüssigkeit (Liquidität), d. h. nach der Schnelligkeit, im normalen Geschäftsbetrieb in Geld umgewandelt werden zu können, geordnet. Die weniger flüssigen Vermögensgegenstände (z.B. Gebäude, Maschinen) werden deshalb im Inventar als erste, die bereits flüssigen Mittel (Kassenbestand, Bankguthaben) als letzte aufgeführt.

(2) Schulden

Dieser Teil des Inventars enthält sämtliche Schulden. Eine der Gliederung des Vermögens entsprechende Ordnung, d. h. eine Einteilung in lang- und kurzfristige Schulden, ist zwar möglich, für Zwecke der Buchführung aber nicht erforderlich.

Um Anschlussarbeiten zu erleichtern, scheint es sinnvoller zu sein, die Schulden in folgender Reihenfolge aufzuführen (§ 266 HGB):

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten,
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
- sonstige Verbindlichkeiten.

(3) Reinvermögen (Eigenkapital)

Wird die Summe der Schulden von der Summe des Vermögens abgezogen, ergibt sich als Restbetrag das Reinvermögen. Dieses entspricht dem Wert, der dem Eigentümer (den Eigentümern) des Unternehmens nach dem Verkauf sämtlicher Vermögensgegenstände zu Inventurwerten und nach Begleichung sämtlicher Schulden verbleiben würde. Damit ist das Reinvermögen auch die Summe, die der Eigentümer des Unternehmens selbst dem Unternehmen zur Verfügung gestellt hat.

Um den Überblick über das umfangreiche Inventar zu erleichtern, wird i. d. R. eine Kurzübersicht erstellt und dem Inventar als Deckblatt beigelegt. Dieses könnte für ein kleines Unternehmen wie folgt aussehen:

Beispiel:

der Firma	Inventar	
	Rüdiger Langenbach e. K., Köln	zum 31. Dez. 02
A. Vermögenswerte	EUR	EUR
I. Anlagevermögen		
1. Ladeneinrichtung		
verschiedene Gegenstände lt. Anlagenbuchführung		85.900,00
2. Kraftfahrzeuge		
1 Lieferwagen Ford Kombi	14.500,00	
1 VW-Kleinbus	<u>22.000,00</u>	36.500,00
II. Umlaufvermögen		
1. Waren		
Damenschuhe lt. Inventurliste 1	72.000,00	
Herrenschuhe lt. Inventurliste 2	36.000,00	
Kinderschuhe lt. Inventurliste 3	25.500,00	
Hausschuhe lt. Inventurliste 4	40.000,00	
Pflegemittel lt. Inventurliste 5	<u>9.000,00</u>	182.500,00

2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ¹ lt. Saldenliste		
Jung, Karlsruhe	1.200,00	
Hagmann, Erlangen	6.800,00	
Schwarzhaupt, Köln	9.500,00	17.500,00
3. Bankguthaben		
Deutsche Bank, Köln	4.500,00	
Sparkasse, Köln	3.700,00	8.200,00
4. Kassenbestand lt. Kassenprotokoll		1.500,00
Summe der Vermögenswerte		332.100,00
B. Schuldwerte		
I. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ²		
Sparkasse, Köln	42.500,00	
Commerzbank, Köln	50.000,00	92.500,00
II. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ³		
Schuh-GmbH, Pirmasens	28.500,00	
Lederwerke GmbH, Stuttgart	70.000,00	98.500,00
Summe der Schuldwerte		191.000,00
C. Reinvermögen		
Summe der Vermögenswerte	332.100,00	
– Summe der Schuldwerte	191.000,00	
= Reinvermögen (bzw. Eigenkapital)	141.100,00	

Kontrollaufgaben

1. Welcher Unterschied besteht zwischen den Begriffen Inventur und Inventar?
2. In welche Bereiche ist das Inventar gegliedert?
3. Nach welchem Prinzip sind die Vermögensgegenstände im Inventar angeordnet?
4. In welcher Reihenfolge sind die Schulden im Inventar aufgeführt?
5. Was ist unter dem Begriff Reinvermögen zu verstehen?

Übungen

1. Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Thomas Weber in Kassel, hat durch Inventur zum 31. Dez. 01 folgende Bestände ermittelt:

Verbindlichkeiten bei Sparkasse Kassel	260.000,00 EUR
Kassenbestand	8.500,00 EUR
Grund und Boden bebaut	150.000,00 EUR
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	
lt. besonderem Verzeichnis	163.000,00 EUR
Guthaben bei Deutsche Bank Kassel	31.500,00 EUR
Lkw	25.000,00 EUR

1 abgekürzt: Forderungen LuL

2 abgekürzt: Verbindlichkeiten KI

3 abgekürzt: Verbindlichkeiten LuL

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
It. besonderem Verzeichnis	112.000,00 EUR
Geschäftsbauten	450.000,00 EUR
Waren lt. besonderem Verzeichnis	380.000,00 EUR
Ladeneinrichtung	
It. besonderem Verzeichnis	72.000,00 EUR

Erstellen Sie das Inventar zum 31. Dez. 01.

2. Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Holger Fischer in Essen, hat durch Inventur zum 31. Dez. 01 folgende Werte festgestellt:

Guthaben bei Deutsche Bank Essen	80.000,00 EUR
Sparkasse Dortmund	12.000,00 EUR
Geschäftsbauten	360.000,00 EUR
Postbankguthaben	8.500,00 EUR
Fahrzeuge, und zwar 1 Ford Focus	20.000,00 EUR
1 Opel Adam	15.000,00 EUR
Grund und Boden bebaut	80.000,00 EUR
Waren lt. besonderem Verzeichnis	250.000,00 EUR
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
It. besonderem Verzeichnis	93.000,00 EUR
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	
It. besonderem Verzeichnis	102.000,00 EUR
Ladeneinrichtung	
It. besonderem Verzeichnis	75.000,00 EUR
Verbindlichkeiten bei Commerzbank Essen	180.000,00 EUR
Kassenbestand	5.200,00 EUR

Erstellen Sie das Inventar zum 31. Dez. 01.

3. Durch Inventur werden die folgenden Vermögensgegenstände und Schulden festgestellt:

- Kassenbestand,
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten,
- Warenvorräte,
- Grund und Boden bebaut,
- Verbindlichkeiten gegenüber Finanzbehörden,
- Bankguthaben,
- Fahrzeuge,
- Ladeneinrichtung,
- Geschäftsbauten,
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
- Postbankguthaben,
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Ordnen Sie diese Posten den Gruppen Anlagevermögen, Umlaufvermögen und Schulden zu.

3.2.2 Darstellung der Ausgangsgrößen in der Bilanz

Weil das Inventar ein Verzeichnis sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert ist, liefert es Detailinformationen, allerdings in unübersichtlicher Form. Demzufolge ist es kaum möglich, sich anhand des Inventars einen schnellen Überblick über die Lage des Unternehmens zu verschaffen.

Aus der Sicht des Unternehmers und des Finanzamts sind selbstverständlich auch die Detailinformationen von großem Interesse. Es ist aber wohl kaum ratsam, auch anderen die Informationen in dieser Ausführlichkeit zur Verfügung zu stellen.

Um einerseits die Übersichtlichkeit über die bereitgestellten Informationen zu erhöhen, andererseits aber auch, um einen bestimmten Umfang an Informationen für Dritte zu gewährleisten, hat der Unternehmer (§§ 242, 266 HGB) auf der Grundlage des Inventars eine Bilanz zu erstellen.

Die Bilanz unterscheidet sich vom Inventar einmal dadurch, dass die Inventarinhalte verkürzt und verdichtet wiedergegeben werden, also Zusammenfassungen zu größeren und damit ungleichartigen Gruppen erfolgen. Dementsprechend wird auf Mengenangaben verzichtet und es werden nur noch Werte für die zusammengefassten Posten ausgewiesen.

Ein weiterer Unterschied besteht in der Art und Weise der Darstellung. Die Bilanz ist eine kontenmäßige Darstellung der Inventarteile Vermögen, Schulden und Reinvermögen. Auf der linken Seite, die mit Aktiva überschrieben ist, wird das Vermögen, auf der rechten Seite, die mit Passiva überschrieben ist, werden die Schulden (jetzt als Fremdkapital oder Verbindlichkeiten bezeichnet) ausgewiesen. Der Ausweis des Reinvermögens (jetzt als Eigenkapital bezeichnet) erfolgt auf der wertmäßig kleineren Seite. Das ist in der Regel die rechte oder Passivseite.

