



Managementwissen für Studium und Praxis

Herausgegeben von
Professor Dr. Dietmar Dorn und
Professor Dr. Rainer Fischbach

Bisher erschienene Werke:

- Arrenberg · Kiy · Knobloch · Lange*, Vorkurs in Mathematik
Baršauskas · Schafir, Internationales Management
Behrens · Kirspel, Grundlagen der Volkswirtschaftslehre, 2. Auflage
Behrens, Makroökonomie – Wirtschaftspolitik
Bichler · Dörr, Personalwirtschaft – Einführung mit Beispielen aus SAP® R/3® HR®
Blum, Grundzüge anwendungsorientierter Organisationslehre
Bontrup, Volkswirtschaftslehre
Bontrup, Lohn und Gewinn
Bontrup · Pulte, Handbuch Ausbildung
Bradke, Mathematische Grundlagen für Ökonomen, 2. Auflage
Bradke, Übungen und Klausuren in Mathematik für Ökonomen
Bradke, Statistische Grundlagen für Ökonomen, 2. Auflage
Bradke, Grundlagen im Operations Research für Ökonomen
Breitschuh, Versandhandelmarketing
Busse, Betriebliche Finanzwirtschaft, 5. A.
Camphausen, Strategisches Management
Clausius, Betriebswirtschaftslehre I
Clausius, Betriebswirtschaftslehre II
Dinauer, Allfinanz – Grundzüge des Finanzdienstleistungsmarkts
Dorn · Fischbach, Volkswirtschaftslehre II, 4. Auflage
Dorsch, Abenteuer Wirtschaft -75 Fallstudien mit Lösungen
Drees-Behrens · Kirspel · Schmidt · Schwanke, Aufgaben und Lösungen zur Finanzmathematik, Investition und Finanzierung
Drees-Behrens · Schmidt, Aufgaben und Fälle zur Kostenrechnung
Ellinghaus, Werbewirkung und Markterfolg
Fank, Informationsmanagement, 2. Auflage
Fank · Schildhauer · Klotz, Informationsmanagement: Umfeld – Fallbeispiele
Fiedler, Einführung in das Controlling, 2. Auflage
Fischbach · Wollenberg, Volkswirtschaftslehre I, 12. Auflage
Fischer, Vom Wissenschaftler zum Unternehmer
Frodl, Dienstleistungslogistik
Götze, Techniken des Business-Forecasting
Götze, Mathematik für Wirtschaftsinformatiker
Götze · Deuschmann · Link, Statistik
Gohout, Operations Research
Haas, Kosten, Investition, Finanzierung – Planung und Kontrolle, 3. Auflage
Haas, Marketing mit EXCEL, 2. Auflage
Haas, Access und Excel im Betrieb
Hans, Grundlagen der Kostenrechnung
Hardt, Kostenmanagement, 2. Auflage
Heine · Herr, Volkswirtschaftslehre, 3. Aufl.
Hildebrand · Rebstock, Betriebswirtschaftliche Einführung in SAP® R/3®
Hofmann, Globale Informationswirtschaft
Hoppen, Vertriebsmanagement
Koch, Marketing
Koch, Marktforschung, 3. Auflage
Koch, Gesundheitsökonomie: Kosten- und Leistungsrechnung
Krech, Grundriß der strategischen Unternehmensplanung
Kreis, Betriebswirtschaftslehre, Band I, 5. Auflage
Kreis, Betriebswirtschaftslehre, Band II, 5. Auflage
Kreis, Betriebswirtschaftslehre, Band III, 5. Auflage
Laser, Basiswissen Volkswirtschaftslehre
Lebefromm, Controlling – Einführung mit Beispielen aus SAP® R/3®, 2. Auflage
Lebefromm, Produktionsmanagement – Einführung mit Beispielen aus SAP® R/3®, 4. Auflage
Martens, Betriebswirtschaftslehre mit Excel
Martens, Statistische Datenanalyse mit SPSS für Windows
Martin · Bär, Grundzüge des Risikomanagements nach KonTraG
Mensch, Investition
Mensch, Finanz-Controlling
Mensch, Kosten-Controlling
Müller, Internationales Rechnungswesen
Olivier, Windows-C – Betriebswirtschaftliche Programmierung für Windows
Peto, Einführung in das volkswirtschaftliche Rechnungswesen, 5. Auflage
Peto, Grundlagen der Makroökonomik, 12. Auflage
Peto, Geldtheorie und Geldpolitik, 2. Aufl.
Piontek, Controlling, 2. Auflage
Piontek, Beschaffungscontrolling, 2. Aufl.
Piontek, Global Sourcing
Plümer, Logistik und Produktion
Postluschny, Kostenrechnung für die Gastronomie
Postluschny · von Schorlemer, Erfolgreiche Existenzgründungen in der Praxis
Reiter · Matthäus, Marktforschung und Datenanalyse mit EXCEL, 2. Auflage
Reiter · Matthäus, Marketing-Management mit EXCEL
Reiter, Übungsbuch: Marketing-Management mit EXCEL
Rothlauf, Total Quality Management in Theorie und Praxis
Rudolph, Tourismus-Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage
Rüth, Kostenrechnung, Band I
Sauerbier, Statistik für Wirtschaftswissenschaftler, 2. Auflage
Schaal, Geldtheorie und Geldpolitik, 4. A.
Scharnbacher · Kiefer, Kundenzufriedenheit, 3. Auflage
Schuchmann · Sanns, Datenmanagement mit MS ACCESS
Schuster, Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung, 2. Auflage
Schuster, Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden
Specht · Schmitt, Betriebswirtschaft für Ingenieure und Informatiker, 5. Auflage
Stahl, Internationaler Einsatz von Führungskräften
Steger, Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Auflage
Stender-Monhemius, Marketing – Grundlagen mit Fallstudien
Stock, Informationswirtschaft
Strunz · Dorsch, Management
Strunz · Dorsch, Internationale Märkte
Weeber, Internationale Wirtschaft
Weindl · Woyke, Europäische Union, 4. Aufl.
Wilhelm, Prozessorganisation
Wörner, Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht, 8. Auflage
Zwerenz, Statistik, 2. Auflage
Zwerenz, Statistik verstehen mit Excel – Buch mit CD-ROM

Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht

mit IAS/IFRS und US-GAAP

Von
Professor
Dr. Georg Wörner
vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

8., überarbeitete und erweiterte Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Frühere Auflagen des Werkes sind im verlag moderne industrie,
86895 Landsberg/Lech erschienen.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet
über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

© 2003 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
www.oldenbourg-verlag.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung
außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzu-
lässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikrover-
filmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Druck: MB Verlagsdruck, Schrobenhausen
Bindung: R. Oldenbourg Graphische Betriebe Binderei GmbH

ISBN 3-486-27454-6

Inhaltsübersicht

Vorwort	13
---------------	----

Abkürzungsverzeichnis	15
-----------------------------	----

Erstes Kapitel Die Grundlagen der Buchhaltung

A. Die Buchhaltung als Teil des betrieblichen Rechnungswesens

I. Begriff des betrieblichen Rechnungswesens	19
II. Ziele des betrieblichen Rechnungswesens	20
III. Teile des betrieblichen Rechnungswesens	20

B. Aufgaben der Buchhaltung

I. Dokumentationsaufgaben	22
II. Instrumentalaufgaben	22

C. Gesetzliche Vorschriften zur Buchführung und Gewinnermittlung

I. Handelsrechtliche Buchführungspflicht	23
II. Steuerrechtliche Buchführungspflicht	24
III. Steuerliche Aufzeichnungspflichten	25

D. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

I. Begriff und Inhalt	28
II. Bedeutung der Ordnungsmäßigkeit	32

E. Der Kontenrahmen

I. Bedeutung des Kontenrahmens	34
II. Gliederungsprinzipien des Kontenrahmens	35
III. Abgrenzung von Finanz- und Betriebsbuchhaltung	37

Zweites Kapitel Die Organisation der Buchhaltung

A. Aufbau

I. Grundbücher	43
II. Hauptbuch	44
III. Nebenbücher	46

B. Wareneingangsbuchhaltung

I. Sachkonten	47
II. Kreditorenkonten	50

<i>C. Warenausgangsbuchhaltung</i>	
I. Sachkonten	51
II. Debitorenkonten	51
<i>D. Anlagenbuchhaltung</i>	
I. Aufgabe und Technik	54
II. Regelmäßige Abschreibungen	56
1. Abschreibungsursachen	56
2. Abschreibungsverfahren	57
3. Berücksichtigung eines Schrottwerts	60
4. Abschreibung bei Zu- und Abgang während des Geschäftsjahres	61
5. Buchtechnische Behandlung der Abschreibung	62
<i>E. Personalbuchhaltung</i>	64
Drittes Kapitel Die Grundlagen des Jahresabschlusses	
<i>A. Allgemeines</i>	
I. Bestandteile	69
II. Gesetzesaufbau	70
III. Größenklassen	71
IV. Verfahrensschritte und Fristen	72
V. Folgen der Nichtbeachtung gesetzlicher Vorschriften	75
<i>B. Zielsetzung des Jahresabschlusses</i>	
I. Handelsrechtliche Zielsetzung	76
1. Alle Unternehmen	76
2. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	77
II. Steuerrechtliche Zielsetzung	79
<i>C. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung</i>	
I. Grundsatz der Bilanzklarheit	80
II. Grundsatz der Bilanzwahrheit	81
III. Grundsatz der Bilanzkontinuität	82
<i>D. Das Verhältnis von Handels- zu Steuerbilanz</i>	
I. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	83
II. Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	86

E. Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen

I. Begriffe	88
II. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter	89

F. Das Inventar

I. Wesen und Bedeutung	91
II. Typische Inventurfehler	92

G. Nachträgliche Änderung des Jahresabschlusses

I. Bilanzberichtigung	96
II. Bilanzänderung	96

Viertes Kapitel Die Bilanz

A. Allgemeines

I. Bilanzausweis und Bilanzgliederung	101
1. Personenunternehmen	101
2. Kapitalgesellschaften	103
a) Aufgliederungen	104
b) Wertberichtigungen	105
c) Eigenkapitalausweis	105
d) Bilanzierungshilfen	108
II. Bilanzwerte	110
1. Wertarten	110
a) Die Anschaffungskosten	110
b) Die Herstellungskosten	113
c) Der Tageswert	117
d) Der Wiederbeschaffungswert	118
e) Der Teilwert	118
2. Bewertungsprinzipien	120
a) Stichtagsprinzip	120
b) Going-concern-Prinzip	121
c) Prinzip der Einzelbewertung	121
d) Anschaffungswertprinzip	124
e) Realisationsprinzip	124
f) Imparitätsprinzip	124
g) Niederstwertprinzip	124
aa) Personenunternehmen	124
bb) Kapitalgesellschaften	127
h) Prinzip des Wertezusammenhangs	127
aa) Personenunternehmen	127
bb) Kapitalgesellschaften	131

i) Prinzip der Bewertungsstetigkeit	132
---	-----

B. Die einzelnen Bilanzpositionen

I. Die Bilanzierung im einzelnen	133
1. Bilanzierung des Anlagevermögens	133
a) Immaterielle Vermögensgegenstände	133
b) Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	135
c) Gebäude	136
d) Technische Anlagen und Maschinen	137
e) Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	137
f) Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	138
g) Finanzanlagen	138
2. Bilanzierung des Umlaufvermögens	139
a) Vorräte	139
b) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	141
c) Wertpapiere	142
d) Flüssige Mittel	142
3. Bilanzierung des Eigenkapitals	143
a) Kapitalgesellschaften	143
b) Personenunternehmen	145
c) Nicht bilanziertes Eigenkapital	148
d) Sonderposten mit Rücklageanteil	149
4. Bilanzierung des Fremdkapitals	153
a) Rückstellungen	153
b) Verbindlichkeiten	164
5. Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten	165
6. Bilanzierungsgebote, -wahlrechte und -verbote	167
II. Die Bewertung im einzelnen	169
1. Bewertung des Anlagevermögens	169
a) Planmäßige Abschreibungen	170
b) Außerplanmäßige Abschreibungen	175
2. Bewertung des Umlaufvermögens	179
a) Gruppen- oder Sammelbewertung des Vorratsvermögens	179
b) Retrograde Bewertung des Vorratsvermögens	183
c) Ermittlung des niedrigeren Tageswerts auf dem Beschaffungs- und Absatzmarkt	183
d) Bewertung zum niedrigeren Zukunftswert und zum nied- rigeren steuerlichen Wert	186
3. Bewertung des Fremdkapitals	186
a) Rückstellungen	186
b) Verbindlichkeiten	187
aa) Disagio	187
bb) Valutaverbindlichkeiten	188

<i>C. Die Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz</i>	
I. Übersicht	189
II. Buchtechnische Behandlung	191
Fünftes Kapitel Die Erfolgsrechnung	
<i>A. Wesen und Aufgaben</i>	197
<i>B. Grundlagen und Erfolgsrechnung</i>	
I. Konto- oder Staffelform	198
II. Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren	199
III. Brutto- oder Nettoprinzip	202
<i>C. Das handelsrechtliche Gliederungsschema</i>	
I. Darstellung	203
1. Ermittlung des Betriebsergebnisses	203
a) Gesamtkostenverfahren	203
b) Umsatzkostenverfahren	207
2. Ermittlung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	208
3. Ermittlung des außerordentlichen Ergebnisses	210
4. Ermittlung des Jahresüberschusses/-fehlbetrags	211
II. Kritik	212
<i>D. Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen</i>	213
<i>E. Die Ergebnisverwendung</i>	
I. Personenunternehmen	215
II. Kapitalgesellschaften	216
1. GmbH	216
2. AG	217
a) Rechtslage	218
aa) Bildung und Auflösung der gesetzlichen Rücklage	218
bb) Bildung und Auflösung der anderen Gewinnrück- lagen	219
cc) Verfahrensablauf	220
b) Gewinnverwendungsrechnung	222
<i>F. Die Gewinnermittlung unter Berücksichtigung gewinnabhängiger Aufwendungen</i>	
I. Tantiemen	227
II. Gewinnabhängige Steuern	230

Sechstes Kapitel Anhang und Lagebericht

A. Der Anhang

I. Grundlagen des Anhangs	237
II. Inhalt des Anhangs	238

<i>B. Der Lagebericht</i>	<i>248</i>
---------------------------------	------------

Siebtens Kapitel Rechtsformspezifische Besonderheiten des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften

<i>A. Die Unterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft ...</i>	<i>253</i>
---	------------

<i>B. Erleichterungen für mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften</i>	<i>255</i>
--	------------

Achtes Kapitel Der Konzernabschluß

A. Grundlagen des Konzernabschlusses

I. Begriff der verbundenen Unternehmen	259
II. Notwendigkeit des Konzernabschlusses	261
III. Der Konzern im Steuerrecht	262
IV. Die Rechnungslegungspflicht des Konzerns	263
1. Gesamtkonzernabschluß	263
2. Teilkonzernabschluß	264
V. Durchführung des Konzernabschlusses	265
1. Konsolidierungskreis	265
2. Konsolidierungsgrundsätze	266
a) Zielsetzung des Konzernabschlusses	266
b) Vollständigkeitsgebot	266
c) Grundsatz der einheitlichen Bewertung	267
d) Fiktion der rechtlichen Einheit	267
e) Grundsatz der Vollkonsolidierung	267
f) Einheitlicher Stichtag	268
g) Einheitliche Recheneinheit	268
h) Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden	268
i) Prinzip der Wesentlichkeit	268
3. Technische Abwicklung	269

B. Konzernbilanz

I. Konsolidierung des Kapitals	270
1. Purchase - Methode	270
2. Interessenvereinigungsmethode	280

3. Quotenkonsolidierung	281
4. Equity-Konsolidierung assoziierter Unternehmen	281
II. Schuldenkonsolidierung	285
III. Konsolidierung der Zwischenergebnisse	286
IV. Steuerabgrenzung	288

C. Konzernerfolgsrechnung

I. Trennung der Innen- und Außenumsatzerlöse	289
II. Konsolidierung der Erfolgsrechnung	291

D. Konzernanhang und Konzernlagebericht

I. Konzernanhang	294
II. Konzernlagebericht	294

Neuntes Kapitel Die internationale Rechnungslegung

I. Die Rechnungslegung nach US-GAAP	297
II. Die Rechnungslegung nach IAS/IFRS	300
III. Vergleich der Rechnungslegung nach HGB; US-GAAP und IAS/IFRS	304

Anhang

Testfragen	317
Literaturverzeichnis	331
Bilanzgliederung nach § 266 HGB	335
Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 Abs. 2 HGB	337
Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 Abs. 3 HGB	338
Auszug aus dem IKR	339
Sachregister	343

Vorwort

Das vorliegende Buch wendet sich einerseits an die Studierenden der Wirtschaftswissenschaften, um aufbauend auf der **Kenntnis der doppelten Buchführung** den Einstieg in die handels- und steuerrechtliche Problematik der Bilanzierung zu ermöglichen. Andererseits soll es aber auch den kaufmännischen Führungskräften der Wirtschaft sowie den steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufen in einer gedrängten und übersichtlichen Form die Möglichkeit bieten, ihren Wissensstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung dem neuesten betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Erkenntnisstand anzupassen.

Ausgehend von einschlägigen Erfahrungen, sowohl in der wirtschaftswissenschaftlichen und steuerlichen Theorie als auch in der betrieblichen Praxis, ist der Verfasser bestrebt, aus der überwältigenden Fülle der sich bietenden Lehrinhalte eine **anwendungsorientierte Auswahl** zu treffen. Dabei richten sich die Bemühungen insbesondere darauf, die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Handels- und Steuerbilanz herauszuarbeiten und einander gegenüberzustellen. Darüber hinaus werden auf der Grundlage des Industrie-Kontenrahmens die organisatorischen Voraussetzungen der Finanzbuchhaltung für ein reibungsloses Erstellen des Jahresabschlusses aufgezeigt. Der Hinweis auf grundlegende Aspekte der Kosten- und Leistungsrechnung und der abrundende Überblick über die Grundlagen der Konzern-Rechnungslegung dienen dem umfassenden Verständnis im Gesamtzusammenhang des betrieblichen Rechnungswesens. Die in den Text eingearbeiteten Fallbeispiele und die Testfragen mit Lösungshinweisen am Ende des Buches sollen die Anschaulichkeit der Darstellung erhöhen. Mit Hilfe der im Literaturverzeichnis genannten Werke ist eine weitere Vertiefung interessierender Fragenkomplexe möglich.

Die vorliegende Auflage entspricht dem neuesten Stand von Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht. Im Hinblick auf die steigende Internationalisierung der Wirtschaft fanden auch die anglo-amerikanisch geprägten Rechnungslegungssysteme – wie IAS/IFRS und US-GAAP stärkere Berücksichtigung.

Indem das HGB zwischen generellen Normen, die eine abschließende Regelung für den Einzelabschluß der Personenunternehmen beinhalten, und Zusatzvorschriften unterscheidet, die nur für den Kapitalgesellschaften Wirksamkeit entfalten, hat sich in Abhängigkeit von der Rechtsform die Vielschichtigkeit des Jahresabschlusses erhöht, insbesondere wenn man den in seiner Bedeutung wesentlich gestiegenen Konzernabschluß mit in die Betrachtung einbezieht. Dem Leser wird die Komplexität der betrieblichen Rechnungslegung in didaktisch aufbereiteter Form mittels entsprechender Querverweise, tabellarischer Übersichten und vergleichender Gegenüberstellungen erläutert.

