



Ulfert Martinsen

Kostenrechnung in der Bauwirtschaft

Praxisleitfaden unter Einbeziehung
der KLR-Bau 2016

Ulfert Martinsen

Kostenrechnung in der Bauwirtschaft

**Kostenrechnung in der Bauwirtschaft
Praxisleitfaden unter Einbeziehung
der KLR-Bau 2016**

Ulfert Martinsen

Dr.-Ing. Ulfert Martinsen
Rellingen
Deutschland

Titelbild: Baustelle Flughafen Stuttgart, Foto: PERI GmbH, Weißenhorn

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

© 2017 Wilhelm Ernst & Sohn, Verlag für Architektur und technische Wissenschaften GmbH & Co. KG, Rotherstraße 21, 10245 Berlin, Germany

Alle Rechte, insbesondere die der Übersetzung in andere Sprachen, vorbehalten. Kein Teil dieses Buches darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder irgendein anderes Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere von Datenverarbeitungsmaschinen, verwendbare Sprache übertragen oder übersetzt werden.

All rights reserved (including those of translation into other languages). No part of this book may be reproduced in any form – by photoprinting, microfilm, or any other means – nor transmitted or translated into a machine language without written permission from the publisher.

Die Wiedergabe von Warenbezeichnungen, Handelsnamen oder sonstigen Kennzeichen in diesem Buch berechtigt nicht zu der Annahme, daß diese von jedermann frei benutzt werden dürfen. Vielmehr kann es sich auch dann um eingetragene Warenzeichen oder sonstige gesetzlich geschützte Kennzeichen handeln, wenn sie als solche nicht eigens markiert sind.

Umschlaggestaltung: Sophie Bleifuß, Berlin
Herstellung: pp030 – Produktionsbüro Heike Praetor, Berlin
Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld
Druck und Bindung:

Printed in the Federal Republic of Germany.
Gedruckt auf säurefreiem Papier.

Print ISBN: 978-3-433-03030-1
ePDF ISBN: 978-3-433-60646-9
ePub ISBN: 978-3-433-60647-6
eMobi ISBN: 978-3-433-60645-2
oBook ISBN: 978-3-433-60644-5

Vorwort

Die Kostenrechnung ist ein Teilgebiet des betrieblichen Rechnungswesens und wird in diesem Buch mit einem speziellen Zuschnitt auf die Bauwirtschaft vorgestellt. Die Bauwirtschaft unterscheidet sich in elementaren Produktionsmerkmalen von der Unternehmenswirtschaft der stationären Industrie, was auch einen Niederschlag in der Kostenrechnung findet. Es wird immer wieder der Versuch unternommen, die Verfahren der Kostenrechnung von Seiten der Bauwirtschaft mit denen der übrigen Industrie abzugleichen, obwohl dafür, bis vielleicht auf den Wunsch zur Vereinheitlichung, keine zwingende Notwendigkeit zu erkennen ist.

Nun ist im November 2016 die „Kosten-, Leistungs- und Ergebnisrechnung der Bauunternehmen“, kurz: die KLR-Bau, in der 8. Auflage erschienen. Die KLR-Bau wird gemeinsam herausgegeben vom Hauptverband der deutschen Bauindustrie und dem Zentralverband des deutschen Baugewerbes und ist eine Leitlinie und Empfehlung für die Unternehmen der Bauwirtschaft, wie in der Kostenrechnung zu verfahren ist. In weiten Teilen herrscht große Übereinstimmung mit den üblichen Verfahren und Vorgehensweisen, wie sie in der Bauwirtschaft angewendet werden und durch die Praxis erprobt sind. Allerdings in einem zentralen Teil, der Betriebsabrechnung, wird auf eine betriebswirtschaftliche Methode eingegangen, die nicht mit den Randbedingungen der Bauwirtschaft verträglich ist. Die hier ins Spiel gebrachte Kostenträgerrechnung kommt aus der stationären Industrie und wurde dort auf Grundlage anderer Produktionsbedingungen entwickelt.