Die Verkürzung und Verdichtung der Informationen in der Bilanz erfolgt nicht willkürlich, sondern unter Berücksichtigung oder in Anlehnung an gesetzliche Vorschriften (§§ 247, 266 HGB). Unter Beachtung des § 245 HGB – Angabe des Datums und der Unterschrift des Kaufmanns – und bezogen auf das Inventar zu 2.1 hat die Bilanz deshalb folgendes Aussehen:

Bilanz				
Aktiva		der Firma Langenbach e. K., Köln, zum 31. Dez. 02		Passiva
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital		141.100,00
1. Ladeneinrichtung	85.900,00	II. Fremdkapital		
2. Pkw	36.500,00	1. Verbindlichkeiten KI		92.500,00
II. Umlaufvermögen		2. Verbindlichkeiten LuL		98.500,00
1. Waren	182.500,00			
2. Forderungen LuL	17.500,00			
3. Bankguthaben	8.200,00			
4. Kassenbestand	1.500,00			
	332.100,00			332.100,00

25. Mai 03

Rüdiger Langenbach

Aufgrund dieser Darstellungsform ist es möglich, sich schnell über das Unternehmen zu informieren.

Da sämtliche materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände durch Eigenkapital oder Fremdkapital finanziert worden sind, gibt die Passivseite der Bilanz Auskunft darüber, woher

das Kapital stammt (Vermögensquellen, Mittelherkunft, Finanzierung), die Aktivseite, wie dieses Kapital angelegt worden ist (Vermögensformen, Mittelverwendung, Investierung).

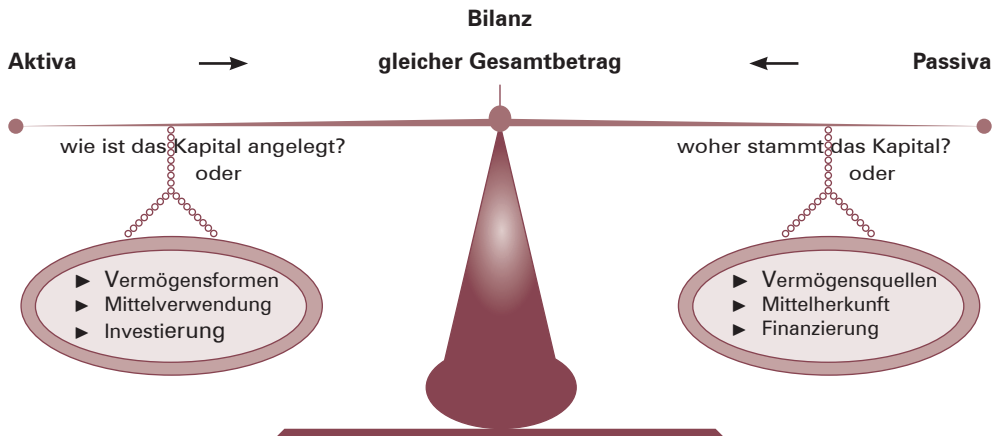
Das Wort Bilanz kommt aus dem Italienischen und bedeutet Waage. Diese Bezeichnung soll ausdrücken, dass die beiden Seiten der Bilanz wertmäßig übereinstimmen müssen. Die Gleichung

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

muss also immer erfüllt sein.

Bilanz (Waage)

- ▶ stellt eine Kurzfassung des Inventars in Kontenform dar,
- ▶ ist vorgeschrieben in den §§ 242, 266 HGB,
- ▶ weist auf der linken Seite (Aktiva) die Vermögensteile, auf der rechten Seite (Passiva) das Eigenkapital und das Fremdkapital aus,
- ▶ ermöglicht es, mit einem Blick das Verhältnis zwischen Vermögen und Schulden festzustellen.



Kontrollaufgaben

1. Welche Bedeutung hat der Begriff Bilanz?
2. Zeigen Sie die formalen und inhaltlichen Unterschiede zwischen Inventar und Bilanz.
3. Wie werden die Seiten der Bilanz überschrieben?
4. Welche Seite der Bilanz zeigt die Kapitalverwendung, welche die Kapitalherkunft?
5. Definieren Sie mithilfe der Bilanzgliederung die Begriffe Eigenkapital, Fremdkapital und Vermögen.
6. Erklären Sie, warum die Summe der Aktiva immer gleich der Summe der Passiva sein muss.
7. In welche Bereiche sind Aktiv- bzw. Passivseite der Bilanz grundsätzlich gegliedert?
8. Welche Vorschriften zur Gliederung der Bilanz enthält das Handelsgesetzbuch?

Übungen

Erstellen Sie zu den Aufgaben 1 und 2 die formgerecht gegliederten Bilanzen.

3.3 Umschichtung der Ausgangsgrößen

Die Bilanz zeigt die Höhe der Aktiva (Posten der Aktivseite) und Passiva (Posten der Passivseite) immer nur für einen bestimmten Zeitpunkt, den Bilanzstichtag. Schon der nächste Geschäftsvorfall am folgenden Arbeitstag führt zu einer Änderung dieser Bestände. Aufgabe des Unternehmers ist es nun, darauf zu achten, dass das Bilanzgleichgewicht, d. h. die summenmäßige Übereinstimmung von Aktiva und Passiva, erhalten bleibt. Dies ist nur gewährleistet, wenn jede Änderung eines Postens zu einer entsprechenden Änderung eines anderen Postens führt.

In Abhängigkeit von der Art der Änderungen lassen sich vier Bilanzumschichtungen unterscheiden. Diese werden als

- ▶ Aktivtausch,
- ▶ Passivtausch,
- ▶ Aktiv-Passiv-Mehrung und
- ▶ Aktiv-Passiv-Minderung

bezeichnet.

Beispiel:

(Jeweils) ausgehend von der

Bilanz			
Aktiva		Passiva	
der Firma Stephan Dümpelmann e.K., Wiesbaden, zum 31. Dez. 02			
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital	
1. Ladeneinrichtung	85.900,00		141.100,00
2. Pkw	36.500,00	II. Fremdkapital	
II. Umlaufvermögen		1. Verbindlichkeiten KI	
1. Waren	182.500,00		92.500,00
2. Forderungen LuL	17.500,00	2. Verbindlichkeiten LuL	
3. Bankguthaben	8.200,00		98.500,00
4. Kassenbestand	1.500,00		
	332.100,00		
			332.100,00

25. Mai 03

Stephan Dümpelmann

lassen sich diese wie folgt darstellen:

1. Aktivtausch**Beispiel:**

Der Unternehmer Dümpelmann kauft Waren für 5.000,00 EUR ein. Der Rechnungsausgleich erfolgt sofort durch Überweisung vom Bankguthabenkonto.

Aktiva		Bilanz zum ...	Passiva	
I. Anlagevermögen			I. Eigenkapital	141.100,00
1. Ladeneinrichtung	85.900,00		II. Fremdkapital	
2. Pkw	36.500,00		1. Verbindlichkeiten KI	92.500,00
II. Umlaufvermögen			2. Verbindlichkeiten LuL	98.500,00
1. Waren	187.500,00			
2. Forderungen LuL	17.500,00			
3. Bankguthaben	3.200,00			
4. Kassenbestand	1.500,00			
		332.100,00		332.100,00

Durch diesen Geschäftsvorfall ändern sich zwei Bilanzposten der Aktivseite. Der Posten Waren wird größer (5.000,00 EUR), der Posten Bankguthaben kleiner (5.000,00 EUR).

Die Bilanzsumme ändert sich durch diesen Geschäftsvorfall nicht.

Da lediglich Posten der Aktivseite getauscht werden, wird dieser Vorgang als Aktivtausch bezeichnet.

2. Passivtausch**Beispiel:**

Der Unternehmer Dümpelmann begleicht Schulden gegenüber Lieferanten in Höhe von 12.000,00 EUR durch Überweisung von einem Bankkonto mit Schuldsaldo.

Aktiva		Bilanz zum ...	Passiva	
I. Anlagevermögen			I. Eigenkapital	141.100,00
1. Ladeneinrichtung	85.900,00		II. Fremdkapital	
2. Pkw	36.500,00		1. Verbindlichkeiten KI	104.500,00
II. Umlaufvermögen			2. Verbindlichkeiten LuL	86.500,00
1. Waren	182.500,00			
2. Forderungen LuL	17.500,00			
3. Bankguthaben	8.200,00			
4. Kassenbestand	1.500,00			
		332.100,00		332.100,00

Der Posten Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten wird um 12.000,00 EUR höher, der Posten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen vermindert sich um denselben Betrag.