Für kritische Anregungen aller Art aus Theorie und Praxis ist der Verfasser aufgeschlossen und dankbar.

Georg Wörner

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
AB	Anfangsbestand
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außerordentliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
a.o.	außerordentlich
BDI	Bundesverband der deutschen Industrie
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BSBl.	Bundessteuerblatt
EB	Endbestand
EDV	elektronische Datenverarbeitung
eG	eingetragene Genossenschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
ESDV	Einkommenssteuer-Durchführungsverordnung
ESG	Einkommenssteuergesetz
ESr	Einkommenssteuerrichtlinien
f.	folgende Seite
FBH	Finanzbuchhaltung
ff.	folgenden Seiten
GmbHG	Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financing Reporting Standards
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
IKR	Industrie-Kontenrahmen
KapCoRiliG	Kapitalgesellschaft & Co. Richtliniengesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MWSt	Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer)
OHG	offene Handelsgesellschaft
PublG	Publizitätsgesetz
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StGB	Strafgesetzbuch
Tz	Textziffer
UKV	Umsatzkostenverfahren
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles der USA
UStG	Umsatzsteuergesetz

Erstes Kapitel

Die Grundlagen der Buchhaltung

Unter Bilanzierung versteht man im Geschäftsverkehr die Erstellung des Jahresabschlusses, also eine auf das Ende des Wirtschaftsjahres gerichtete, stichtagbezogene Tätigkeit. Von Sonderbilanzen, die aus einmaligen Anlässen erstellt werden, wie Gründung, Umwandlung, Fusion, Sanierung, Auseinandersetzung, Vergleich und Konkurs wird hier abgesehen. 1

Um aber die Jahresbilanz erstellen zu können, bedarf es einer den einschlägigen Rechtsvorschriften und betriebswirtschaftlichen Zweckmäßigkeitserwägungen entsprechenden Buchhaltung während des Geschäftsjahres. Daher sollen die hier angestellten Überlegungen zur Bilanzierung nicht erst bei den spezifischen Jahresabschlußarbeiten, sondern schon bei der laufenden Verbuchung während des Geschäftsjahres einsetzen. Eine ordnungsgemäß gestaltete Buchhaltung ist die unabdingbare Voraussetzung für ein reibungsloses Erstellen des Jahresabschlusses. Buchhaltung und Jahresabschluß sind untrennbar verzahnt und bilden im Rahmen der Bilanzierung eine Einheit.

A. Die Buchhaltung als Teil des betrieblichen Rechnungswesens

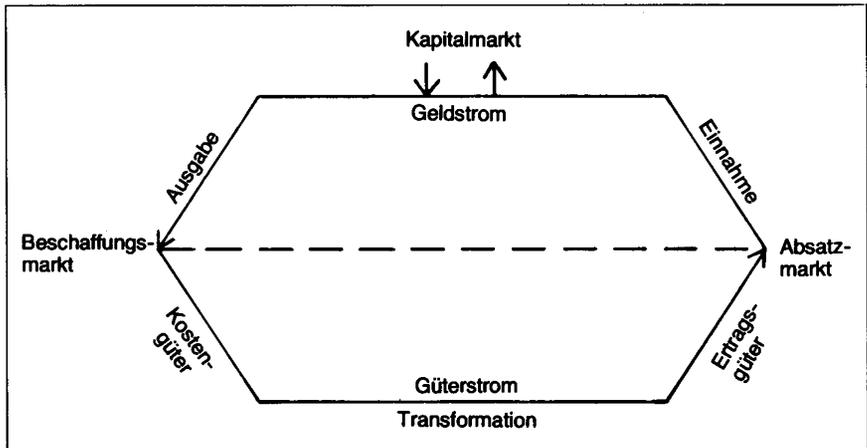
I. Begriff des betrieblichen Rechnungswesens

Das wirtschaftliche Handeln im Betrieb, d. h. der **betriebliche Umsatzprozeß**, 2 wird durch den Motor des Gewinnstrebens in Gang gesetzt und gehalten.

Aus den auf dem Beschaffungsmarkt gekauften Konsumgütern - Anlagen, Stoffen und Diensten - werden im betrieblichen Transformations- oder Produktionsprozeß neue Leistungen - die Ertragsgüter - erstellt, die auf dem Absatzmarkt verkauft werden. Der Absatz der Ertragsgüter bringt Einnahmen, der Kauf der Kostengüter verursacht Ausgaben. Gewinn entsteht, wenn die Einnahmen die Ausgaben übersteigen.

Der betriebliche Umsatzprozeß setzt sich somit aus zwei gegenläufigen Strömen zusammen, dem Güter- und dem Geldstrom. Der Geldstrom muß bei Gründung oder Erweiterung eines Betriebs zunächst aus dem Kapitalmarkt gespeist werden, bis aus dem Absatzmarkt genügend Einnahmen fließen. Zeichnerisch sieht das wie folgt aus¹:

¹ Vgl. Ruchti, H., Die Abschreibung, Stuttgart 1953, S. 25.



- 3 Das betriebliche Rechnungswesen beinhaltet alle Verfahren zur **zahlenmäßigen Erfassung** des so veranschaulichten Umsatzprozesses. Das Rechenwerk entwirft insofern ein quantitatives Spiegelbild des realen Betriebsgeschehens.

Die Zeit, in der das Rechnungswesen als notwendiges Übel, als lästiges Anhängsel zu den »produktiven« Tätigkeiten betrachtet wurde, ist endgültig vorüber. Nachdem in der Betriebswirtschaftslehre heute vornehmlich eine Entscheidungslehre gesehen wird, deren Ziel darin besteht, in allen denkbaren betrieblichen Entscheidungssituationen die optimale Alternative zu verwirklichen, entwickelte sich das Rechnungswesen als Informationsträger zum unentbehrlichen Instrument der Unternehmenssteuerung.

II. Ziele des betrieblichen Rechnungswesens

- 4 Im einzelnen können wir **vier Rechnungsziele** unterscheiden:
- a) Vermögens- und Erfolgsermittlung
 - b) Kostenermittlung
 - c) Wirtschaftlichkeitskontrolle
 - d) Vorbereitung der Entscheidungsfindung.

Diese vier Rechnungsziele werden von den nachfolgend genannten Teilgebieten des Rechnungswesens ineinandergreifend und graduell unterschiedlich realisiert.

III. Teile des betrieblichen Rechnungswesens

- 5 Üblicherweise untergliedert man das betriebliche Rechnungswesen in vier **Teilbereiche**:
- Buchhaltung, auch Finanz- oder Geschäftsbuchhaltung genannt (FBH)

- Kosten- und Leistungsrechnung, auch Betriebsbuchhaltung genannt (KLR)
- Betriebsstatistik
- Planungsrechnung (Controlling).

Die FBH nimmt innerhalb des betrieblichen Rechnungswesens die Zentralstellung ein. Sie knüpft bei der Erfassung des betrieblichen Umsatzprozesses am Geldstrom an und dient den oben unter a) und d) genannten Zielsetzungen. Sie ist zudem gesetzlich vorgeschrieben (vgl. Tz. 13). 6

Demgegenüber steht für die KLR der Güterstrom im Vordergrund der Betrachtung. Da jedoch die Güter und Dienste nicht unmittelbar miteinander addiert werden können, erfordert ihre rechnerische Erfassung eine Bewertung in Geldeinheiten, wobei die Wertansätze der KLR, die von ihrem Wesen her als Verrechnungspreise zu qualifizieren sind, von denen der FBH erheblich abweichen können. 7

Die KLR ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Dennoch ist sie als Steuerungsinstrument für die Unternehmensführung unentbehrlich. Sie umfaßt gemeinhin zwei Rechnungsarten, eine Zeitraum- und eine Stückrechnung (kurzfristige Erfolgsrechnung und Kalkulation), und dient allen oben genannten Rechnungszielen.

Die betriebliche Statistik kann sich sowohl auf Geld- (Umsatz, Kosten etc.) als auch auf Mengengrößen (Lagerbestände, Absatz- und Ausschußzahlen, Maschinenstunden, Urlaubs- oder Krankheitstage etc.) beziehen. Sie wird vom Gesetzgeber ebenfalls nicht gefordert, vermittelt aber der Unternehmensführung umfangreiche Aufschlüsse im Hinblick auf die oben unter c) und d) genannten Ziele des Rechnungswesens. 8

Während die drei erstgenannten Rechnungszweige vergangenheitsorientiert sind, weist die Blickrichtung der Planungsrechnung in die Zukunft. Die von FBH, KLR und Statistik im nachhinein festgestellten Größen werden von der Planungsrechnung bereits im voraus festgelegt, zweckmäßigerweise als Sollvorgaben oder Budgetansätze. Sie dient damit den oben unter c) und d) genannten Zielsetzungen von allen Rechnungszweigen am wirkungsvollsten. Eine gesetzliche Notwendigkeit besteht für sie wegen fehlender Außenwirkungen nicht, intern bildet sie jedoch den Grundpfeiler einer nach modernen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen ausgerichteten Unternehmensführung, die ohne ein umfassendes Controlling-System nicht mehr auskommen kann. 9

In allen Betrieben finden sich diese vier Rechnungsarten vor, vielfach organisatorisch mehr oder weniger stark ausgeprägt. Eine funktionsfähige Buchhaltung allerdings ist für alle Betriebe **obligatorisch** und das Fundament für die übrigen Rechnungszweige.

B. Aufgaben der Buchhaltung

- 10 Die der Buchhaltung innerhalb des Rechnungswesens zukommenden Aufgaben lassen sich in **zwei Gruppen** zusammenfassen (vgl. Tz. 6):
- Dokumentationsaufgaben
 - Instrumentalaufgaben.