Wie die Auftragsrechnung, die Kalkulation, sich in der Bauwirtschaft an den speziellen Bedingungen der standortgebundenen Einzelfertigung orientiert, müssen in logischer Fortführung in der gleichen Systematik die Betriebsabrechnung und die sich anschließenden Wirtschaftlichkeitskontrollen strukturiert sein. Die Kostenträgerrechnung als ein Element der Betriebswirtschaft der stationären Industrie in die in sich abgestimmte Kostenrechnung der Bauwirtschaft einzuschieben, bedeutet einen Bruch in der Systematik mit entsprechend negativen Folgen.

Im hier vorliegenden Buch werden deswegen die klassische Kostenrechnung für die Bauwirtschaft erläutert und etliche Hinweise für die praktische Handhabung gegeben. Parallel dazu werden die Überlegungen der KLR-Bau einbezogen und anhand von Beispielen gezeigt, wo es zu Brüchen kommt bzw. wo Kontrollen von zentraler Bedeutung nicht durchführbar sind.

In diesem Buch geht es dabei nicht nur um die strenge Lehre, sondern die reine Theorie wird verknüpft mit den praktischen Erfahrungen des Autors. Zur Erläuterung werden Beispiele behandelt, mit denen die Machbarkeit der dargestellten Verfahren nachgewiesen wird. Dabei steht nicht die zahlenmäßige Genauigkeit im Vordergrund – auf die Mitnahme der Cent-Beträge wird in vielen Fällen verzichtet –, sondern die prinzipielle Vorgehensweise.

Die Praktikabilität der erläuterten Methoden wird mit der Bearbeitung von Beispielen demonstriert. Die Beispiele werden sowohl halb-manuell mit Excel-Tabellen als auch mit einem EDV-Programm gerechnet, denn ein aktuelles Buch über die Kostenrech-

nung muss heute auf den EDV-Einsatz eingehen, um den Anspruch auf Realitätsnähe erheben zu können. Gerade im Bereich der Kalkulation ist die EDV-Anwendung heute in den Baubetrieben eine Selbstverständlichkeit.

Zur Realitätsnähe gehört auch die differenzierte Betrachtung von großen und kleinen Bauunternehmen oder Handwerksbetrieben, die sich in den Methoden des betrieblichen Rechnungswesens stark unterscheiden. Hier werden generelle Unterschiede aufgezeigt; auf den Versuch, die Vielfalt der möglichen und in der Praxis vorkommenden Variationen vollständig darzustellen, wird allerdings verzichtet.

Damit bei den zahlreichen angesprochenen Themenbereichen nicht der Überblick verlorengeht, ist die Gliederung des Buches in der folgenden Abbildung veranschaulicht.

Kostenrechnung in der Bauwirtschaft		
Großer Baubetrieb		Kleiner Baubetrieb
Die Buchhaltung		
Finanzbuchhaltung		
Betriebsbuchhaltung		
Die Kalkulation		
Über die Endsumme		Vorbest. Zuschl.
Excel-Tabellen		Excel-Tabellen
EDV- Programm		EDV- Programm
Die Angebotsstrategien		
Die Betriebsabrechnung		
Kostenstellen- rechnung	Kostenträger- rechnung	Betrieb gesamt
Das Controlling		
Kostenstellen- rechnung	Kostenträger- rechnung	Betrieb gesamt

