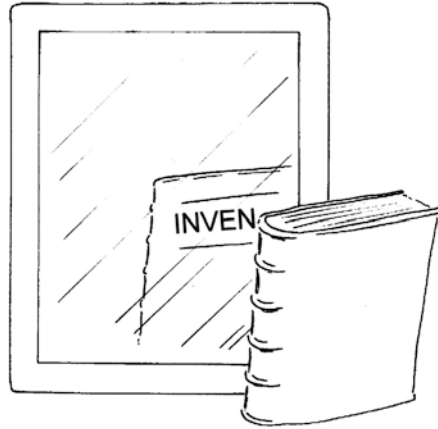


Das System der doppelten Buchführung

Gerald Schenk

2.1	Vorbemerkungen – 26
2.2	Das Inventar – 27
2.3	Die Bilanz – 31
2.4	Grundlagen der Buchungstechnik – 36
2.4.1	Auflösung der Bilanz in Bestandskonten – 36
2.4.2	Der Buchungssatz – 40
2.4.3	Eröffnungs- und Schlussbilanzkonto – 46
2.4.4	Das Eigenkapitalkonto – 49
2.4.5	Das Gewinn- und Verlustkonto – 52
2.4.6	Vom Gewinn- und Verlustkonto zur Gewinn- und Verlustrechnung – 57
2.4.7	Das Privatkonto – 59
2.4.8	Das Kontensystem der doppelten Buchführung in der Zusammenfassung – 61
2.4.9	Die beiden Arten der Erfolgsermittlung – 63
2.4.10	Typen von Bilanzveränderungen – 64
2.5	Die Bücher der doppelten Buchführung – 66
2.6	Kontenrahmen und Kontenplan – 68
2.7	Zusammenfassung – 68
2.8	Wiederholungsfragen – 69
2.9	Aufgaben – 70



■ Doppelte Buchführung

Lernziele dieses Kapitels

- Erfassung des Zusammenhangs zwischen Inventar, Bilanz und Buchführung.
- Verstehen, wie die Konten der Buchführung aus der Bilanz abgeleitet werden.
- Erfassung des Prinzips der Verbuchung von Geschäftsvorfällen.
- Erkennen der besonderen Bedeutung des Eigenkapitalkontos.
- Kenntnis des Gesamtzusammenhangs der in der Buchführung verwendeten Konten.

2.1 Vorbemerkungen

Grundsätzlich lassen sich drei Systeme der Buchführung unterscheiden:

- kameralistische Buchführung,
- einfache Buchführung und
- doppelte Buchführung.

Kameralistische Buchführung

Die kameralistische Buchführung findet Anwendung in der öffentlichen Verwaltung. Sie ist eine Soll-Ist-Rechnung, in der vorausgeplante Einnahmen und Ausgaben mit tatsächlichen Mittelzu- und -abflüssen verglichen werden.

Kaufmännische Buchführung

Einfache und doppelte Buchführung sind Rechnungssysteme der kaufmännischen Buchführung. Welches der beiden Systeme der Kaufmann zu verwenden hat, wird durch das Gesetz nicht

Einfache Buchführung

explizit vorgeschrieben. Da jedoch der Gesetzgeber in § 242 Abs. 2 HGB die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung verlangt, gibt er damit indirekt den Kaufleuten die doppelte kaufmännische Buchführung vor. Eine aussagefähige Gewinn- und Verlustrechnung lässt sich aus der einfachen Buchführung, der gegenüber der doppelten Buchführung das dort typische Prinzip der doppelten Verbuchung fehlt, nicht herleiten.

Daher wird im weiteren Verlauf dieses Lehrbuchs ausschließlich auf das System der doppelten Buchführung eingegangen. Die Bezeichnung „doppelte Buchführung“ bringt zum Ausdruck, dass

- jeder Geschäftsvorfall auf mindestens zwei Konten verbucht wird und außerdem
- jeder Geschäftsvorfall in zwei Büchern (Grundbuch und Hauptbuch) einzutragen ist.