I. Dokumentationsaufgaben

- 11 Zunächst hat die Buchhaltung zu dokumentieren, d. h., festzuhalten, was in der Vergangenheit geschehen ist. Sie verzeichnet die Geschäftsvorfälle der abgelaufenen Periode. Die Dokumentationsfunktion bezieht sich im einzelnen auf
- die Vermögenslage und das Kapital am Bilanzstichtag,
 - die Veränderungen des Vermögens und des Kapitals während des Geschäftsjahres (Mittelverwendung - Mittelherkunft),
 - die Erfolgskomponenten Aufwand und Ertrag,
 - den Erfolg des Geschäftsjahrs und seine Ursachen,
 - die Gewinnung von Grundlagen für die KLR,
 - die Bereitstellung von Unterlagen für die Betriebsstatistik.

Diese Dokumentation der Geschäftsvorfälle durch die Buchhaltung **dient**

- der Rechenschaft gegenüber Eigentümern, Gläubigern (z.B. Banken), Mitarbeitern und der interessierten Öffentlichkeit,
- der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, insbesondere bezüglich der Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Vermögen und vom Umsatz,
- der Vorlagemöglichkeit als Beweismittel gegenüber Gerichten (§§ 258, 261 HGB) und Verwaltungsbehörden, insbesondere dem Finanzamt (§§ 90, 92 und 97 AO).

II. Instrumentalaufgaben

- 12 Darüber hinaus hat die Buchhaltung als **Steuerungsmittel** der Unternehmensführung auch zukunftsorientierte Aufgaben hinsichtlich der optimalen Gestaltung und Überwachung (Controlling) des betrieblichen Umsatzprozesses.

Im Rahmen der Planungsrechnung (vgl. Tz. 9) finden die Vergangenheitswerte der Buchhaltung als Ausgangsbasis für die Ermittlung der Plandaten Verwendung. Eine Planungsrechnung gewinnt aber ihre volle Aussagekraft erst, wenn sie durch einen nachträglichen Soll-Ist-Vergleich vervollständigt wird, aus dem die Abweichungen zwischen geplantem Soll und realisiertem Ist ersichtlich sind. Denn erst durch eine **Abweichungsanalyse** lassen sich die **Ursachen** der aufgetretenen Abweichungen ergründen. Die für den Soll-Ist-Vergleich benötigten Ist-Zahlen entstammen teilweise wieder der Buchhaltung.

C. Gesetzliche Vorschriften zur Buchführung und Gewinnermittlung

I. Handelsrechtliche Buchführungspflicht

Die handelsrechtliche Buchführungspflicht ergibt sich aus § 238 Abs. 1 HGB. Danach ist **jeder Kaufmann** zur Führung von Büchern verpflichtet. Die Kaufmannseigenschaft regeln §§ 1 bis 7 HGB. 13

Kaufmann ist nach § 1 Abs. 1 HGB, wer ein **Handelsgewerbe** betreibt. Als Handelsgewerbe gilt jeder **Gewerbebetrieb, der nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert**. Aus der Formulierung des § 1 Abs. 2 HGB ergibt sich, daß **jedes** gewerbliche Unternehmen grundsätzlich als Handelsgewerbe eingestuft wird. Wer einen Gewerbebetrieb unterhält und der Meinung ist, es handelt sich nicht um ein Handelsgewerbe, muß nachweisen, daß sein Unternehmen **keinen** in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, er also ein **Kleingewerbetreibender gemäß § 2 HGB** ist. Der Kaufmann erwirbt die **Kaufmannseigenschaft** durch den **Beginn seines Handelsgewerbes**. Er ist also auch Kaufmann, wenn er nicht ins Handelsregister eingetragen ist, da die **Eintragung nur deklaratorischen Charakter** hat. Jedoch ist er gemäß § 29 HGB **verpflichtet**, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen.

Anders dagegen die **Kannkaufleute** gemäß § 2 und § 3 HGB. **Kleingewerbetreibende**, deren Unternehmen **keinen** in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, sowie Land- und Forstwirte, deren Unternehmen einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, **können** sich ins Handelsregister eintragen lassen, wenn sie wollen. Sie werden dadurch zu **Kaufleuten**. Für sie ist die Eintragung ins Handelsregister **konstitutiv**. Ihre **Buchführungspflicht beginnt mit der Eintragung ins Handelsregister**. Zu den **Formkaufleuten** zählen sämtliche Handelsgesellschaften, Personenhandels- und Kapitalgesellschaften. Sie besitzen gemäß § 6 HGB die **Kaufmannseigenschaft kraft Rechtsform**. Sie entsteht durch Eintragung ins Handelsregister. Damit **beginnt** auch ihre **Buchführungspflicht**. 14

Ob ein Gewerbetreibender **Kaufmann ist oder nicht** richtet sich nach **Art und Umfang seines Betriebes** (§ 1 Abs. 2 HGB). Benötigt er einen in **kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb** ist er Kaufmann. Dies ist vom **Zusammenwirken verschiedener Faktoren** abhängig. So kommt es auf die Höhe des Umsatzes, des Vermögens, der Beschäftigtenzahl eines Unternehmens an, aber auch die Art der Tätigkeit (Wechselgeschäfte, Zielein- und -verkäufe, Auslandsaktivitäten etc.) bildet ein **Kriterium** für einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. Auskunft geben auch die Industrie- und Handelskammern (IHK) oder Handwerkskammern. 15

Die **handelsrechtliche Buchführungspflicht** trifft somit **sämtliche Kaufleute**. Sie erfaßt alle Handelsgesellschaften - AG, KGaA, GmbH, eG, OHG, KG - sowie alle Kaufleute, die im Handelsregister eingetragen oder zur Eintragung verpflichtet sind.

- 16 **Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften** werden in den für sie gültigen **Sondergesetzen** nochmals ausdrücklich auf ihre Buchführungs- und Bilanzierungspflicht hingewiesen: die AG und KGaA in § 91 AktG, die GmbH in § 41 GmbHG und die eG in § 33 GenG. Das gleiche geschieht in § 5 PublG für alle Unternehmen, die dem **Publizitätsgesetz** unterliegen, also insbesondere Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die **bestimmte Größenmerkmale** erreichen (vgl. § 1 PublG). Gegebenenfalls besteht für diese Unternehmensgruppen des weiteren die Pflicht, ihren Jahresabschluß auf seine Ordnungsmäßigkeit hin prüfen zu lassen und zu veröffentlichen (vgl. Tz. 124 ff.).

II. Steuerrechtliche Buchführungspflicht

- 17 § 140 AO stellt die Verbindung zwischen handels- und steuerrechtlicher Buchführungspflicht her. Danach haben alle, die nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen führen müssen, **diese Verpflichtung auch im Interesse der Besteuerung** zu erfüllen. Davon sind alle Kaufleute betroffen. § 140 AO bezieht sich jedoch nicht nur auf die Handelsbücher des Kaufmanns, die für die Besteuerung nutzbar gemacht werden sollen, sondern auch auf besondere Bücher, die in bestimmten Gewerbebezügen darüber hinaus zu führen sind, wie z. B. die Betriebsbücher nach der Apothekenbetriebsordnung, die Fremdenbücher des Hotel- und Gaststättengewerbes oder die Tagebücher der Handelsmakler.
- 18 Außerdem dehnt § 141 Abs. 1 AO die Buchführungspflicht unabhängig von der Kaufmannseigenschaft auf alle Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte aus, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den **einzelnen Betrieb**
- einen Gesamtumsatz von mehr als 350.000 € oder
 - selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000 € oder
 - einen Gewinn aus Gewerbebetrieb bzw. einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr bzw. Kalenderjahr

gehabt haben. Die Erfüllung **eines** dieser Merkmale genügt für die steuerliche Buchführungspflicht, ohne Rücksicht darauf, ob der Unternehmer Kaufmann ist oder nicht. Nur die freiberuflich Tätigen sind von der Buchführungspflicht grundsätzlich befreit. Zu beachten ist allerdings, daß die Pflicht zur Führung von Büchern nicht schon dann eintritt, wenn eine der genannten Grenzen überschritten wird. Das **Finanzamt** muß auf die **Verpflichtung zur Buchführung ausdrücklich hinweisen**. Erst vom Beginn des auf die Mitteilung der Buchführungspflicht folgenden Wirtschaftsjahres an müssen Bücher geführt werden (§ 141 Abs. 2 AO).

Im Gegensatz zum Handelsrecht, in dem die Grenze zwischen Kaufmann und Nichtkaufmann nicht immer zweifelsfrei gezogen werden kann, ist der Kreis der

steuerrechtlich zur Buchführung **Verpflichteten exakt umrissen**. Er geht zudem über den Kreis der handelsrechtlich buchführungspflichtigen Kaufleute hinaus. Kleinstbetriebe mit einem Umsatz bis zu 17.500 € p.a. sind von der Aufzeichnungspflicht für die Ausgaben befreit.

Die Ordnungsmäßigkeit der steuerlichen Buchführung wird vom Finanzamt durch eine **Außenprüfung** nach § 193 ff. AO überprüft, wenn dieses es für notwendig erachtet. Bei größeren Betrieben ist mit regelmäßigen Außenprüfungen zu rechnen. 19

Veröffentlicht wird die Steuerbilanz keinesfalls, ganz im Gegenteil, das Finanzamt ist strengstens an das Steuergeheimnis gebunden (§ 30 AO).

III. Steuerliche Aufzeichnungspflichten

Buchführende Steuerpflichtige ermitteln den Gewinn durch den **Betriebsvermögensvergleich** (§ 4 Abs. 1 EStG) wie folgt: 20

- Betriebsvermögen (= Eigenkapital) am Schluß des Wirtschaftsjahrs
- Betriebsvermögen (= Eigenkapital) am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs
- + Entnahmen des Wirtschaftsjahrs
- Einlagen des Wirtschaftsjahrs

= Gewinn des Wirtschaftsjahrs

Die für den Betriebsvermögensvergleich benötigten Daten liefert die **Bilanz**. Die Erfolgsrechnung dient der Finanzbehörde lediglich zur Kontrolle der Bilanz.