Rellingen, im Januar 2017

Dr.-Ing. Ulfert Martinsen

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
1 Die Buchhaltung	1
1.1 Begriffsbestimmung	1
1.2 Die Finanzbuchhaltung	3
1.2.1 Die Einzelkonten	5
1.2.2 Die periodische Kostenerfassung	10
1.2.3 Die Buchhaltungsverfahren	13
1.2.3.1 Die Staffelbuchhaltung	13
1.2.3.2 Die Reihenbuchhaltung	14
1.2.3.3 Der Saldo	14
1.2.3.4 Die doppelte Buchhaltung	15
1.3 Der Jahresabschluss	18
1.3.1 Die Gewinn- und Verlustrechnung	18
1.3.2 Die Bilanz	21
1.4 Die Betriebsbuchhaltung	24
1.4.1 Die Kostenstellengliederung	24
1.4.2 Die Kontengliederung der Betriebsbuchhaltung	25
1.4.3 Zusammenhang Finanz-/Betriebsbuchhaltung	27
1.4.4 Die Kostenerfassung und Verteilung	29
2 Die Kalkulation	31
2.1 Die Grundlagen der Kalkulation	31
2.1.1 Das Leistungsverzeichnis	33
2.1.2 Die Generalunternehmerausschreibung	35
2.1.3 Die Vertragsformen	36
2.1.3.1 Der Einheitspreisvertrag	36
2.1.3.2 Der Pauschalvertrag	36
2.2 Die Gliederung der Kalkulation	38
2.2.1 Die vertikale Kalkulationsgliederung	38
2.2.2 Die horizontale Kalkulationsgliederung	39
2.3 Die Kalkulationsverfahren	41
2.3.1 Die Zuschlagskalkulation über die Endsumme	41
2.3.2 Die Zuschlagskalkulation mit vorbestimmten Zuschlägen	42
2.4 Die Einzelkosten der Teilleistungen	46
2.4.1 Die Lohnkosten	46
2.4.1.1 Der Stundenverbrauch	46
2.4.1.2 Der Mittellohn	49
2.4.2 Die Stoffkosten	56
2.4.2.1 Die Baustoffe	56
2.4.2.2 Die Bauhilfsstoffe	57
2.4.2.3 Die Betriebsstoffe	58
2.4.3 Die Gerätekosten	59
2.4.3.1 Die Abschreibung und Verzinsung	59

2.4.3.2	Die Reparaturkosten	61
2.4.3.3	Die Gerätekosten in der Kalkulation.....	62
2.4.3.4	Die Baugeräteliste BGL.....	65
2.4.3.5	Kosten für Schalung und Rüstung.....	66
2.4.4	Die Kosten der Nachunternehmer	67
2.4.5	Die Sonstigen Kosten.....	68
2.5	Die Gemeinkosten der Baustelle.....	68
2.5.1	Die zeitabhängigen Kosten.....	69
2.5.2	Die einmaligen Kosten.....	70
2.5.3	Die Zusammenstellung der GKB.....	71
2.6	Die umsatzbezogenen Zuschläge.....	74
2.7	Die Durchführung der Kalkulation	75
2.7.1	Die Zuschlagskalkulation über die Endsumme	75
2.7.1.1	Das Beispiel: eine Wirtschaftswegbrücke.....	75
2.7.1.2	Die Kalkulation.....	79
2.7.1.3	Die Rechenhilfen der Excel-Tabellen.....	93
2.7.2	Die Kalkulation mit vorbestimmten Zuschlägen.....	97
2.7.2.1	Das Beispiel.....	97
2.7.2.2	Version 1: Alle Zuschläge auf den Lohn.....	100
2.7.2.3	Version 2: Zuschläge auf alle Kostenarten.....	105
2.7.2.4	Wertung der beiden Varianten.....	108
2.7.2.5	Sonderfall der Kalkulation mit vorbestimmten Zuschlägen.....	108
2.7.2.6	Die Rechenhilfen der Excel-Tabellen.....	112
2.8	Die EDV-Kalkulation.....	112
2.8.1	Das Programm.....	113
2.8.1.1	Die Voreinstellungen.....	114
2.8.1.2	Die Adressenverwaltung.....	116
2.8.1.3	Die Projektverwaltung.....	117
2.8.2	Die EDV-Kalkulation über die Endsumme.....	119
2.8.2.1	Der Mittellohn.....	119
2.8.2.2	Die LV-Eingabe.....	122
2.8.2.3	Das Angebot der Kalkulation über die Endsumme.....	127
2.8.3	Die EDV-Kalkulation mit vorbestimmten Zuschlägen.....	128
2.8.3.1	Version 1	128
2.8.3.2	Das Angebot nach Version 1	137
2.8.3.3	Version 2	137
2.8.3.4	Das Angebot nach Version 2.....	139
2.8.4	Zusatzfunktionen des EDV-Programms	139
2.8.4.1	Das Erstellen der Angebote.....	140
2.8.4.2	Das Stamm-Leistungsverzeichnis.....	140
2.8.4.3	Die Datenbanken.....	140
2.8.4.4	Die Rechnungsschreibung	143
3	Die Angebotsstrategien	145
3.1	Die projektbezogenen Strategien.....	147
3.1.1	Die Nachträge.....	147