Da durch diesen Geschäftsvorfall nur Posten der Passivseite umgeschichtet werden, wird dieser Vorgang als Passivtausch bezeichnet.

Eine Änderung der Bilanzsumme ergibt sich nicht.

3. Aktiv-Passiv-Mehrung

Beispiel:

Der Unternehmer Dümpelmann erwirbt einen Pkw für 25.000,00 EUR. Vereinbarungsgemäß soll der Rechnungsausgleich erst in einem Monat erfolgen.

Lösung:

Aktiva	Bilanz zum ...	Passiva
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital 141.100,00
1. Ladeneinrichtung	85.900,00	II. Fremdkapital
2. Pkw	61.500,00	1. Verbindlichkeiten KI 92.500,00
II. Umlaufvermögen		2. Verbindlichkeiten LuL 123.500,00
1. Waren	182.500,00	
2. Forderungen LuL	17.500,00	
3. Bankguthaben	8.200,00	
4. Kassenbestand	1.500,00	
	357.100,00	357.100,00

Der Geschäftsvorfall führt dazu, dass sich sowohl ein Posten der Aktivseite als auch ein Posten der Passivseite erhöht (Aktiv-Passiv-Mehrung).

Da die Posten Pkw und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen um jeweils 25.000,00 EUR zunehmen, erhöht sich auch die Bilanzsumme um denselben Betrag (Bilanzverlängerung).

4. Aktiv-Passiv-Minderung

Beispiel:

Der Unternehmer Dümpelmann begleicht seine Schulden gegenüber einem Lieferanten (4.000,00 EUR) durch Überweisung vom Bankguthabenkonto.

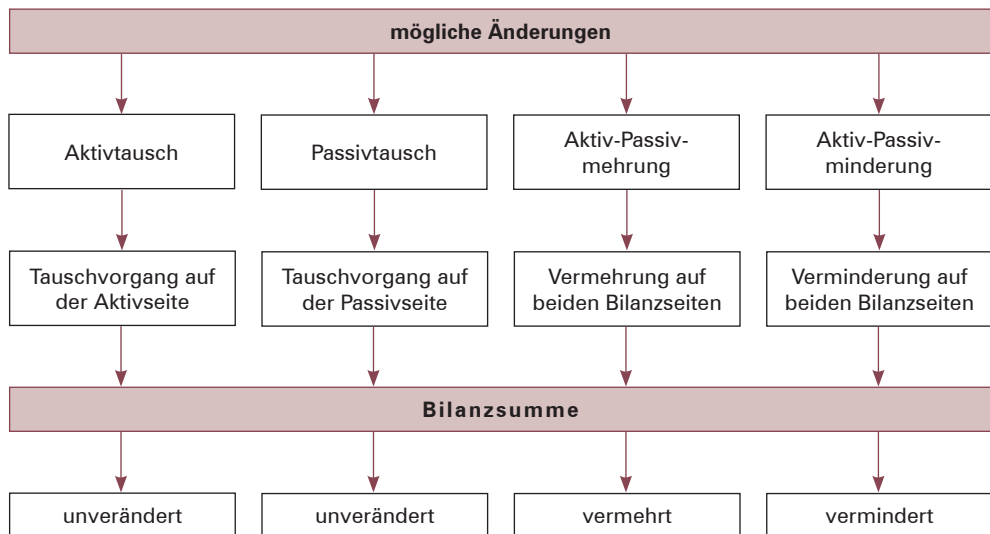
Lösung:

Aktiva	Bilanz zum ...	Passiva
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital 141.100,00
1. Ladeneinrichtung	85.900,00	II. Fremdkapital
2. Pkw	36.500,00	1. Verbindlichkeiten KI 92.500,00
II. Umlaufvermögen		2. Verbindlichkeiten LuL 94.500,00
1. Waren	182.500,00	
2. Forderungen LuL	17.500,00	
3. Bankguthaben	4.200,00	
4. Kassenbestand	1.500,00	
	328.100,00	328.100,00

Durch diesen Geschäftsvorfall vermindert sich sowohl ein Posten der Aktivseite als auch ein Posten der Passivseite (Aktiv-Passiv-Minderung).

Da sich die Posten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und Bankguthaben um 4.000,00 EUR vermindern, nimmt auch die Bilanzsumme um denselben Betrag ab (Bilanzverkürzung).

Geschäftsvorfälle führen lediglich zu einer inhaltlichen Veränderung der Bilanz.



Übungen

1. Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Rüdiger Langenbach, Heilbronn, hat zum 31. Dez. 02 folgende Bilanz erstellt:

Aktiva		Passiva	
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital	141.100,00
1. Ladeneinrichtung	85.900,00	II. Fremdkapital	
2. Pkw	36.500,00	1. Verbindlichkeiten KI	92.500,00
II. Umlaufvermögen		2. Verbindlichkeiten LuL	98.500,00
1. Waren	182.500,00		
2. Forderungen LuL	17.500,00		
3. Bankguthaben	8.200,00		
4. Kassenbestand	1.500,00		
	<u>332.100,00</u>		<u>332.100,00</u>

Im Laufe des Geschäftsjahres kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:

- Langenbach kauft Waren für 6.000,00 EUR ein und bezahlt diese sofort durch Überweisung vom Bankguthabenskonto.
- Langenbach begleicht eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 1.000,00 EUR durch Barzahlung.
- Langenbach begleicht eine weitere Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 30.000,00 EUR durch Überweisung von seinem Bankkonto mit Schuldsaldo.
- Langenbach erwirbt einen Pkw im Wert von 25.000,00 EUR, der erst später bezahlt werden muss.

Erstellen Sie – aufeinander aufbauend – nach jedem Geschäftsvorfall eine neue Bilanz.

2. In einem Unternehmen kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:
- Waren im Wert von 20.000,00 EUR werden gegen Barzahlung eingekauft.
 - Ein Bankkredit über 100.000,00 EUR wird aufgenommen und dem Bankkonto (mit Guthaben) gutgeschrieben.
 - Kunden überweisen zum Ausgleich der noch offenen Rechnungen 8.000,00 EUR auf das Bankkonto (mit Guthaben).
 - Zum Ausgleich einer Verbindlichkeit LuL werden 3.000,00 EUR vom Postbankkonto¹ überwiesen.
 - Ein Lagerplatz im Wert von 50.000,00 EUR wird gegen Barzahlung erworben.
 - Ein Kunde begleicht eine Forderung LuL durch eine Banküberweisung über 10.000,00 EUR.
 - Zur Tilgung eines Bankkredits werden 40.000,00 EUR vom Bankkonto (mit Guthaben) überwiesen.
 - Ein Barbetrag von 35.000,00 EUR wird der Kasse entnommen und auf das Bankkonto (mit Schulden) eingezahlt.
 - Ein Pkw mit einem Buchwert von 12.000,00 EUR wird bar für 12.000,00 EUR verkauft.
 - Lt. Bankauszug hat ein Kunde zum Rechnungsausgleich 7.000,00 EUR überwiesen.
 - Durch Tausch gegen eine gebrauchte EDV-Anlage im Buchwert von 15.000,00 EUR wird ein gleichwertiger Pkw erworben.
 - Vom Postbankkonto werden 9.000,00 EUR auf das Bankkonto (mit Guthaben) überwiesen.
 - Ein Pkw mit einem Buchwert von 7.000,00 EUR wird bei einem Unfall völlig zerstört. Die Versicherung überweist daraufhin eine Entschädigung in Höhe von 7.000,00 EUR auf das Bankkonto (mit Guthaben).

Aufgaben:

- Bestimmen Sie, um welche der vier möglichen Bilanzveränderungen es sich bei den vorstehenden Geschäftsvorfällen handelt.
- Zeigen Sie, ob und ggf. wie die Bilanzsumme durch die jeweiligen Geschäftsvorfälle beeinflusst wird.
- Wie verändern sich (+ bzw. –) die verschiedenen Bilanzposten durch die jeweiligen Geschäftsvorfälle?