Auch diejenigen, die keine Bücher nach §§ 140, 141 AO führen müssen, haben der Finanzbehörde gegenüber bestimmte Aufzeichnungspflichten, deren Umfang sich in erster Linie nach der angewandten Gewinnermittlungsart richtet. 21

Im Einkommensteuerrecht werden fünf **Gewinnermittlungsarten** unterschieden:

- der **Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG** für buchführungspflichtige Gewerbetreibende und für nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende, die freiwillig Bücher führen,
- der **Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG** für buchführungspflichtige Land- und Forstwirte und für Angehörige der freien Berufe, die freiwillig Bücher führen, sowie auf Antrag auch für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, die freiwillig Bücher führen,
- die **Einnahmeüberschußrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG für die Angehörigen der freien Berufe, soweit sie nicht freiwillig Bücher führen einerseits sowie andererseits für nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende und auf Antrag auch für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, die zwar

freiwillig keine Bücher führen, die aber ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzeichnen,

- die Besteuerung nach **Richtsätzen** für nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende, die weder Bücher führen noch die für die Einnahmenüberschußrechnung erforderlichen Aufzeichnungen anfertigen,
- die Besteuerung nach **Durchschnittssätzen** (§ 13a EStG) für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte, die auch freiwillig keine Aufzeichnungen machen.

Kommt der Steuerpflichtige seiner im Rahmen der vorstehend genannten fünf Gewinnermittlungsarten bestehenden Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflicht nicht oder nicht vollständig nach, so werden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO durch das Finanzamt geschätzt. Die **Schätzung** stellt somit keine gesonderte Gewinnermittlungsart dar, sondern erfolgt nach den Vorschriften derjenigen Gewinnermittlungsart, zu der der Betroffene verpflichtet wäre.

- 22 Der **Betriebsvermögensvergleich** verlangt eine vollständige Buchhaltung mit Jahresabschluß, wobei sich derjenige nach § 5 EStG von demjenigen nach § 4 Abs. 1 EStG dadurch unterscheidet, daß ersterer auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Bezug nimmt.

Während also der Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG die Berücksichtigung sowohl der handels- als auch der steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften verlangt, sind für den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften und folglich insbesondere der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (vgl. Tz. 159) bedeutungslos. Konkret gesprochen entfällt damit die Anwendung des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips bei der Bewertung (vgl. Tz. 286 ff.) im Falle des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG.

- 23 Die **Einnahmeüberschußrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG wird in erster Linie von den Angehörigen der freien Berufe (z.B. Arzt, Rechtsanwalt, Steuerberater) durchgeführt, da diese auch dann nicht zur Buchführung und damit zum Betriebsvermögensvergleich verpflichtet sind, wenn sie die Grenzen des § 141 AO überschreiten. Sie erfordert vom Steuerpflichtigen nur eine vereinfachte Form der Buchhaltung. Insbesondere entfällt die Aufzeichnung der Forderungen und Verbindlichkeiten. Mit Ausnahme der Anlagenzu- und -abgänge werden alle Geschäftsvorfälle erst **im Zeitpunkt ihrer Zahlung** erfaßt (**Zu- und Abflußprinzip**).

Der Gewinn ergibt sich als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (vereinfachte Erfolgsrechnung). Abgesehen vom Anlagenverzeichnis erfolgt keine Bestandserfassung in Form einer Bilanz. Die **Aufzeichnungspflicht** erstreckt sich daher im wesentlichen auf die **Betriebseinnahmen** und **-ausgaben** sowie die **Anlagenzu- und -abgänge**. Darüber hinaus sind im Hinblick auf die Begrenzung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs durch § 4 Abs. 4a EStG auch die **Entnahmen** und **Einlagen** gesondert aufzuzeichnen.

Es können gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich Gewinnverlagerungen von einer Periode in eine andere auftreten. Summa summarum muß aber der während der gesamten Lebensdauer eines Betriebs erzielte **Totalgewinn** bei beiden Gewinnermittlungsarten übereinstimmen.

Nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende, die auch freiwillig weder Bücher führen noch Aufzeichnungen gemäß § 4 Abs. 3 EStG anfertigen, werden nach den **Richtsatzsammlungen der Finanzämter** besteuert, die diese auf regionaler Ebene aus Erfahrungswerten von Buchführungspflichtigen der einzelnen Wirtschaftsbranchen zusammengestellt haben. 24

Die Richtsatzbesteuerung erfordert allerdings, daß mindestens ein Wareneingangsbuch (§ 143 AO) und von denjenigen, die regelmäßig an andere Gewerbetreibende liefern (z. B. Großhändler), auch ein Warenausgangsbuch (§ 144 AO) geführt wird. Der mittels amtlicher Richtsätze festgestellte Gewinn ist vom Steuerpflichtigen widerlegbar, wenn dieser für seinen Betrieb von der Norm abweichende Verhältnisse glaubhaft machen kann. Es wird folgende **Formel** angewandt:

- Wareneinsatz zum Einstandspreis lt. Wareneingangsbuch \times branchenüblicher Bruttoaufschlagssatz lt. Richtsatzsammlung = Bruttoaufschlag.
- Wareneinsatz + Bruttoaufschlag = Sollumsatz.
- Sollumsatz \times branchenüblicher Gewinnsatz lt. Richtsatzsammlung = Gewinn.

Von der Richtsatzbesteuerung ist die **Durchschnittsbesteuerung der Land- und Forstwirte** nach § 13 a EStG zu unterscheiden. Die Durchschnittssätze gemäß § 13 a EStG sind verbindlich und können vom Steuerpflichtigen nicht widerlegt werden. Will der Land- und Forstwirt sie nicht gegen sich gelten lassen, muß er den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG oder die Einnahmehüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG beantragen (§ 13 a Abs. 1 Satz 2 EStG). 25

Für die Ermittlung der Durchschnittssätze nach § 13 a EStG bedarf es grundsätzlich keinerlei Aufzeichnungen, da sich diese im wesentlichen aus feststehenden Flächenertragszahlen und der Zahl der mitarbeitenden Familienangehörigen errechnen.

Neben ihren einkommensteuerlichen Dokumentationspflichten haben Unternehmer auch die Aufzeichnungserfordernisse für Zwecke der Umsatzbesteuerung nach § 22 UStG zu erfüllen. Durch entsprechende Beleggestaltung und Kontengliederung (u.a. Trennung von Mehrwertsteuer und Vorsteuer) kann diesen Anforderungen in der Buchhaltung Rechnung getragen werden. 26

Mit Hilfe von **Zwangsmitteln**, wie Zwangsgeld, Ersatzvornahme oder unmittelbarem Zwang (§ 328 ff. AO), kann das Finanzamt notfalls das Führen von Büchern oder Aufzeichnungen beim Steuerpflichtigen durchsetzen, wenn dieser seinen Verpflichtungen nicht ordnungsgemäß nachkommt. Davon wird allerdings in den seltensten Fällen Gebrauch gemacht. 27

Viel wirkungsvoller ist die Tatsache, daß das Finanzamt bei demjenigen, der die von ihm verlangten Bücher und Aufzeichnungen nicht oder nicht in ordnungsgemäßem Zustand vorlegt, den **Gewinn nach § 162 AO schätzt**. Eine solche Schätzung geht i. d. R. zu Lasten des Steuerpflichtigen. Ein Rechtsbehelf gegen den geschätzten Gewinn hat nur wenig Aussicht auf Erfolg, da der Steuerpflichtige meist wegen des Fehlens ordnungsmäßiger Aufzeichnungen keinen Gegenbeweis antreten kann. Das Finanzamt darf allerdings bei seiner Schätzung keine Willkür walten lassen; vielmehr sind die für die Schätzung des Gewinnes im Rahmen der jeweils zutreffenden Gewinnermittlungsart benötigten Ausgangsdaten, soweit sie beim Steuerpflichtigen in unbestritten zutreffender Weise vorhanden sind, als Grundlage der Schätzung heranzuziehen.

D. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

I. Begriff und Inhalt

- 28 Nach § 238 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann nicht nur die Pflicht, irgendwie Bücher zu führen, sondern es sind dabei die **GoB** zu beachten. § 5 EStG bildet die **Brücke zwischen Handels- und Steuerrecht**. Er dehnt die Geltung der handelsrechtlichen GoB auf **Gewerbetreibende** aus, die zur Gewinnermittlung den Betriebsvermögensvergleich durchführen.

Die meist sehr allgemein gefaßten handelsrechtlichen GoB wurden durch das Steuerrecht und die Finanzgerichtsbarkeit nachhaltig geprägt und konkretisiert. Handels- und steuerrechtliche GoB sind daher untrennbar miteinander verknüpft und bilden de facto eine Einheit. Es gilt der **Grundsatz der übereinstimmenden Ordnungsmäßigkeit**, d.h., was handelsrechtlich als ordnungsmäßig gilt, ist es auch im Steuerrecht und umgekehrt.

- 29 Die GoB sind ein **unbestimmter Rechtsbegriff**. Sie umfassen eine Vielzahl unterschiedlicher Normen, die jedoch nirgends erschöpfend und abschließend niedergelegt sind. Dies verbietet sich deshalb, weil sie einem **ständigen Wandel** unterliegen und insofern einer dauernden Fortentwicklung und Anpassung bedürfen. So kommt es immer wieder vor, daß einerseits geltende GoB ihre Bedeutung verlieren, während andererseits neue hinzutreten. Hier ist z.B. die frühere Verpflichtung zur Führung gebundener Bücher zu nennen, die heute längst entfallen ist. Die GoB werden durch **drei Rechtsquellen** geformt:

- **Gesetzliche Vorschriften:** §§ 238 - 263 HGB, §§ 140 - 148 AO
- **Rechtsprechung**, insbesondere der Finanzgerichtsbarkeit mit dem BFH an der Spitze
- **Handelsbrauch**, d.h. die im kaufmännischen Verkehr üblichen Gepflogenheiten.