3.1.2	Die Massenänderungen.....	148
3.1.3	Die Bauzeitverlängerung.....	150
3.1.4	Die spekulativen Strategien.....	151
3.1.5	Die Strategie nach Deckungsbeiträgen.....	154
3.2	Die unternehmensbezogenen Strategien.....	157
3.2.1	Die Strategie der Fremdkapazitäten.....	157
3.2.2	Die beschäftigungsorientierte Strategie.....	159
3.2.3	Die Marktbeherrschungsstrategie.....	163
4	Die Betriebsabrechnung.....	165
4.1	Die Kostenstellengliederung.....	167
4.1.1	Die Umlagekostenstellen.....	167
4.1.2	Die Verrechnungskostenstellen.....	168
4.1.3	Hilfskostenstellen mit gesonderter Verrechnung.....	169
4.1.4	Die Hauptkostenstellen.....	170
4.2	Die Ist-Kosten der Kostenstellen.....	171
4.3	Die Leistungen der Kostenstellen.....	180
4.3.1	Die Leistung der Hilfskostenstellen.....	180
4.3.2	Die Leistung der Hauptkostenstellen.....	182
4.3.2.1	Die Leistungsbewertung über den Erlös.....	188
4.3.2.2	Die Leistungsbewertung über Soll-Kosten.....	190
4.4	Die Kostenstellenrechnung.....	197
4.4.1	Schritt 1: Zusammenstellung der Ist-Kosten.....	198
4.4.2	Schritt 2: Die Leistungen der Kostenstellen.....	198
4.4.2.1	Die Leistung der Hilfskostenstellen.....	198
4.4.2.2	Die Leistung der Baustellen.....	198
4.4.3	Schritt 3: Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung.....	201
4.4.4	Schritt 4: Die Betriebsabrechnung.....	203
4.5	Die Kostenträgerrechnung.....	206
4.5.1	Die Kostenstelle/Kostenträger.....	208
4.5.1.1	Die Umlagekostenstellen.....	208
4.5.1.2	Die Verrechnungskostenstellen.....	210
4.5.1.3	Die Kostenträger.....	211
4.5.2	Die Betriebsabrechnung in der Kostenträgerrechnung.....	212
4.5.2.1	Schritt 1: Primärkosten-Zusammenstellung.....	212
4.5.2.2	Schritt 2: Die Leistungserfassung.....	215
4.5.2.3	Schritt 3 und 4: Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung und Betriebsabrechnung.....	217
4.5.3	Vergleich der Ergebnisse Kostenstellen-/Kostenträgerrechnung.....	220
4.6	Die Betriebsabrechnung für den kleinen Bau- oder Handwerksbetrieb.....	223
4.6.1	Schritt 1: Abschluss der Buchhaltung.....	224
4.6.2	Schritt 2: Die Leistungserfassung.....	225
4.6.3	Die Betriebsabrechnung.....	225
5	Das Controlling in einer Bauunternehmung.....	227
5.1	Das Prinzip des Controllings.....	227
5.2	Die Wirtschaftlichkeitskontrollen für größere Baumaßnahmen.....	230