Bevor in diesem Kapitel die eigentliche Buchungstechnik erläutert wird, werden im Folgenden zunächst mit dem Inventar und der Bilanz zwei Instrumente beschrieben, die für das Verständnis der Buchführung unerlässlich sind.

2.2 Das Inventar

Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes ein Eröffnungsinventar und dann für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein (Jahres-)Inventar aufzustellen (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB).

Beim Inventar handelt es sich um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes Verzeichnis, das sämtliche dem Geschäftsbetrieb des Kaufmanns zuzurechnende Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert zu einem Stichtag ausweist. Das Inventar stellt die Grundlage für die Erstellung der Bilanz dar.

Die Tätigkeit der Bestandsaufnahme wird als Inventur bezeichnet. Dabei handelt es sich um körperliche Erfassungstätigkeiten wie Zählen, Messen und Wiegen von Bestandsmengen.

Das Inventar wird in Staffelform aufgestellt und besteht aus den drei Teilbereichen

- I. Vermögen
- II. Schulden
- III. Reinvermögen

Doppelte Buchführung

Eröffnungsinventar
und (Jahres-)Inventar
(§ 240 Abs. 1 und 2 HGB)

Inventur

Inventar der Firma Skibbe zum 01.01.01			
I. Vermögen			
Anlagevermögen			
1. Geschäftsgebäude			80.000,—
2. Maschinen			
2 Maschinen Typ A	12.000,—		
3 Maschinen Typ B	<u>28.000,—</u>	40.000,—	
Umlaufvermögen			
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe			
1.200 kg Rohstoff C	6.200,—		
1.100 kg Rohstoff D	<u>1.800,—</u>	8.000,—	
2. Forderungen		3.000,—	
3. Bankguthaben Raffbank		<u>24.000,—</u>	
			155.000,—
II. Schulden			
1. Darlehen Raffbank		20.000,—	
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		<u>12.000,—</u>	
			32.000,—
III. Reinvermögen			
Summe des Vermögens		155.000,—	
- Summe der Verbindlichkeiten		<u>32.000,—</u>	
			123.000,—

■ **Abb. 2.1** Beispiel-Inventar der Firma Skibbe

Wie aus dem Beispiel-Inventar der Firma Skibbe ■ **Abb. 2.1** ersichtlich wird, unterscheidet man im Teilbereich „Vermögen“ zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen.

Anlagevermögen

Zum Anlagevermögen gehören Vermögensgegenstände, die nicht zur Veräußerung bestimmt sind und dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen (z. B. Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA), Maschinen, Fuhrpark).

Umlaufvermögen

Das Umlaufvermögen umfasst Vermögensgegenstände, die zum Umsatz bestimmt sind und sich in der Regel nur kurzzeitig im Betrieb befinden. Hierzu zählen Vermögensgegenstände, die zum Zwecke des Verbrauchs oder der Veräußerung erworben wurden (z. B. Rohstoffe, Erzeugnisse, Waren) oder im Zusammenhang mit der Abwicklung des Zahlungsverkehrs stehen (z. B. Forderungen, Bankguthaben, Kassenbestand).

Vermögensgegenstände werden grundsätzlich nach dem Grad ihrer Liquidierbarkeit angeordnet, d. h. gemäß der „Geschwindigkeit“, mit der sie sich in liquide Mittel umwandeln lassen. Vermögensgegenstände mit einem geringen Grad der Liquidierbarkeit (z. B. Grundstücke, Gebäude) stehen im Inventar oben, Vermögensgegenstände mit einem hohen Grad der Liquidierbarkeit (z. B. Bankguthaben, Kassenbestand) unten.

Die Schulden (= Fremdkapital) im Teil II des Inventars werden entsprechend ihrer Fristigkeit angeordnet. Zuerst werden die langfristigen Schulden (z. B. Hypothekendarlehen) und dann die kurzfristigen Schulden aufgelistet.

Im Teil III wird durch die wertmäßige Gegenüberstellung von Vermögensgegenständen und Schulden das Reinvermögen (= Eigenkapital) ermittelt. Dies ist der Betrag, um den der Gesamtwert des Vermögens den Gesamtwert der Schulden übersteigt.