Eine Definition der Ordnungsmäßigkeit liefern übereinstimmend § 238 Abs. 1 HGB und § 145 Abs. 1 Satz 1 AO: Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie 30

- **einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.**

Als sachverständiger Dritter gilt z.B. ein Wirtschaftsprüfer oder der Außenprüfer des Finanzamts. Eine ältere Begriffsbeschreibung lautete: Ordnungsmäßig ist, was ein ordentlicher und ehrbarer Kaufmann für richtig hält.

Die Ordnungsmäßigkeit hat nach § 239 Abs. 2 HGB

- einen materiellen und
- einen formellen Aspekt.

Die **materielle Ordnungsmäßigkeit** der Buchhaltung ist gewährleistet, wenn sie **vollständig und richtig** ist. **Vollständig** bedeutet, alle Geschäftsvorfälle müssen lückenlos verzeichnet sein. Keine Buchung darf fehlen; ebenso darf ohne entsprechenden Vorgang auch keine erdichtet werden. **Richtig** ist die Verbuchung, wenn das richtige Konto angesprochen wurde. 31

Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung ist gewährleistet, wenn sie zeitgerecht und geordnet ist. Als **zeitgerechte** Buchhaltung gilt eine zeitnahe und chronologische Erfassung aller Geschäftsvorfälle. Von einer **geordneten** Buchführung wird verlangt, daß sich alle Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 HGB). Dazu gehört die Vollständigkeit der Belege sowie ihre geordnete Ablage und Aufbewahrung. Zudem muß sich die Zuordnung zwischen Buchung und Beleg jederzeit eindeutig feststellen und mühelos nachvollziehen lassen. Das setzt voraus, daß keine Buchung ohne Beleg erfolgt. Notfalls ist ein Eigenbeleg zu erstellen. Außerdem ist jeder Beleg zu kontieren und auf dem Konto ein Hinweis auf den zugehörigen Beleg anzubringen, beispielsweise durch eine Belegnummer. Die Kontierung hat nach einem den betrieblichen Bedürfnissen entsprechenden Kontenplan (vgl. Tz. 51 ff.) zu geschehen. 32

Die **wichtigsten** GoB seien nachfolgend aufgezählt, ohne daß damit Anspruch auf Vollständigkeit erhoben wird, da es **im Einzelfall** immer darauf ankommt, ob der mit einer Buchführungsmaßnahme **erstrebte Zweck erreicht** werden kann: 33

- Es ist **keine bestimmte Organisationsform** der Buchhaltung vorgeschrieben. Grundsätzlich sind sowohl die einfache als auch die **doppelte Buchführung** zulässig, wobei die einfache Buchführung nur bei Kleinstbetrieben die gewünschten Informationen liefern dürfte. Es können Grundbücher und Hauptbuch (vgl. Tz 63 ff.) getrennt oder zusammen mittels Durchschreibebuchführung erstellt werden. Die Verbuchung kann manuell oder maschinell

erfolgen; technische Hilfsmittel aller Art bis hin zur EDV-Anlage können zum Einsatz gelangen. Dabei ist es gleichgültig, ob eine eigene oder fremde EDV-Anlage (Datenfernverarbeitung) benutzt wird. Im Falle der EDV-Buchführung sind jedoch die **Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS)** zu beachten (BStBl. 1995 I, S. 738). Es müssen allerdings mindestens **folgende Bücher** vorhanden sein:

- 34 a) **Kassenbuch**, das täglich geführt werden soll (§ 146 Abs. 1 AO). Der Übertrag in das Kassen-Sachkonto kann später erfolgen. Grundsätzlich muß jede einzelne Einnahme und Ausgabe verzeichnet werden. Ausnahmsweise genügt es für diejenigen, die im offenen Laden an unbekannte Kunden gegen bar verkaufen (z. B. Einzelhändler), wenn sie die Tageseinnahmen in einer Summe ins Kassenbuch übernehmen, belegt durch tägliche Kassenzettel oder Tagesendsummenbons von Registrierkassen.

Der Soll- und Ist-Bestand der Kasse müssen stets übereinstimmen, z. B. wenn der Außenprüfer des Finanzamts unangemeldet »Kassensturz« macht. **Kassenfehlbeträge** können bei ordnungsgemäßer Kassenbuchführung nicht auftreten. Werden sie im Zuge einer Außenprüfung dennoch festgestellt und können sie vom Unternehmer nicht aufgeklärt werden, wird steuerlich zunächst die unvollständige Verbuchung von Betriebseinnahmen (gewinnerhöhend) und nicht von Einlagen (erfolgsneutral) vermutet.

- 35 b) **Wareneingangsbuch** (§ 143 Abs. 1 AO). Das Wareneingangsbuch ist grundsätzlich von **allen** Gewerbetreibenden zu führen. Hier sind sämtliche Wareneingänge zu verzeichnen (§ 143 Abs. 2 AO). Die dabei festzuhaltenden Angaben nennt § 143 Abs. 3 AO. Nicht zur Buchführung Verpflichtete müssen mindestens diese Aufzeichnungen machen (vgl. Tz. 24).

Es ist jedoch **kein gesondertes Buch** notwendig. Nach § 239 Abs. 4 HGB und § 146 Abs. 5 AO genügt auch die **geordnete Ablage der Belege** - hier der Eingangsrechnungen. Das heißt, von dem ohnehin Buchführungspflichtigen werden keine zusätzlichen Aufzeichnungen verlangt, er kann vielmehr die Eingangsrechnungen für seine Lieferungen den Anforderungen des § 143 AO entsprechend ablegen.

- 36 c) Ähnliches gilt für das **Warenausgangsbuch** (§ 144 AO). Es ist von Gewerbetreibenden zu führen, die regelmäßig an andere Unternehmer liefern (z.B. Großhändler, vgl. Tz. 24). Wie die Aufzeichnungen im einzelnen zu erfolgen haben, nennt § 144 Abs. 2 - 4 AO. Auch hier ist kein gesondertes Buch erforderlich, es genügt eine **geordnete Belegablage** nach § 239 Abs. 4 HGB und § 146 Abs. 5 AO - hier der Ausgangsrechnungen - für Warenverkäufe.

- 37 d) **Tagebuch oder Journal**, das alle **übrigen Geschäftsvorfälle** erfaßt. Bargeschäfte werden im Kassenbuch festgehalten. Für Einkäufe von Gütern und Dienstleistungen existieren Eingangsrechnungen, die in Belegordnern abge-

legt oder im Wareneingangsbuch verzeichnet sind. Entsprechendes gilt für den Verkauf von Gütern und Dienstleistungen, so daß im Journal vornehmlich Waren- oder Materialrücksendungen, Preisnachlässe gegenüber Kunden und von Lieferanten sowie die Begleichung von Rechnungen über Bank, Postscheck, Scheck und Wechsel ihren Niederschlag finden.

Die **vorgenannten Bücher** können auch zu einer **einzigen** sogenannten Primanota zusammengefaßt werden, die **alle** Geschäftsvorfälle nach dem Datum geordnet enthält. Ein derartig umfassendes »Journal« **vereint alle erforderlichen Grundbücher.**

e) Erfolgen auch **unbare** Geschäftsvorfälle, so ist zusätzlich ein **Geschäftsfreundebuch oder Kontokorrent** erforderlich, in dem die Kreditgeschäfte festgehalten werden. Es muß jederzeit Auskunft erteilen können über den Stand der Forderungen oder Verbindlichkeiten gegenüber den **einzelnen** Kunden bzw. Lieferanten.

38

Das Kontokorrent kann auch in Form der sogenannten **Offenen-Posten-Buchhaltung** geführt werden. Diese weist auf den Kontokorrent- oder Personenkonten der Geschäftspartner nicht die Addition aller Umsätze und Zahlungen des Jahres aus, sondern jeweils nur die Differenz zwischen Umsatz und Zahlung, also die offenen Posten, d.h. die **unbezahlten Rechnungen.**

Dadurch sind zwar aus dem Kontokorrent nicht alle mit einem Geschäftspartner getätigten Umsätze ersichtlich, sondern nur der jeweilige Stand der noch offenen Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber dem einzelnen Kunden bzw. Lieferanten. Das genügt jedoch vollständig.

Das Kontokorrentkonto kann schließlich nach § 239 Abs. 4 HGB und § 146 Abs. 5 AO auch ganz entfallen, wenn statt dessen eine **geordnete Ablage** der unbezahlten Rechnungen der einzelnen Lieferanten und Kunden erfolgt. In die Lieferanten- bzw. Kundenmappen sind jeweils neue unbezahlte Rechnungen einzufügen und bei ihrer Bezahlung wieder herauszunehmen (**kontenlose Buchführung**).

f) Für das bewegliche Anlagevermögen muß ein Bestandsverzeichnis (**Anlagenkartei**) geführt werden (BFH vom 14. 12. 1966, BStBl. III 1967, S. 247).

39

g) Das **Inventar** ist durch eine körperliche Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag (§ 240 HGB) zu erstellen (vgl. Tz. 180).

40

▸ Mit Ausnahme des Kassenbuchs, das tägliche Eintragungen erfordert, bedeutet **zeitnah** für die übrigen Bücher nicht täglich. Vielmehr ist dieser Begriff großzügig auszulegen, d.h., die Erfassung in den Grundbüchern sollte **möglichst in nahem Anschluß an den Geschäftsvorfall** - z.B. monatlich - erfolgen. Anschließend bedarf es der Verbuchung auf den Konten des Hauptbuchs in einer den betrieblichen Verhältnissen angemessenen Zeit, z.B. im

41

kleineren Betrieb erst nach einem viertel oder halben Jahr. Dadurch wird insbesondere der Arbeitsweise von EDV-Anlagen Rechnung getragen, die aus Gründen ihres rationellen Einsatzes in mittleren Betrieben nicht jeden Geschäftsvorfall sofort verbuchen können. Vielmehr wird der Buchungsstoff periodisch angesammelt und stapelweise verarbeitet. In diesen Fällen müssen jedoch Vorkehrungen getroffen sein, daß Buchungsunterlagen bis zu ihrer Verarbeitung weder verlorengehen noch gefälscht werden können. Dies gilt insbesondere auch bei Datenfernverarbeitung.