5.2.1	Die Ausführungskalkulation	231
5.2.1.1	Die horizontale Gliederung der Ausführungskalkulation	232
5.2.1.2	Die vertikale Gliederung der Ausführungskalkulation	232
5.2.1.3	Der Kostenartenschlüssel	234
5.2.1.4	Die Ausführungskalkulation für die Brücke	236
5.2.2	Das voraussichtliche Ergebnis	242
5.2.3	Die Leistungsmeldung	243
5.2.4	Der Soll–Ist–Vergleich in der Kostenstellenrechnung	248
5.2.4.1	Das Ergebnis zum Stichtag	248
5.2.4.2	Der Kostenarten–Soll–Ist–Vergleich	249
5.2.5	Der Soll–Ist–Vergleich in der Kostenträgerrechnung	254
5.2.5.1	Das Ergebnis zum Stichtag	254
5.2.5.2	Der Kostenarten–Soll–Ist–Vergleich	254
5.2.6	Der differenzierte Kostenarten Soll–Ist–Vergleich	257
5.2.7	Der Lohnstunden–Soll–Ist–Vergleich	258
5.2.7.1	Die indirekte Stundenkontrolle	258
5.2.7.2	Der vollständige Stunden–Soll–Ist–Vergleich	259
5.3	Die Hochrechnung	266
5.4	Die Wirtschaftlichkeitskontrollen für eine kleine Baumaßnahme	272
5.4.1	Die Ergebnisrechnung einer Einzelmaßnahme	272
5.4.2	Die indirekte Leistungskontrolle	274
5.5	Das Controlling für den Gesamtbetrieb	275
5.5.1	Betriebliche Zielsetzung	276
5.5.2	Das Controlling für größere Baubetriebe	277
5.5.2.1	Die operative Zielvorgabe für den Gesamtbetrieb	278
5.5.2.2	Umsatz– und Ergebnisentwicklung	281
5.5.2.3	Die Kontrolle der Hilfskostenstellen	286
5.5.2.4	Die Kontrolle der Zielerreichung	291
5.5.3	Das Controlling für eine kleinere Bauunternehmung	291
5.5.3.1	Die operative Zielvorgabe für den Gesamtbetrieb	292
5.5.3.2	Die Kontrolle der unproduktiven Kosten	293
5.5.3.3	Die Kapazitätseinsatzplanung	295
5.5.3.4	Die Umsatzplanung	299
5.5.3.5	Die Ergebnisplanung	302
5.6	Schlussbemerkung	307
Weiterführende Literatur		309
Stichwortverzeichnis		311

1 Die Buchhaltung

Die Basis für das System der Kostenrechnung ist in jedem Betrieb die Buchhaltung, in der alle anfallenden Kosten und Erlöse, Aufwendungen und Erträge, Einnahmen und Ausgaben dokumentiert werden. Hier fließen alle Informationen zusammen, die etwas mit Geld und anderen Werten zu tun haben. Die Buchhaltung wird im Weiteren aber nur soweit erläutert und in die Betrachtungen einbezogen, wie sie als Instrument für die Schaffung von Basisdaten notwendig ist. Bilanzielle Probleme, Steuerprobleme usw. bleiben unbehandelt.

1.1 Begriffsbestimmung

Im Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen in einem Unternehmen fallen Kosten an, werden Ausgaben getätigt, Ergebnisse erwirtschaftet, soll ein Gewinn erzielt werden – und trotzdem entstehen manchmal Verluste, der Ertrag ist ausreichend oder auch nicht, und es wird mit vielen Begriffen gearbeitet, die zunächst einmal sortiert und definiert werden müssen. Eine klare Terminologie ist notwendig, um die zum Teil komplizierten Verhältnisse in der Kostenrechnung eindeutig beschreiben zu können.

Und es fängt mit der Frage an: Was ist überhaupt die Kostenrechnung?

Die Kostenrechnung ist ein Teilgebiet des gesamten betrieblichen Rechnungswesens, das alle Vorgänge in einem Betrieb umfasst, die für die wirtschaftliche Führung des Unternehmens erforderlich sind. Mit dem Rechnungswesen werden die Wertströme in einem Unternehmen, nämlich Güter, Geld und Vermögen, dokumentiert und transparent gemacht, mit zwei Zielrichtungen:

- nach außen als externes Rechnungswesen,
- nach innen als internes Rechnungswesen.

Mit dem externen Rechnungswesen wird die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens dargestellt als Information für Kapitalgeber, das Finanzamt, kreditgebende Banken usw.; das interne Rechnungswesen dient der Optimierung des Unternehmenserfolgs. Das interne Rechnungswesen ist die Kosten- und Leistungsrechnung oder kurz: die Kostenrechnung.