3.4 Weiterführung der Bilanz in Bestandskonten

Es ist dem Unternehmer aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich, jeweils nach Berücksichtigung eines Geschäftsvorfalles eine neue Bilanz zu erstellen. Da einerseits verboten ist (§ 239 Abs. 3 HGB), Eintragungen so zu verändern, dass der ursprüngliche Inhalt (der Bilanz) nicht mehr feststellbar ist, andererseits aber sichergestellt sein muss, dass alle durch Geschäftsvorfälle bewirkten Veränderungen der Bilanzposten festgehalten werden, ist eine andere Darstellungsform erforderlich.

3.4.1 Erfassung von Wertänderungen auf Bestandskonten

In der Praxis hat sich für die buchmäßige Fortführung der Bestände die Form des Kontos durchgesetzt. Auf dem Konto, das die Form eines T hat (T-Konto), werden die durch Geschäftsvorfälle bewirkten Zu- und Abgänge nicht untereinander (mit Plus- bzw. Minuszeichen), sondern nebeneinander dargestellt. Die linke Seite des Kontos ist die Sollseite, die rechte die Habenseite.

Entsprechend der Gliederung der Bilanz in Aktiva und Passiva werden die aus der Bilanz abgeleiteten Konten in Aktiv- und Passivkonten eingeteilt.

¹ Es wird unterstellt, dass das Postbankkonto (bei dem es sich um ein Kontokorrentkonto handelt) stets ein Guthaben ausweist.

Für jeden Posten der (Eröffnungs-)Bilanz wird grundsätzlich ein Konto eingerichtet.

Die Bestände der Aktivposten befinden sich auf der linken Seite (Aktivseite) der Bilanz. Da diese Posten aufgrund von Geschäftsvorfällen nur weitergeführt werden sollen, erscheinen – ausgehend von der Bilanz – auch die Anfangsbestände der Aktivkonten auf der linken Kontenseite (Sollseite).

Passivkonten dienen dementsprechend der Fortschreibung der Passivposten. Die Bestände der Passivposten befinden sich auf der rechten Seite (Passivseite) der Bilanz, die von ihnen abgeleiteten Anfangsbestände der Passivkonten stehen deshalb auf der rechten Kontenseite (Habenseite).

Da in der Bilanz die Summe der Aktiva der Summe der Passiva entspricht, ist auch die Summe aller Anfangs- oder Eröffnungsbestände (EB) auf den Aktivkonten gleich der Summe aller Anfangs- oder Eröffnungsbestände auf den Passivkonten.

Beispiel:

Aktiva		Bilanz zum ...	Passiva	
I. Anlagevermögen			I. Eigenkapital	
1. Ladeneinrichtung	50.000,00			75.000,00
II. Umlaufvermögen			II. Fremdkapital	
1. Waren	40.000,00		1. Verbindlichkeiten KI	40.000,00
2. Forderungen LuL	15.000,00		2. Verbindlichkeiten LuL	20.000,00
3. Kasse	35.000,00		3. sonstige Verb.	5.000,00
	140.000,00			140.000,00

Aktivkonten

S	Ladeneinrichtung	H
EB	50.000,00	
S	Waren	H
EB	40.000,00	
S	Forderungen LuL	H
EB	15.000,00	
S	Kasse	H
EB	35.000,00	

Passivkonten

S	Eigenkapital	H
	EB	75.000,00
S	Verbindlichkeiten KI	H
	EB	40.000,00
S	Verbindlichkeiten LuL	H
	EB	20.000,00
S	sonstige Verb.	H
	EB	5.000,00

Durch die Buchung von Geschäftsvorfällen auf den Bestandskonten werden die Kontenstände verändert. Jeder Zugang erhöht den ursprünglichen Bestand und ist ihm deshalb zuzurechnen. Er muss also auf der Seite des Kontos gebucht werden, auf der sich bereits der Anfangsbestand befindet.

Zugänge bei Aktivkonten gehören deshalb ins Soll, Zugänge bei Passivkonten ins Haben.

Die Abgänge werden jeweils auf der den Beständen entgegengesetzten Kontenseite erfasst, d. h., Abgänge von Aktivkonten gehören ins Haben, Abgänge von Passivkonten ins Soll.

Aktivkonten		Passivkonten	
Soll	Haben	Soll	Haben
Anfangsbestand			Anfangsbestand
	Abgänge	Abgänge	
Zugänge			Zugänge

Jeder Geschäftsvorfall verändert mindestens zwei Bestände. Deshalb erfolgt jede Buchung auf mindestens zwei Konten, und zwar auf den jeweils entgegengesetzten Seiten. Der Betrag erscheint demnach einmal auf der Sollseite eines Kontos und einmal auf der Habenseite eines anderen Kontos.

Ausgehend von den vier typischen Bilanzveränderungen sind folgende Buchungsmöglichkeiten festzustellen:

Aktivtausch	Buchung auf zwei Aktivkonten, einmal im Soll, einmal im Haben
Passivtausch	Buchung auf zwei Passivkonten, einmal im Soll, einmal im Haben
Aktiv-Passiv-Mehrung	Buchung auf einem Aktivkonto im Soll, auf einem Passivkonto im Haben
Aktiv-Passiv-Minderung	Buchung auf einem Passivkonto im Soll, auf einem Aktivkonto im Haben

Beispiel: (ausgehend von den Beständen der vorstehenden Bilanz)

Geschäftsvorfälle	Art der Konten	Buchung im
1. Einkauf von Waren gegen Barzahlung, 20.000,00 EUR Folge: Warenbestand + Kassenbestand –	Aktivkonto Aktivkonto	Soll Haben
2. Umwandlung einer Verb. LuL in ein Liefererdarlehen (sonstige Verb.), 8.000,00 EUR Folge: Verbindlichkeiten LuL – sonstige Verb. +	Passivkonto Passivkonto	Soll Haben
3. Kauf eines Aktenschrankes auf Ziel (Kredit), 4.000,00 EUR Folge: Ladeneinrichtung + Verbindlichkeiten LuL +	Aktivkonto Passivkonto	Soll Haben
4. Tilgung eines Bankdarlehens durch Bareinzahlung, 14.000,00 EUR Folge: Verbindlichkeiten KI – Kassenbestand –	Passivkonto Aktivkonto	Soll Haben

Nach Übertragung (Buchung) dieser Geschäftsvorfälle in die aus der Bilanz abgeleiteten Konten, haben diese folgendes Aussehen:

S	Ladeneinrichtung	H
EB	50.000,00	
3.	4.000,00	

S	Waren	H
EB	40.000,00	
1.	20.000,00	

S	Forderungen LuL	H
EB	15.000,00	

S	Kasse	H
EB	35.000,00	
		1. 20.000,00
		4. 14.000,00

S	Eigenkapital	H
	EB	75.000,00

S	Verbindlichkeiten KI	H
4.	14.000,00	EB 40.000,00

S	Verbindlichkeiten LuL	H
2.	8.000,00	EB 20.000,00
		3. 4.000,00

S	sonstige Verb.	H
	EB	5.000,00
	2.	8.000,00

Sind alle im Geschäftsjahr angefallenen Geschäftsvorfälle auf den Bestandskonten gebucht worden, wird für jedes Aktiv- und Passivkonto der Schlussbestand errechnet.

Dies geschieht in drei Schritten:

- ▶ Die Beträge der wertmäßig größeren Kontenseite sind zu addieren.
- ▶ Die Summe dieser Kontenseite ist auf die wertmäßig kleinere Kontenseite zu übertragen.
- ▶ Durch Vergleich zwischen den auf der kleineren Kontenseite vorgenommenen Eintragungen und der Kontensumme wird der Schlussbestand als Differenzbetrag (= Saldo) ermittelt.

Aktivkonten	
Soll	Haben
Anfangsbestand	Abgänge
Zugänge	Schlussbestand

Passivkonten	
Soll	Haben
Abgänge	Anfangsbestand
Schlussbestand	Zugänge

Da jede Buchung eines Geschäftsvorfalles doppelt, d.h. einmal im Soll und einmal im Haben erfolgt, bleibt das Bilanzgleichgewicht stets erhalten. Es ist deshalb möglich, die zum Ende des Geschäftsjahres ermittelten Bestände der Konten wieder zu einer (Schluss-)Bilanz zusammenzufassen. Dies geschieht ganz einfach durch Übertragung der Schlussbestände der Aktivkonten auf die Aktivseite und der Schlussbestände der Passivkonten auf die Passivseite der Bilanz.