Zu beachten ist, dass auch immaterielle Vermögensgegenstände, wie z. B. Patente und Beteiligungen, in das Inventar aufgenommen werden. Nicht im Inventar aufzuführen sind Vermögensgegenstände und Schulden, die die private Sphäre des Kaufmanns betreffen.

Die in das Inventar aufzunehmenden Vermögensgegenstände und Schulden sind grundsätzlich einzeln zu erfassen und zu bewerten. Der Gesetzgeber gestattet nur aus Gründen der Vereinfachung und Wirtschaftlichkeit unter bestimmten Voraussetzungen zwei vom Prinzip der Einzelbewertung abweichende Bewertungsverfahren, das Festwertverfahren und die Gruppenbewertung.

Festwertverfahren § 240 Abs. 3 HGB erlaubt, Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einem Festwert anzusetzen, der für mehrere Jahre beibehalten werden kann. Weiterhin ist Voraussetzung für die Anwendung des Festwertverfahrens, dass der Bestand nur geringen Veränderungen unterliegt und alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt wird. In der Literatur häufig genannt wird das Beispiel des Geschirrs einer Gaststätte, dessen Bestand qualitativ und quantitativ auf demselben Niveau gehalten wird.

Gruppenbewertung § 240 Abs. 4 HGB ermöglicht, dass gleichartige oder annähernd gleichwertige Vermögensgegenstände und Schulden zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Für die

Schulden = Fremdkapital

Reinvermögen = Eigenkapital

Prinzip der Einzelbewertung

Vereinfachungen für die Durchführung einer Inventur

Gruppenbewertung in Betracht kommen beispielsweise Weinflaschen unterschiedlicher Form und Größe oder Strümpfe unterschiedlicher Größe und Qualitätsklasse.

Der Gesetzgeber lässt darüber hinaus gemäß § 241 HGB sowohl hinsichtlich des Zeitpunkts als auch hinsichtlich des Umfangs der Bestandsaufnahme Vereinfachungen für die Durchführung einer Inventur zu.

Hinsichtlich des Zeitpunkts der Bestandsaufnahme sind die folgenden Verfahren erlaubt.

Klassische Stichtagsinventur Unter der klassischen Stichtagsinventur versteht man die vollständige körperliche Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände und Schulden am Abschlussstichtag.

Zeitnahe Inventur Werden die Inventurarbeiten innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem Abschlussstichtag durchgeführt, spricht man von der zeitnahen Inventur. Damit das Inventar auf den Abschlussstichtag selbst aufgestellt werden kann, müssen Bestandsänderungen zwischen dem Tag der Inventur und dem Abschlussstichtag an Hand von Belegen mengen- und wertmäßig erfasst werden.

Zeitlich verlegte Inventur Bei der zeitlich verlegten Inventur kann das Inventar ganz oder teilweise zu einem anderen Zeitpunkt innerhalb der letzten drei Monate vor oder in den ersten beiden Monaten nach dem Bilanzstichtag aufgestellt werden. Das zu diesem Zeitpunkt aufgestellte Bestandsverzeichnis wird vom Gesetzgeber als „besonderes Inventar“ bezeichnet. Um auf den am Abschlussstichtag vorhandenen Bestand zu kommen, muss eine auf verlässlichen Aufzeichnungen basierende, wertmäßige Fortschreibung oder Rückrechnung erfolgen.

Permanente Inventur Der Zeitpunkt der Bestandsaufnahme ist bei der permanenten Inventur innerhalb eines Geschäftsjahres frei wählbar. Unabdingbare Voraussetzung der permanenten Inventur ist jedoch eine zuverlässige Lagerbuchführung, in der alle Bestände, Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge erfasst werden. Zudem muss jährlich mindestens einmal – wenngleich nicht für alle Bestände gleichzeitig – durch körperliche Bestandsaufnahme die Richtigkeit der Buchbestände überprüft werden. In das Inventar zum Abschlussstichtag werden die Buchbestände übernommen, die für diesen Tag in der Lagerbuchführung ausgewiesen werden.