- 42 • Die GoB schreiben auch **keine bestimmte Form der Kontenspeicherung** vor. So brauchen - wie schon gesagt - keine gebundenen Bücher geführt werden, ordnungsmäßig sind auch lose Blätter oder Karteikarten (**Lose-Blatt-Buchführung**), ausgedruckte EDV-Endlosformulare oder nicht ausgedruckte EDV-Speichermedien (Lochkarten, Magnetbänder, Plattenspeicher, Disketten etc.) sowie die Speicherung auf einem Bildträger (Mikrofilm): § 239 Abs. 3 HGB und § 147 Abs. 2 AO. Lediglich die Bilanz ist im Original aufzubewahren. Im Falle der Mikroverfilmung sind die Mikrofilm-Grundsätze (BStBl. 1984 I, S. 156) zu beachten.
- 43 • **Die Aufbewahrungsfrist** für Handelsbücher und Jahresabschluß einschließlich Inventar und Buchungsbelege beträgt 10 Jahre; für Handelsbriefe 6 Jahre (§ 257 Abs. 4 HGB und § 147 Abs. 3 AO).
- 44 • Der Jahresabschluß ist vom Kaufmann (§ 245 HGB), das Inventar von der aufnehmenden Person (Abschn. 30 Abs. 2 EStR) zu unterzeichnen.
- Es dürfen keine fingierten Konten geführt werden (§ 154 AO).
 - Änderungen von Buchungen müssen so vorgenommen werden, daß die Ursprungsbuchung erkennbar bleibt (§ 239 Abs. 3 HGB, § 146 Abs. 4 AO).
- 45 • Die Bücher sind in einer lebenden Sprache zu führen, falls diese nicht Deutsch ist, können Übersetzungen verlangt werden. Abkürzungen und Symbole müssen eindeutig festgelegt sein (§ 239 Abs. 1 HGB und § 146 Abs. 3 AO). Der Jahresabschluß ist in deutscher Sprache und Euro aufzustellen (§ 244 HGB).
- Die GoB gelten auch für diejenigen, die **freiwillig** Bücher führen (§ 146 Abs. 6 AO).

II. Bedeutung der Ordnungsmäßigkeit

- 46 Eine **formell ordnungsmäßige** Buchführung hat die **Vermutung der sachlichen Richtigkeit** für sich (§ 158 AO). Das bedeutet für den Kaufmann eine Abwälzung der Beweislast auf das Finanzamt. Wird eine formell ordnungsmäßige Buchführung vorgelegt, so kann das Finanzamt Zweifel an der sachlichen Rich-

tigkeit nur mehr vorbringen, wenn es dafür konkrete Anhaltspunkte hat (§ 158 AO).

Auch wenn der Gewinn des Kaufmanns die Untergrenze des für ihn gültigen amtlichen Richtsatzes nicht erreicht, ist das Finanzamt nicht schon deswegen berechtigt, seine formell ordnungsmäßige Buchführung in Zweifel zu ziehen. Vielmehr kann es vom Gewinn, den der Steuerpflichtige durch eine ordnungsmäßige Buchführung ermittelt hat, nur dann abgehen, wenn es im vorliegenden Einzelfall konkrete sachliche Mängel nachweist.

Darin allein liegt nach geltendem Recht die Bedeutung einer ordnungsmäßigen Buchführung. Im Gegensatz dazu war früher die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung geknüpft.

Andererseits sind bei **Mängeln in der Buchführung drei Stufen** zu unterscheiden (Abschn. 29 Abs. 2 EStR):

- Die Buchhaltung weist Fehler auf, die im **Rahmen der menschlichen Unzulänglichkeit** liegen und sich auch bei Anwendung größtmöglicher Sorgfalt wegen der Vielzahl der zu verbuchenden Geschäftsvorfälle nicht vermeiden lassen. Sie können an Hand der vorliegenden Unterlagen ohne Schwierigkeiten berichtigt werden. 47

Das Finanzamt, das bei seiner Außenprüfung (§ 193 ff. AO) auf derartige Fehler stößt, berichtigt diese, ohne daß dadurch die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in irgendeiner Weise berührt wäre.

- Die Buchhaltung weist Fehler auf, die ebenfalls an Hand der vorliegenden Unterlagen ohne weiteres berichtigt werden können. Allerdings **häufen sich die Fehler** in einem Maße, daß das Finanzamt Grund zu der Vermutung hat, bei den anlässlich seiner Außenprüfung (§ 193 ff. AO) durchgeführten Stichproben nicht alle Fehler entdeckt zu haben. Vielmehr dürften eine Reihe von Fehlern verborgen geblieben sein. 48

In diesem Fall behält die Buchführung ebenfalls ihre Ordnungsmäßigkeit. Das Finanzamt legt den erklärten Gewinn der Besteuerung zugrunde, nimmt allerdings als Ausgleich für die noch vermuteten, aber nicht aufgedeckten Fehler eine ergänzende Schätzung vor: Der Gewinn wird durch **Zuschätzung** richtig gestellt (**Teilschätzung**).

- Die Buchführung weist **schwerwiegende Fehler** auf. Die Überprüfung ist einem Buchsachverständigen (z.B. Außenprüfer) nicht innerhalb angemessener Frist möglich. Nur in diesem Fall wird die Buchführung insgesamt verworfen. Der Gewinn wird durch **Vollschätzung** nach § 162 Abs. 2 AO ermittelt (vgl. Tz. 27). Ein derartig gravierender Mangel haftet der Buchführung an, wenn sie **schwere materielle Fehler** (es fehlt ein erheblicher Teil des Warenbestands in Inventar und Bilanz, es fehlt eines der zu führenden Bücher, oder es wurde in beträchtlichem Ausmaß falsch verbucht etc.) oder 49

wenn sie **schwere formelle Fehler** (kein Kontenrahmen, keine geordnete Belegablage und -aufbewahrung etc.) aufweist. In einem solchen Fall wird die Buchführung auch nicht dadurch ordnungsgemäß, daß das Finanzamt den Fehler beseitigt und den nunmehr berichtigten Gewinn der Besteuerung zugrunde legt.

- 50 Eine **ordnungswidrige** Buchführung steht einer **fehlenden** Buchführung gleich. Eine nachträglich rekonstruierte Buchführung ist nicht ordnungsgemäß, selbst wenn sie sachlich zutrifft; daher ist zumindest **Teilschätzung** die Folge.

Im Zuge einer **Schätzung** wird die Finanzbehörde an die **Obergrenze des Wahrscheinlichen** gehen. Allerdings gilt das Willkürverbot: Die vorhandenen Unterlagen sind insoweit zu berücksichtigen, als ihre Richtigkeit außer Zweifel steht. Gegebenenfalls liefern sie in Teilbereichen Anhaltspunkte. Ehe zur **Vollschätzung** geschritten wird, ist zu prüfen, ob eine **Teilschätzung** (Zuschätzung) ausreicht.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nach **objektiven** Gesichtspunkten zu beurteilen; subjektive Momente spielen dabei keine Rolle. Wenn ein schwerwiegender Fehler festgestellt wird, ist es daher unerheblich, wer diesen verursacht oder verschuldet hat. Auch wenn die Buchungsunterlagen durch Brand zerstört werden, verliert die Buchhaltung ihre Ordnungsmäßigkeit.

Wird aber die Buchhaltung eines Betriebs infolge eines **mangelhaften Jahresabschlusses** verworfen und der Gewinn nach § 162 AO geschätzt, so geschieht dies wegen der **Zweischneidigkeit der Bilanz** (Schlußbilanz des einen und Eröffnungsbilanz des nächsten Jahres sind identisch) i. d. R. **für 2 Jahre**, also auch für das auf die Verwerfung folgende Jahr.

Wer die Ordnungswidrigkeit vorsätzlich oder leichtfertig herbeiführt, kann dadurch zusätzlich den steuerlichen Straftatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO), der Steuergefährdung (§ 379 AO) oder schlimmstenfalls der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) erfüllen.

E. Der Kontenrahmen

I. Bedeutung des Kontenrahmens

- 51 Eine ordnungsmäßige Buchführung erfordert einen systematischen Kontenaufbau unter Verwendung eines **betrieblichen Kontenplans**.

Um die Einheitlichkeit des Kontenaufbaus innerhalb der Betriebe eines Wirtschaftszweiges und damit die Möglichkeit zu Betriebsvergleichen zu gewährlei-

sten, **empfehlen die Wirtschaftsverbände** den ihrer Branche zugehörigen Betrieben die Benutzung des von ihnen erarbeiteten **Kontenrahmens**.

Der **Kontenrahmen** stellt also eine Empfehlung dar. Niemand ist somit gezwungen, einen bestimmten **Kontenrahmen** zu verwenden. Jeder Betrieb könnte sich ein eigenes **Kontensystem** aufbauen.

Der **Kontenrahmen** gibt nur eine **Grobgliederung** für den **Kontenaufbau** vor, der einer Verfeinerung durch den einzelnen Betrieb bedarf. Im Hinblick auf einen **Betriebsvergleich** ist jedoch auch in unserem **marktwirtschaftlichen System** die Anwendung des **Branchenkontenrahmens** bei der Ausarbeitung des betrieblichen **Kontenplans** zweckmäßig. Der betriebliche **Kontenplan** - als **Kontenfeingliederung** - stellt daher in der Regel eine auf die **betriebsindividuellen Bedürfnisse** zugeschnittene Erweiterung des **Branchenkontenrahmens** dar. 52

Die derzeit **gebräuchlichsten Kontenrahmen** sind: 53

- der **Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie (GKR)**
- der **Industriekontenrahmen (IKR)**
- der **Kontenrahmen des Einzelhandels**
- der **Kontenrahmen des Großhandels**.