Die zum Ende des Geschäftsjahres erstellte Bilanz wird Schlussbilanz genannt. Wegen des Grundsatzes der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) ist diese unverändert der Konteneröffnung des folgenden Geschäftsjahres zugrunde zu legen. Sie wird dann allerdings als Eröffnungsbilanz bezeichnet.

Beispiel:

S		Ladeneinrichtung		H	
EB	50.000,00	SB		54.000,00	
3.	4.000,00				
—		—			
	54.000,00				54.000,00
==		==			

S	Waren		H
EB	40.000,00	SB	60.000,00
1.	20.000,00		
—		—	
	60.000,00		60.000,00
==		==	

S	Forderungen LuL		H
EB	15.000,00	SB	15.000,00
<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>

S	Kasse		H
EB	35.000,00	1.	20.000,00
		4.	14.000,00
		SB	1.000,00
		—	
	35.000,00		35.000,00

S		Eigenkapital		H	
SB	75.000,00	EB	75.000,00		
=		=			

S	Verbindlichkeiten KI		H
4.	14.000,00	EB	40.000,00
SB	26.000,00		
—		—	
	40.000,00		40.000,00
==	==	==	

S	Verbindlichkeiten LuL		H
2.	8.000,00	EB	20.000,00
SB	16.000,00	3.	4.000,00
—	—	—	—
	24.000,00		24.000,00
—	—	—	—

S	sonstige Verb.	H	
SB	13.000,00	EB	5.000,00
		2.	8.000,00
		—	
	13.000,00		13.000,00

Aktiva	Bilanz zum 31. Dez. ...	Passiva
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital 75.000,00
1. Ladeneinrichtung	54.000,00	II. Fremdkapital
II. Umlaufvermögen		1. Verbindlichkeiten KI 26.000,00
1. Waren	60.000,00	2. Verbindlichkeiten LuL 16.000,00
2. Forderungen LuL	15.000,00	3. sonstige Verb. 13.000,00
3. Kasse	1.000,00	
	130.000,00	130.000,00

► Auflösung der Bilanz in Konten

- ⇒ Jeder Geschäftsvorfall wirkt sich auf mindestens zwei Posten der Bilanz aus.
- ⇒ Die Bilanzerstellung erfolgt nur zu bestimmten Zeitpunkten.
- ⇒ Nicht mehr gültige Zahlen dürfen nicht unkenntlich gemacht werden.
- ⇒ Änderungen sind jedoch fortlaufend und übersichtlich festzuhalten.

Kontrollaufgaben

1. Welche Arten von Bestandskonten lassen sich unterscheiden?
2. Welche Eintragungen befinden sich
 - a) auf der Sollseite,
 - b) auf der Habenseiteder Aktivkonten?
3. Welche Eintragungen werden
 - a) auf der Sollseite,
 - b) auf der Habenseiteder Passivkonten vorgenommen?
4. Erklären Sie, was unter dem Begriff Bilanzidentität zu verstehen ist.

Übungen

1. In einem Unternehmen kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:
 1. Waren im Wert von 20.000,00 EUR werden gegen Barzahlung eingekauft.
 2. Ein Bankkredit über 100.000,00 EUR wird aufgenommen und dem Bankguthabenkonto gutgeschrieben.
 3. Kunden überweisen zum Ausgleich der noch offenen Rechnungen 8.000,00 EUR auf das Bankguthabenkonto.
 4. Zum Ausgleich einer Verbindlichkeit LuL werden 3.000,00 EUR vom Postbankkonto überwiesen.
 5. Ein Lagerplatz im Wert von 50.000,00 EUR wird gegen Barzahlung erworben.
 6. Ein Kunde begleicht eine Forderung LuL über 10.000,00 EUR durch Banküberweisung.
 7. Zur Tilgung eines Bankkredits werden 40.000,00 EUR vom Bankguthabenkonto überwiesen.
 8. Ein Barbetrag von 35.000,00 EUR wird der Kasse entnommen und zur Tilgung eines Bankdarlehens verwendet.
 9. Ein Pkw mit einem Buchwert von 12.000,00 EUR wird bar für 12.000,00 EUR verkauft.
 10. Lt. Bankauszug hat ein Kunde zum Rechnungsausgleich 7.000,00 EUR überwiesen.
 11. Durch Tausch gegen eine gebrauchte EDV-Anlage im Buchwert von 15.000,00 EUR wird ein gleichwertiger Pkw erworben.
 12. Vom Postbankkonto werden 9.000,00 EUR auf das Bankguthabenkonto überwiesen.
 13. Ein Pkw mit einem Buchwert von 7.000,00 EUR wird bei einem Unfall völlig zerstört. Die Versicherung überweist daraufhin die entsprechende Entschädigung auf das Bankguthabenkonto.

Beantworten Sie im Hinblick auf die einzelnen Geschäftsvorfälle jeweils die folgenden Fragen:

- a) Welche Konten werden durch den Geschäftsvorfall berührt?
- b) Bei welchen dieser Konten handelt es sich um Aktiv-, bei welchen um Passivkonten?
- c) Wie verändert der Geschäftsvorfall die Höhe der Bestände (+/-)?
- d) Auf welcher Seite der angesprochenen Konten (Soll/Haben) ist demnach zu buchen?

2. Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Werner Altmann in Leipzig, hat durch Inventur am 31. Dez. 01 folgende Bestände ermittelt:

	EUR		EUR
Ladeneinrichtung	120.000,00	Bankguthaben	51.000,00
Waren	210.000,00	Eigenkapital	?
Forderungen LuL	32.000,00	Verbindlichkeiten KI	80.000,00
Kasse	5.000,00	Verbindlichkeiten LuL	240.000,00

Im Laufe des Geschäftsjahres kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:

	EUR
1. Es werden Waren auf Ziel eingekauft	30.000,00
2. Ein PC mit einem Buchwert von 1.500,00 EUR wird gegen Barzahlung verkauft	1.500,00
3. Ein Bankdarlehen wird durch Überweisung vom Bankguthabenkonto zurückgezahlt (getilgt)	25.000,00
4. Der Ausgleich einer Eingangsrechnung erfolgt durch Barzahlung	4.500,00
5. Eine Ausgangsrechnung wird durch Gutschrift auf dem Bankguthabenkonto beglichen	16.000,00

Aufgaben:

- Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz zum 1. Jan. 02.
 - Eröffnen Sie die Konten.
 - Buchen Sie die Geschäftsvorfälle.
 - Schließen Sie die Konten ab.
 - Erstellen Sie die Schlussbilanz zum 31. Dez. 02.
3. Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Heinz Kuhlmann in Berlin, hat durch Inventur zum 31. Dez. 01 folgende Bestände ermittelt:

	EUR		EUR
Ladeneinrichtung	180.000,00	Bankguthaben	42.500,00
Pkw	38.000,00	Eigenkapital	?
Waren	165.000,00	Verbindlichkeiten KI	130.000,00
Forderungen LuL	18.000,00	Verbindlichkeiten LuL	140.000,00
Kasse	7.000,00		

Im Laufe des Geschäftsjahres kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:

- Zum Ausgleich einer Verbindlichkeit LuL werden 5.200,00 EUR vom Bankguthabenkonto überwiesen.
- Ein Barbetrag in Höhe von 3.200,00 EUR wird der Kasse entnommen und auf das Bankguthabenkonto eingezahlt.
- Zur teilweisen Tilgung eines Bankkredits werden 10.000,00 EUR vom Bankguthabenkonto überwiesen.
- Durch Tausch gegen einen gebrauchten Pkw im Buchwert von 8.000,00 EUR wird eine computergesteuerte Kassenanlage erworben.
- Ein Kunde begleicht seine Schulden in Höhe von 4.500,00 EUR durch Banküberweisung.