Hinsichtlich des Umfangs der Inventur kann der Kaufmann zwischen folgenden Verfahren wählen.

Vollständige Inventur Die vollständige Inventur stellt eine Vollerhebung dar. Es werden alle Vermögensgegenstände und Schulden lückenlos erfasst.

Stichprobeninventur Bei der Stichprobeninventur darf der Bestand nach Art, Menge und Wert mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Von einer Teilerhebung wird mit Hilfe von Hochrechnungen auf den Gesamtbestand geschlossen. Die Stichprobeninventur erleichtert somit besonders die Erhebungsarbeiten bei Beständen mit großen Stückzahlen. Nach § 241 Abs. 1 HGB ist darauf zu achten, dass das verwendete Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und der Aussagewert des aufgrund einer Stichprobeninventur erstellten Inventars dem Aussagewert eines Inventars entspricht, das sich aus einer vollständigen körperlichen Bestandsaufnahme ergibt.

2.3 Die Bilanz

Gemäß § 242 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen.

Aufstellungspflicht nach § 242
Abs. 1 HGB

Grundlage für die Erstellung der Bilanz ist das Inventar. Dem Inventar entnimmt der Kaufmann die in der Bilanz aufzuführenden Vermögenswerte und Schulden.

Jedoch erfolgen in der Bilanz die Angaben zu den Vermögenswerten und Schulden in einer komprimierten Form. Die einzelnen Positionen des Inventars werden in der Bilanz zu Gruppen zusammengefasst. Die im Inventar verlangten Mengenangaben verschwinden, in der Bilanz sind lediglich Wertangaben zu finden. Schließlich werden in der Bilanz im Gegensatz zum Inventar die Vermögenswerte und Schulden einander in Kontenform gegenübergestellt. Der Aufbau einer Bilanz ist damit so angelegt, dass die Bilanz sich als eine Gegenüberstellung von Vermögensquellen (also Mittelherkunft)

Bilanz als Gegenüberstellung
von Vermögensquellen und
Vermögenswerten

Gegenüberstellung von Vermögensquellen und Vermögenswerten			
Vermögenswerte		Vermögensquellen	
Geschäftsgebäude	80.000,-	Eigene Mittel	123.000,-
Maschinen	40.000,-		
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	8.000,-	Fremde Mittel	32.000,-
Forderungen	3.000,-		
Bankguthaben	24.000,-		

■ **Abb. 2.2** Gegenüberstellung von Vermögensquellen und Vermögenswerten der Firma Skibbe

und Vermögenswerten (also Mittelverwendung) zu einem gegebenen Stichtag charakterisieren lässt.

Im Beispiel der bereits bekannten Firma Skibbe würde diese Gegenüberstellung wie in ■ Abb. 2.2 aussehen.

Während auf der rechten Seite der Abbildung Informationen zu den finanziellen Mitteln (= Vermögensquellen) zu finden sind, erkennt man auf der linken Seite der Abbildung, in welche Vermögenswerte diese finanziellen Mittel geflossen sind.

Anders formuliert kann die Bilanz auch als eine kontenmäßige Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden bezeichnet werden, die durch das Eigenkapital zum Ausgleich gebracht wird. Das Eigenkapital entspricht also der Differenz zwischen dem Gesamtwert der Vermögensgegenstände und dem Gesamtwert des Fremdkapitals.

Folgende Abbildung zeigt die diesem Prinzip entsprechende Grundstruktur einer Bilanz.

Aktiva	Bilanz zum 31.12. ..	Passiva
Vermögen		Eigenkapital
		Fremdkapital

Die linke Seite der Bilanz wird Aktivseite, die rechte Seite der Bilanz Passivseite genannt. Entsprechend werden die auf der Aktivseite zu erfassenden Vermögensgegenstände als Aktiva und die auf der Passivseite einzutragenden Kapitalpositionen als Passiva bezeichnet. Von „Aktivieren“ spricht man, wenn ein Gegenstand auf der Aktivseite der Bilanz angesetzt wird. Der Ausdruck „Passivieren“ wird verwendet, wenn Positionen auf der Passivseite der Bilanz eingetragen werden.