Der **BDI** empfahl im Jahr 1951 die Anwendung des **GKR**. In den folgenden Jahrzehnten wurde das **betriebliche Rechnungswesen** insbesondere durch den **Einsatz von EDV-Anlagen** jedoch **grundlegend verändert**. Dieser Entwicklung trug der **BDI** Rechnung und legte im Jahr 1971 ein neues Konzept vor: den **IKR**. Der **IKR** dient darüber hinaus der **Harmonisierung des Rechnungswesens** auf **internationaler Ebene**. Sämtliche **Kontenrahmen** werden **laufend aktualisiert**. Die **DATEV** als **Zentralorganisation der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe** hat in **Anlehnung an den GKR den SKR 03** und in **Anlehnung an den IKR den SKR 04** entwickelt.

II. Gliederungsprinzipien des **Kontenrahmens**

Die **Gliederung des **Kontenrahmens**** erfolgt durch einen **numerischen Schlüssel**, wobei meist **dreistellige, maximal vierstellige Ziffern** verwendet werden. Der **betriebliche **Kontenplan**** lässt sich **problemlos** aus diesem **Ziffernsystem** ableiten, indem die **Stellenzahl der **Kontennummern**** je nach **Bedarf** erweitert wird. **Formal** sind die **Kontennummern** wie folgt aufgebaut: 54

- | | | |
|-----------------------------------|--------------------------|--------|
| 1. Stelle = Kontenklasse , | z.B. Kontenklasse | 3..... |
| 2. Stelle = Kontengruppe , | z.B. Kontengruppe | 35.... |
| 3. Stelle = Kontenart , | z.B. Kontenart | 352... |
| 4. Stelle = Konto , | z.B. Konto | 3520.. |
| 5. Stelle = Unterkonto , | z.B. Unterkonto | 35201. |

Das angesprochene Unterkonto trägt hier die Nummer 35201. Aus den Ziffern der einzelnen Stellen läßt es sich im Kontensystem eindeutig zuordnen.

- 55 Durch **Gegenüberstellung des GKR mit dem IKR** sollen die sachlichen Probleme des Kontenaufbaus und seine Auswirkungen auf die **Organisation der Buchhaltung** demonstriert werden.

Der **GKR** ist durch

- das Prozeßgliederungsprinzip und
- das Einkreissystem gekennzeichnet.

Prozeßgliederungsprinzip bedeutet, die Kontenklassen sind nach dem Ablauf des betrieblichen Umsatzprozesses (vgl. Tz. 2) angeordnet:

0 = Anlagevermögen und langfristiges Kapital	}	KLR
1 = Finanz-Umlaufvermögen und kurzfristige Verbindlichkeiten		
2 = Neutrale Aufwendungen und Erträge (Abgrenzungskonten)		
3 = Vorratsvermögen		
4 = Kostenarten		
5/6 = Kostenstellen		
7 = Kostenträger (Bestände an fertigen und unfertigen Erzeugnissen)		
8 = Betriebliche Erträge		
9 = Eröffnung und Abschluß		

Der Umsatzprozeß beginnt mit dem Kauf des Anlagevermögens mittels langfristigem Kapital (Klasse 0), anschließend ist mit Hilfe kurzfristigen Fremdkapitals für Liquidität zu sorgen (Klasse 1), damit die Einsatzstoffe (Klasse 3) beschafft werden können, die als Kostenarten (Klasse 4) in den Kostenstellen (Klasse 5/6) des Betriebs zu Kostenträgern (Klasse 7) verarbeitet werden, um Erträge (Klasse 8) auf dem Absatzmarkt zu erzielen. In Klasse 9 wird die Buchhaltung eröffnet und durch Bilanz und Erfolgsrechnung abgeschlossen.

Lediglich die Klasse 2 paßt nicht in dieses Schema. Sie ist eine Folge des Einkreissystems und dient der Abgrenzung zwischen FBH einerseits und KLR andererseits. Sie beinhaltet die Erfolgskonten, die keinen Eingang in die KLR (Klasse 4 - 8) finden.

- 56 **Einkreissystem** bedeutet, daß FBH und KLR im GKR organisatorisch eine Einheit bilden. Die KLR ist integrierter Bestandteil der FBH. Die KLR, die sich in den Klassen 4 - 7 abspielt, wird von der FBH mit den Klassen 0 - 3 und 8 - 9 eingeschlossen.

- 57 Grundlegend anders ist demgegenüber der **IKR** aufgebaut. Er ist gekennzeichnet durch

- das Abschlußgliederungsprinzip und
- das Zweikreissystem.

Abschlußgliederungsprinzip besagt, die Kontenklassen sind entsprechend ihrem Abschluß über Bilanz und Erfolgsrechnung angeordnet:

0 = Immaterielle Gegenstände und Sachanlagen	}	Aktiva der Bilanz
1 = Finanzanlagen		
2 = Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	}	Passiva der Bilanz
3 = Eigenkapital und Rückstellungen		
4 = Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	}	Erfolgsrechnung
5 = Erträge		
6 = Betriebliche Aufwendungen		
7 = Weitere Aufwendungen		
8 = Ergebnisrechnungen		
9 = KLR.		

Das Abschlußgliederungsprinzip ermöglicht es, den Jahresabschluß maschinell zu erstellen durch Zusammenfassen und Aufsummieren der Konten jeder Klasse.

Im Gegensatz zum GKR setzt der IKR ein nach dem **Zweikreissystem** aufgebautes Rechnungswesen voraus; d.h. FBH und KLR bilden zwei organisatorisch weitgehend voneinander getrennte Abrechnungskreise. Dies hat in größeren Betrieben den Vorteil, daß an beiden Rechnungszweigen von verschiedenen betrieblichen Abteilungen unabhängig voneinander gearbeitet werden kann.

58

Da FBH und KLR schon in mittleren Betrieben zumindest von unterschiedlichen Personen abgewickelt werden, ist das Einkreissystem nur im Kleinbetrieb mit manueller Abrechnung von Vorteil.

Das Zweikreissystem scheint zunächst arbeitsaufwendiger, da es eine zusätzliche Zahlenübertragung von der FBH in die KLR oder umgekehrt erfordert. Dies spielt jedoch bei Einsatz von EDV keine Rolle.

III. Abgrenzung von Finanz- und Betriebsbuchhaltung

Das organisatorische Ineinandergreifen beider Rechnungszweige im GKR und IKR soll an Hand eines Beispiels gegenübergestellt werden.

59

Beispiel:

Ein Betrieb weist für eine Abrechnungsperiode folgende Daten auf:

Betrieblicher Aufwand und Ertrag: Materialverbrauch 60 000, Personalkosten 50 000, Umsatzerlöse 170 000.

Neutraler Aufwand und Ertrag: Hausreparatur 10 000, Bilanzabschreibung 5 000, Bankzinsen 3 000, verdorbene Ware 12 000, Mieterträge 2 000.

Kalkulatorische Kosten: kalk. Unternehmerlohn 9 600, kalk. Zinsen 4 200, kalk. Wagnisse 4 000, kalk. Abschreibung 5 700.

Wie lautet das Betriebs- und Unternehmensergebnis?

60 Lösung:

a) Verbuchung nach dem GKR:

Kontenklasse 2		Kontenklasse 4		Kontenklasse 8/9		
S	210 HGA	H		S	830 Umsatzerlöse	H
(113) 10 000 *		(987) 10 000		(980) 170 000		(113) 170 000 *
S	211 HGE	H		S	980 Betriebsergebnis	H
(987) 2 000		(113) 2 000 *		(400) 60 000		(830) 170 000
S	230 Bilanzabschr.	H		(430) 50 000		
(0) 5 000 *		(987) 5 000		(480) 5 700		
S	240 Zinsen	H		(481) 4 200		
(113) 3 000 *		(987) 3 000		(482) 4 000		
S	250 a. o. Aufwand	H		(483) 9 600		
(300) 12 000 *		(987) 12 000		(989) 36 500		
S	280 Verr. kalk. Abschr.	H		S	987 Nebenergebnis	H
(987) 5 700		(480) 5 700		(210) 10 000		(211) 2 000
S	281 Verr. kalk. Zinsen	H		(230) 5 000		(280) 5 700
(987) 4 200		(481) 4 200		(240) 3 000		(281) 4 200
S	282 Verr. kalk. Wagnisse	H		(250) 12 000		(282) 4 000
(987) 4 000		(482) 4 000				(283) 9 600
S	283 Verr. kalk. U/lohn	H		A	989 GuV	E
(987) 9 600		(483) 9 600		(987) 4 500		(980) 36 500
				(07) 32 000 *		

Buchungsschritte:

- Verbuchung der betrieblichen Aufwendungen und Erträge auf den Konten der Klassen 4/8 sowie der neutralen Vorgänge in Klasse 2.
- Verbuchung der kalkulatorischen Kosten durch den Buchungssatz: **von Klasse 4 an Klasse 2**. Die kalkulatorischen Kosten führen somit in der Klasse 2 zu neutralen Erträgen.
- **Dreistufiger Abschluß:**
 1. Abschluß der Klassen 4 und 8 mit 980 **Betriebsergebnis**. Ermittlung des betrieblichen Gewinns von 36 500 und Abschluß mit 989 GuV.
 2. Abschluß der Klasse 2 mit 987 **Nebenergebnis** (neutrales Ergebnis). Ermittlung des neutralen Verlustes von 4 500 und Abschluß mit 989 GuV.
 3. Ermittlung des **Unternehmensgewinns** von 32 000 auf Konto 989 und Abschluß mit 07 Eigenkapitalkonto .