Aufgaben:

- a) Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz zum 1. Jan. 02.
 - b) Eröffnen Sie die Konten.
 - c) Buchen Sie die Geschäftsvorfälle.
 - d) Schließen Sie die Konten ab.
 - e) Erstellen Sie die Schlussbilanz zum 31. Dez. 02.
4. Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Erwin Weise in Hamburg, hat durch Inventur zum 31. Dez. 01 folgende Bestände ermittelt:

	EUR		EUR
Ladeneinrichtung	125.000,00	Bankguthaben	38.500,00
Pkw	32.000,00	Eigenkapital	?
Waren	180.000,00	Verbindlichkeiten KI	120.000,00
Forderungen LuL	21.000,00	Verbindlichkeiten LuL	115.000,00
Kasse	38.000,00		

Im Laufe des Geschäftsjahres kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:

1. Waren im Wert von 25.000,00 EUR werden gegen Barzahlung eingekauft.
2. Einem Bankauszug (Guthabenkonto) ist zu entnehmen, dass ein Kunde zum Rechnungsausgleich 4.800,00 EUR überwiesen hat.
3. Es werden 10.000,00 EUR vom Bankguthabenkonto auf ein neu eröffnetes Postbankkonto überwiesen.
4. Kunden überweisen zum Ausgleich der noch offenen Rechnungen 6.500,00 EUR auf das Postbankkonto.
5. Ein neuer Pkw mit Anschaffungskosten von 32.000,00 EUR wird auf Ziel (gegen Rechnung) erworben.
6. Eine Eingangsrechnung über 5.000,00 EUR wird durch Barzahlung beglichen.

Aufgaben:

- a) Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz zum 1. Jan. 02.
- b) Eröffnen Sie die Konten.
- c) Buchen Sie die Geschäftsvorfälle.
- d) Schließen Sie die Konten ab.
- e) Erstellen Sie die Schlussbilanz zum 31. Dez. 02.

3.4.2 Vervollständigung der Darstellung

Bisher wurde die Übertragung der aus der Eröffnungsbilanz stammenden Anfangsbestände auf die Aktiv- und Passivkonten nur schematisch gezeigt. Allen Buchungen in Konten ist aber gemeinsam, dass auf eine Sollbuchung eine Habenbuchung folgt. Dieses Prinzip wird als System der Doppik bezeichnet. Gegen dieses Prinzip ist bei der Übertragung der Anfangsbestände aus der Bilanz verstoßen worden.

Soll auch bei den Eröffnungsbuchungen für die Aktiv- und Passivkonten das Prinzip der Doppik berücksichtigt werden, ist für die Übertragung der Anfangsbestände ein Hilfskonto, das Eröffnungsbilanzkonto (EBK), einzurichten. Es hat lediglich die Aufgabe, bei der Eröffnung der Konten die Gegenbuchungen aufzunehmen.

Bei der Eröffnung der Aktivkonten, deren Anfangsbestände auf der Sollseite der Bestandskonten erscheinen, erfolgen die Gegenbuchungen auf der Habenseite des Kontos EBK, bei der Eröffnung der Passivkonten, deren Anfangsbestände auf die Habenseite der Bestandskonten kommen, auf der Sollseite des Kontos EBK. Aus diesem Grunde wird häufig gesagt, das Konto EBK sei das Spiegelbild zur Eröffnungsbilanz.

Beispiel:

Ausgehend von der folgenden Eröffnungsbilanz:

Aktiva		Bilanz zum ...	Passiva	
I. Anlagevermögen			I. Eigenkapital	75.000,00
1. Ladeneinrichtung	50.000,00		II. Fremdkapital	
II. Umlaufvermögen			1. Verbindlichkeiten KI	40.000,00
1. Waren	40.000,00		2. Verbindlichkeiten LuL	20.000,00
2. Forderungen LuL	15.000,00		3. sonstige Verb.	5.000,00
3. Kasse	35.000,00			
		140.000,00		140.000,00

ergibt sich bei der Eröffnung der Bestandskonten folgendes Eröffnungsbilanzkonto:

Soll		Eröffnungsbilanzkonto	Haben	
Eigenkapital	75.000,00	Ladeneinrichtung	50.000,00	
Verbindlichkeiten KI	40.000,00	Waren	40.000,00	
Verbindlichkeiten LuL	20.000,00	Forderungen LuL	15.000,00	
sonstige Verb.	5.000,00	Kasse	35.000,00	
	140.000,00			140.000,00

Zusammenfassend lässt sich Folgendes festhalten:

1. Bei dem Eröffnungsbilanzkonto handelt es sich um ein Hilfskonto, dessen Aufgabe es ist, die Gegenbuchungen zu den Buchungen in den Aktiv- und Passivkonten bei der Konteneröffnung aufzunehmen.
2. Die Eröffnungsbilanz ist mit Aktiva und Passiva, das Eröffnungsbilanzkonto mit Soll und Haben überschrieben.
3. Das Eröffnungsbilanzkonto ist Bestandteil der Buchführung, die Eröffnungsbilanz nicht.
4. Das Eröffnungsbilanzkonto ist grundsätzlich die spiegelbildliche Darstellung der Eröffnungsbilanz.

Nach der Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle werden zum Schluss des Geschäftsjahres die aktiven und passiven Bestandskonten abgeschlossen und zur Schlussbilanz zusammengefasst. Dazu wird – ebenso wie bei der Eröffnung der Bestandskonten – ein Hilfskonto benutzt. Dieses wird Schlussbilanzkonto (SBK) genannt.

Da sich die Schlussbestände der Aktivkonten auf der Habenseite und die Schlussbestände der Passivkonten auf der Sollseite der Bestandskonten befinden, sind Schlussbilanzkonto und Schlussbilanz grundsätzlich identisch.

S	Kasse		H	S	sonstige Verb.		H
EBK	35.000,00	1.	20.000,00	SBK	13.000,00	EBK	5.000,00
		4.	14.000,00			2.	8.000,00
		SBK	1.000,00				
	35.000,00		35.000,00		13.000,00		13.000,00
=	=	=	=	=	=	=	=

Soll	Schlussbilanzkonto		Haben
Ladeneinrichtung	54.000,00	Eigenkapital	75.000,00
Waren	60.000,00	Verbindlichkeiten KI	26.000,00
Forderungen LuL	15.000,00	Verbindlichkeiten LuL	16.000,00
Kasse	1.000,00	sonstige Verb.	13.000,00
	130.000,00		130.000,00
=	=	=	=

Aktiva	Bilanz zum 31 Dez. ...	Passiva
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital 75.000,00
1. Ladeneinrichtung	54.000,00	
II. Umlaufvermögen		II. Fremdkapital
1. Waren	60.000,00	1. Verbindlichkeiten KI 26.000,00
2. Forderungen LuL	15.000,00	2. Verbindlichkeiten LuL 16.000,00
3. Kasse	1.000,00	3. sonstige Verb. 13.000,00
	130.000,00	
=	=	=

Kontrollaufgaben

- Über welche Konten werden Bestandskonten
 - eröffnet,
 - abgeschlossen?
- Worin unterscheiden sich
 - Eröffnungsbilanz und Eröffnungsbilanzkonto?
 - Schlussbilanz und Schlussbilanzkonto?

Übungen

- Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Holger Wiegand in Magdeburg, hat durch Inventur am 31. Dez. 01 folgende Bestände ermittelt:

	EUR		EUR
Ladeneinrichtung	100.000,00	Bankguthaben	25.000,00
Waren	240.000,00	Eigenkapital	?
Forderungen LuL	30.000,00	Verbindlichkeiten KI	120.000,00
Kasse	20.000,00	Verbindlichkeiten LuL	150.000,00
Postbank	5.000,00		

Im Laufe des Geschäftsjahres 02 kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:

1. Ein Kunde überweist zum Rechnungsausgleich 4.000,00 EUR auf das Konto Bankguthaben.
2. Waren im Wert von 8.000,00 EUR werden gegen Barzahlung erworben.
3. Zur teilweisen Tilgung eines Bankkredits werden 12.000,00 EUR vom Bankguthabenkonto überwiesen.
4. Vom Konto Bankguthaben werden 2.000,00 EUR auf das Postbankkonto überwiesen.
5. Eine Kassenanlage mit Anschaffungskosten von 15.000,00 EUR wird auf Ziel erworben.

Aufgaben:

- a) Eröffnen Sie die Konten mithilfe des Eröffnungsbilanzkontos.
 - b) Nehmen Sie die laufenden Buchungen vor.
 - c) Schließen Sie die Konten zum 31. Dez. 02 mithilfe des Schlussbilanzkontos ab.
2. Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Andreas Seidel in Sindelfingen, hat durch Inventur am 31. Dez. 01 folgende Bestände ermittelt:

	EUR		EUR
Büroeinrichtung	80.000,00	Postbank	15.000,00
Waren	190.000,00	Bankguthaben	5.000,00
Forderungen LuL	30.000,00	Eigenkapital	?
Kasse	20.000,00	Verbindlichkeiten LuL	150.000,00

Im Laufe des Geschäftsjahres 02 kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:

1. Ein Barbetrag von 6.000,00 EUR wird der Kasse entnommen und auf das Konto Bankguthaben eingezahlt.
2. Zum Ausgleich einer Eingangsrechnung werden 7.500,00 EUR vom Postbankkonto überwiesen.
3. Ein gebrauchter Kleincomputer mit einem Buchwert von 8.000,00 EUR wird bar für 8.000,00 EUR verkauft.
4. Waren im Wert von 3.000,00 EUR werden gegen Barzahlung erworben.
5. Ein Bankkredit über 50.000,00 EUR wird aufgenommen und dem Konto Bankguthaben gutgeschrieben.