Die Gegenüberstellung von Mittelherkunft und Mittelverwendung in der Bilanz führt zwangsläufig dazu, dass die Bilanzsummen auf beiden Seiten der Bilanz gleich groß sein müssen. Es gilt daher stets folgende Gleichung.

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

Der formale Aufbau und die Mindestgliederung einer Bilanz ergeben sich aus § 247 Abs. 1 HGB. Danach sind in einer Bilanz das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

Die Anordnung der Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz erfolgt – wie bereits aus den Erläuterungen zum Inventar bekannt – gemäß dem Kriterium der Liquidierbarkeit. Den Anfang bilden Vermögensgegenstände, die nicht unmittelbar in Geld zu transformieren sind. Am Ende stehen leicht liquidierbare Güter. Das Anlagevermögen wird folglich stets vor dem Umlaufvermögen aufgeführt.

Die Positionen der Passivseite werden gemäß dem ebenfalls bereits bekannten Kriterium der Fristigkeit angeordnet. Da das Eigenkapital dem Unternehmen von seinen Eigentümern unbefristet zur Verfügung gestellt wird, wird es auf der Passivseite grundsätzlich an erster Stelle aufgeführt. Daran schließt sich das Fremdkapital an, das sich nach den (später noch zu erläuternden) Schuld kategorien „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ weiter untergliedern lässt.

Bei den ebenfalls in § 247 Abs. 1 HGB angesprochenen Rechnungsabgrenzungsposten handelt es sich nicht um Vermögensgegenstände und Schulden. (Aktive und passive) Rechnungsabgrenzungsposten stellen Korrekturgrößen zum Zwecke der periodengerechten Gewinnermittlung dar. Sie werden an anderer Stelle näher erläutert.

Wie detailliert die in § 247 Abs. 1 HGB verlangte Aufgliederung der Aktiv- und der Passivseite zu sein hat, wird im Falle von Einzelunternehmen und Personenhandels-gesellschaften durch das HGB nicht konkret geregelt. Das Gliederungsschema hängt bei diesen Rechtsformen von der Größe und dem Gegenstand des Unternehmens ab und muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung genügen.

Ein Beispiel für die Bilanzgliederung eines solchen Unternehmens zeigt ■ Abb. 2.3.

Formaler Aufbau und Mindestgliederung der Bilanz

Kriterium der Liquidierbarkeit

Kriterium der Fristigkeit

AKTIVA (Vermögen) (Mittelverwendung)	PASSIVA (Kapital) (Mittelherkunft)
A. Anlagevermögen 1. Immaterielle Vermögensgegenstände 2. Sachanlagen a) Grundstücke und Gebäude b) Technische Anlagen und Maschinen c) Betriebs- und Geschäftsausstattung B. Umlaufvermögen 1. Vorräte 2. Forderungen 3. Wertpapiere 4. Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten, Kassenbestand C. Rechnungsabgrenzungsposten	A. Eigenkapital B. Rückstellungen C. Fremdkapital 1. Anleihen 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen D. Rechnungsabgrenzungsposten
BILANZSUMME	BILANZSUMME

■ **Abb. 2.3** Beispiel Bilanzgliederung

Bilanzgliederungsschema
des § 266 HGB

Kapitalgesellschaften unterliegen aufgrund des Kapitalgeberschutzes strengeren Vorschriften. Für sie hat der Gesetzgeber in § 266 HGB ein ausführliches Bilanzgliederungsschema zwingend vorgeschrieben. Für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 2 und 3 HGB ist das Bilanzgliederungsschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB verbindlich. Es stellt sich wie folgt dar:

Aktivseite

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
2. Geschäfts- oder Firmenwert
3. geleistete Anzahlungen

II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
2. technische Anlagen und Maschinen

Buchführung - Schnell erfasst

Schenk, G.

2018, XI, 182 S. 26 Abb.,

ISBN: 978-3-662-53079-5