Aufgaben:

- a) Eröffnen Sie die Konten mithilfe des Eröffnungsbilanzkontos.
- b) Nehmen Sie die laufenden Buchungen vor.
- c) Schließen Sie die Konten zum 31. Dez. 02 mithilfe des Schlussbilanzkontos ab.

3.5 Arbeiten im Zusammenhang mit der Datenerfassung

Die Buchführung eines Kaufmanns muss so beschaffen sein (§ 238 HGB), dass sich ein sachverständiger Dritter (z.B. Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Prüfer des Finanzamts) innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und ihre Auswirkungen verschaffen kann. Die Voraussetzungen dafür liegen vor, wenn

- ▶ alle Geschäftsvorfälle und die durch sie hervorgerufenen Änderungen in zeitlicher Reihenfolge erfasst (zeitliche Ordnung) und
- ▶ sämtliche auf Geschäftsvorfälle zurückzuführenden Änderungen, die ein bestimmtes Konto betreffen, auf diesem Konto gebucht werden (sachliche Ordnung).

Diese in § 239 Abs. 2 HGB vorgeschriebene Vorgehensweise bedeutet nichts anderes, als eine Zerlegung der im Zusammenhang mit der Weiterführung der Konten anfallenden Arbeiten in zwei Teilbereiche, und zwar in die Buchungsvorbereitung und die Buchungsdurchführung.

3.5.1 Vorbereitung der Buchung

Die Bearbeitung der Belege erfolgt grundsätzlich in derselben zeitlichen Reihenfolge, in der sich die Geschäftsvorfälle ereignet haben. Zunächst ist – ohne Buchung in den Konten – festzuhalten, wie ein Geschäftsvorfall die Bestandskonten beeinflusst. Dies geschieht in der Regel dadurch, dass die Belege mit einem kurzen Vermerk bezüglich der Auswirkungen des Geschäftsvorfalles versehen werden.

Beispiel:

Werden z.B. Waren im Wert von 1.500,00 EUR auf Ziel eingekauft, sieht dieser Vermerk wie folgt aus:

Konto	Soll/EUR	Haben/EUR
Waren an Verbindlichkeiten LuL	1.500,00	1.500,00

Wird die Auswirkung eines Geschäftsvorfalles in dieser Art und Weise dargestellt, ist ein Buchungssatz gebildet worden.

Ein Buchungssatz weist zuerst das Konto der Sollbuchung, dann das Konto der Habenbuchung, jeweils mit den entsprechenden Beträgen, aus. Der Übergang von der Soll- zur Habenbuchung wird durch das Wort „an“ gekennzeichnet.

Der Vorteil des Buchungssatzes liegt darin, dass er kurz und eindeutig angibt, auf welchen Konten ein Geschäftsvorfall zu buchen ist.

Je nachdem wie viele Konten durch einen Geschäftsvorfall angesprochen werden, wird zwischen einfachen und zusammengesetzten Buchungssätzen unterschieden.

Berührt ein Geschäftsvorfall nur ein Sollkonto und ein Habenkonto, so wird der zu bildende Buchungssatz als einfacher Buchungssatz bezeichnet.

Zusammengesetzte Buchungssätze entstehen dann, wenn ein Geschäftsvorfall Einfluss auf mehr als zwei Konten hat.

Beispiel:

Ein Kunde begleicht eine Ausgangsrechnung über 15.000,00 EUR durch Barzahlung (5.000,00 EUR) und Banküberweisung (10.000,00 EUR).

Buchungssatz:

Konto	Soll/EUR	Haben/EUR
Kasse Bankguthaben an Forderungen LuL	5.000,00 10.000,00	15.000,00

In Abhängigkeit von der Art der Buchungen ist eine weitere Einteilung der Buchungssätze in solche zur Konteneröffnung, für laufende Buchungen und zum Kontenabschluss möglich.

Werden Bestandskonten eröffnet, lauten die

Buchungssätze:

	Soll/EUR	Haben/EUR
Aktivkonten an Eröffnungsbilanzkonto		
Eröffnungsbilanzkonto an Passivkonten		

Die Buchungssätze für die laufenden Buchungen sind abhängig vom jeweils zugrunde liegenden Geschäftsvorfall.

Für den Abschluss der Bestandskonten lauten die

Buchungssätze:

	Soll/EUR	Haben/EUR
Schlussbilanzkonto an Aktivkonten		
Passivkonten an Schlussbilanzkonto		

Die Gesamtheit der nach der Zeit erfassten Geschäftsvorfälle wird als **Grundbuch** (Tagebuch, Journal oder Primanota) bezeichnet (Grundlage für die Buchung in Konten). Die Führung des Grundbuchs geschieht durch Fachkräfte. Sie kann sowohl in der geordneten Ablage der vorkontierten (mit Buchungssätzen versehenen) Belege (§ 146 Abs. 5 AO, § 239 Abs. 4 HGB) bestehen als auch über Buchungslisten erfolgen. Erfolgt sie über Buchungslisten, stellen diese ein fortlaufendes Verzeichnis sämtlicher Geschäftsvorfälle dar. In der Regel enthalten Buchungslisten deshalb für jeden Geschäftsvorfall folgende Angaben: Datum, Vorgang, Beleghinweis, Buchungssatz und Betrag.

Beispiel:

Journal		Monat August 02			Seite ...	
Datum	Beleg Nr.	Buchungstext	Buchungssatz		Betrag	
			Soll	Haben	Soll	Haben
10. Aug.		Übertrag von Seite ...				
10. Aug.	577	Überweisung an Vogt	Verb.	Bank	2.430	2.430
11. Aug.	578	Verkauf an Reimann	Ford.	U.-Erl. USt	5.950	5.000 950
12. Aug.	579	Überweisung von Klein	Bank	Ford.	4.500	4.500
.	.	...	.	.	.	.
.	.	...	.	.	.	.

3.5.2 Durchführung der Buchung

Nachdem die Buchungssätze durch Fachkräfte gebildet worden sind, ist die weitere Buchführungsarbeit Routine, d. h., sie kann auch durch Hilfskräfte erfolgen. Aufgrund der vorliegenden Buchungssätze ist nämlich nur noch eine Übertragung der entsprechenden Vorgaben in die Konten, die in ihrer Gesamtheit als **Hauptbuch** bezeichnet werden, erforderlich.

Das Hauptbuch erfasst also dieselben Sachverhalte wie das Grundbuch, allerdings in anderer Ordnung.

Bei der Übertragung der Buchungssätze in die Konten ist im Konto außer dem Betrag auch das jeweilige Gegenkonto anzugeben. Dies ist notwendig, damit jederzeit festgestellt werden kann, ob zu jeder Buchung auch die Gegenbuchung erfolgt ist.

Beispiel:

Konto	Soll/EUR	Haben/EUR
Bankguthaben an Forderungen LuL	1.800,00	1.800,00

Lösung:

S	Bankguthaben	H	S	Forderungen LuL	H
EBK	15.000,00		EBK	20.000,00	Bankguth. 1.800,00
Ford. LuL	1.800,00				

Kontrollaufgaben

- Beschreiben Sie, wie ein Buchungssatz gebildet wird.
- Welche Arten von Buchungssätzen lassen sich
 - vom Umfang des Buchungssatzes her,
 - vom Zeitpunkt der Buchung her unterscheiden?
- Worin besteht der grundsätzliche Unterschied zwischen Grund- und Hauptbuch?
- Beschreiben Sie, zu welchem Zweck
 - Grundbücher und
 - das Hauptbuch geführt werden.

Übungen

- Bei Ihrem Mandanten, der Firma Hans Blecher e.K. in Saarbrücken, kommt es im Laufe des Geschäftsjahres zu folgenden Geschäftsvorfällen:
 - Zum Ausgleich einer Ausgangsrechnung Ihres Mandanten überweist ein Kunde 3.000,00 EUR.
 - Zur Erhöhung des Kassenbestandes werden 2.500,00 EUR vom Konto Bankguthaben abgehoben.
 - Waren im Wert von 5.000,00 EUR werden auf Ziel eingekauft.

- d) Eine Eingangsrechnung in Höhe von 4.800,00 EUR wird durch Überweisung vom Bankguthabenkonto beglichen.
- e) Ein Kunde gleicht eine Ausgangsrechnung über 2.100,00 EUR durch Überweisung auf das Postbankkonto aus.
- f) Vom Bankguthabenkonto werden 5.500,00 EUR auf das Postbankkonto überwiesen.
- g) Ein gebrauchter Pkw mit einem Buchwert von 7.200,00 EUR wird gegen eine Barzahlung in Höhe von 7.200,00 EUR verkauft.
- h) Zur teilweisen Tilgung eines Bankkredits werden 30.000,00 EUR vom Konto Bankguthaben überwiesen.
- i) Eine Eingangsrechnung über 2.500,00 EUR wird durch Barzahlung beglichen.

Bilden Sie die Buchungssätze.

2. Bestimmen Sie, welche Geschäftsvorfälle den folgenden Buchungssätzen zugrunde liegen.

	Soll/EUR	Haben/EUR
a) Waren an Verbindlichkeiten LuL	5.000,00	5.000,00
b) unbebaute Grundstücke an Bankguthaben	70.000,00	70.000,00
c) Verbindlichkeiten KI an Bankguthaben	8.400,00	8.400,00
d) Bankguthaben an Kasse	4.600,00	4.600,00
e) Postbank an Forderungen LuL	3.900,00	3.900,00
f) Verbindlichkeiten LuL an Bankguthaben	12.000,00	12.000,00

3. Bei Ihrem Mandanten, der Firma Heinz Müller e. K. in Stuttgart, kommt es im Laufe des Geschäftsjahres zu folgenden Geschäftsvorfällen:
- a) Der Ausgleich einer Eingangsrechnung über 9.800,00 EUR erfolgt durch Überweisung vom Konto Bankguthaben.
 - b) Durch Tausch gegen einen gebrauchten Pkw im Buchwert von 9.000,00 EUR werden Waren im selben Wert erworben.
 - c) Ein Bankkredit über 80.000,00 EUR wird aufgenommen und dem Bankguthabenkonto gutgeschrieben.
 - d) Lt. Bankauszug hat ein Kunde zum Rechnungsausgleich 6.100,00 EUR auf das Konto Bankguthaben überwiesen.
 - e) Ein Lagerplatz im Wert von 70.000,00 EUR wird gegen Barzahlung erworben.
 - f) Ein Barbetrag von 8.700,00 EUR wird der Kasse entnommen und auf das Bankguthabenkonto eingezahlt.
 - g) Durch Tausch gegen eine gebrauchte EDV-Anlage mit einem Buchwert von 7.000,00 EUR wird ein Pkw im selben Wert erworben.
 - h) Ein zusätzliches Bankkonto wird mit einer Bareinzahlung von 1.000,00 EUR eröffnet.

Bilden Sie die Buchungssätze.

4. Bestimmen Sie, welche Geschäftsvorfälle den folgenden Buchungssätzen zugrunde liegen.

	Soll/EUR	Haben/EUR
a) Bankguthaben an Verbindlichkeiten KI	40.000,00	40.000,00
b) Kasse an Bankguthaben	7.100,00	7.100,00
c) Waren an Kasse	2.000,00	2.000,00
d) Bankguthaben an Postbank	3.500,00	3.500,00
e) Bankguthaben an Forderungen LuL	1.100,00	1.100,00
f) Pkw an Postbank	28.000,00	28.000,00
g) Waren an Ladeneinrichtung	11.000,00	11.000,00
h) Verbindlichkeiten LuL an Forderungen LuL	6.000,00	6.000,00

5. Bei Ihrem Mandanten, der Firma Ludger Hausmann e.K. in Trier, kommt es im Laufe des Geschäftsjahres zu folgenden Geschäftsvorfällen:
- Der Ausgleich von Ausgangsrechnungen erfolgt durch Überweisungen von Kunden. Dem Konto Bankguthaben werden 7.000,00 EUR, dem Postbankkonto 4.000,00 EUR gutgeschrieben.
 - Ein gebrauchter PC mit einem Buchwert von 4.000,00 EUR wird für 4.000,00 EUR verkauft. Der sofortige Rechnungsausgleich erfolgt durch eine Barzahlung in Höhe von 1.000,00 EUR und Banküberweisung des Restbetrages.
 - Die Tilgung eines Bankkredits in Höhe von 50.000,00 EUR erfolgt durch Überweisungen von den Konten Bankguthaben und Postbank mit jeweils 25.000,00 EUR.
 - Der Verkauf eines gebrauchten Pkw erfolgt zum Buchwert von 8.000,00 EUR. Vereinbarungsgemäß zahlt der Käufer bei Übergabe einen Barbetrag von 2.000,00 EUR. Der Restbetrag ist in zwei Monaten fällig.
 - Der Kauf eines Pkw im Wert von 30.000,00 EUR erfolgt gegen eine Barzahlung in Höhe von 10.000,00 EUR und Inzahlunggabe eines gebrauchten Pkw zu dessen Buchwert von 20.000,00 EUR.
 - Der Ausgleich einer Eingangsrechnung erfolgt durch Überweisungen. Das Konto Bankguthaben wird mit 8.000,00 EUR, das Konto Postbank mit 3.000,00 EUR belastet.
 - Es werden Waren im Wert von 15.000,00 EUR eingekauft. Vereinbarungsgemäß werden zum Rechnungsausgleich zunächst nur 10.000,00 EUR vom Postbankkonto überwiesen.

Bilden Sie die Buchungssätze.

6. Bestimmen Sie, welche Geschäftsvorfälle den folgenden Buchungssätzen zugrunde liegen.

	Soll/EUR	Haben/EUR
a) Waren an Verbindlichkeiten LuL an Bankguthaben	8.000,00	4.500,00 3.500,00
b) Verbindlichkeiten KI an Bankguthaben an Postbank	14.000,00	10.000,00 4.000,00
c) Bankguthaben Postbank Kasse an Forderungen LuL	3.000,00 4.200,00 6.400,00	13.600,00
d) Pkw an Kasse an Pkw	25.000,00	20.000,00 5.000,00
e) Kasse Bankguthaben an Ladeneinrichtung	3.000,00 4.000,00	7.000,00
f) Verbindlichkeiten LuL an Bankguthaben an Postbank an Kasse	11.000,00	6.000,00 3.000,00 2.000,00

7. Ihr Mandant, der Gewerbetreibende Frank Rickert in Aschaffenburg, hat durch Inventur am 31. Dez. 01 folgende Bestände ermittelt:

	EUR		EUR
Pkw	50.000,00	Bankguthaben	20.000,00
Waren	200.000,00	Eigenkapital	?
Forderungen LuL	70.000,00	Verbindlichkeiten KI	100.000,00
Kasse	65.000,00	Verbindlichkeiten LuL	80.000,00
Postbank	6.000,00		

Im Laufe des Geschäftsjahres 02 kommt es zu folgenden Geschäftsvorfällen:

1. Waren im Wert von 20.000,00 EUR werden eingekauft und sofort bar bezahlt.
2. Der Ausgleich von Ausgangsrechnungen erfolgt durch eine Überweisung auf das Konto Bankguthaben mit 10.000,00 EUR und durch eine Überweisung auf das Konto Postbank mit 15.000,00 EUR.
3. Ein Bankkredit über 40.000,00 EUR wird aufgenommen und dem Konto Bankguthaben gutgeschrieben.
4. Ein Pkw im Wert von 35.000,00 EUR wird gegen Inzahlunggabe eines gebrauchten Pkw mit einem Buchwert von 8.000,00 EUR und Barzahlung des Restbetrages von 27.000,00 EUR erworben.
5. Eine Eingangsrechnung in Höhe von 4.800,00 EUR wird durch Überweisung vom Bankguthabenkonto beglichen.

Aufgaben:

- a) Bilden Sie die zur Konteneröffnung notwendigen Buchungssätze und eröffnen Sie die Konten.
- b) Bilden Sie die aufgrund der Geschäftsvorfälle erforderlichen Buchungssätze.