Mit der Kostenrechnung werden die internen Kosten erfasst, Bezugsgrößen zugeordnet und ausgewertet zur Gewinnung von Steuerungsgrößen für die Betriebsführung. Zur Kostenrechnung gehören die Teilgebiete:

- Auftragsrechnung (Kalkulation)
- Betriebsabrechnung
- Controlling

Und als Grundlage für alle Teilgebiete die

- Betriebsbuchhaltung (größere Betriebe) auf Basis der
- Finanzbuchhaltung

Kleinere Betriebe führen nur die Finanzbuchhaltung.

Das externe Rechnungswesen ist durch das Handelsgesetz mit vielen Vorschriften zur Finanzbuchhaltung, der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung geregelt, weil es zugleich die Basis für die Besteuerung der Unternehmen ist. Für das interne Rechnungswesen gibt es keine gesetzlichen Vorschriften. Es kann individuell nach den Bedürfnissen des Betriebs und nach Zweckmäßigkeitsüberlegungen organisiert werden.

Allerdings gibt es eine Reihe von Vorschlägen zur Vereinheitlichung der Kostenrechnung in der Bauwirtschaft, die in verschiedenen Arbeitskreisen entwickelt worden sind. So wird von den beiden großen Bauverbänden, dem Hauptverband der Bauindustrie und dem Zentralverband des deutschen Baugewerbes, z. B. eine sogenannte KLR-Bau (Kosten- und Leistungsrechnung Bau) herausgegeben, auf deren neueste Fassung von 2016 in diesem Buch eingegangen wird. Es handelt sich dabei um eine Richtlinie mit Empfehlungscharakter, die nicht bindend ist, aber eine Reihe von Vorschlägen zur Vereinheitlichung des betrieblichen Rechnungswesens, auch in Hinblick auf die stationäre Industrie, enthält. Die KLR-Bau – und natürlich auch diese Abhandlung – hält sich strikt an die Begriffe, wie sie allgemein in der Betriebswirtschaftslehre verwendet werden und wie sie zur Übersicht im Zusammenhang in Bild 1.1 dargestellt sind.

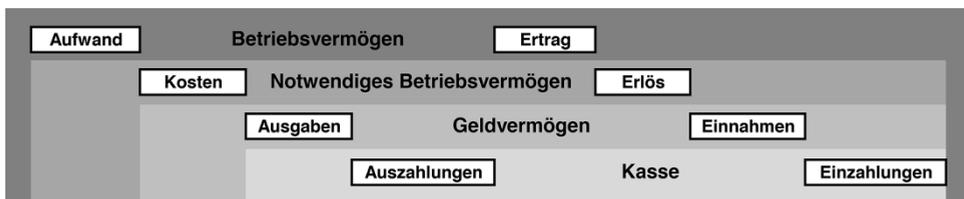


Bild 1.1 Begriffe der Kostenrechnung

Im Mittelpunkt der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise steht das Gesamtvermögen eines Betriebs. Es ist das Allumfassende, enthält alle Vermögensanteile, materielle und immaterielle, und ist ständigen Veränderungen unterworfen.

Betriebsvermögen ist die Summe aller materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände eines Unternehmens.

Das Betriebsvermögen wird vermindert durch den Aufwand:

Aufwand umfasst den Güterverbrauch im Unternehmen, wie Löhne, Materialien usw., aber auch Aufwendungen für Reparaturen an Gebäuden, die zum Betriebsvermögen gehören. Steuern gehören ebenfalls zu den Aufwendungen.

Den Aufwendungen steht der Ertrag gegenüber, der das Betriebsvermögen erhöht:

Ertrag ist der Wertzuwachs des Vermögens in jedweder Form. Dazu gehören die Einnahmen aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit genauso wie Dividenden auf Aktien, die zum Betriebsvermögen gehören.

Aufwand und Ertrag umfassen also auch Wertveränderungen, die mit dem eigentlichen Kerngeschäft, dem Bauen selber, nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Betrachtet man nun das eigentliche Kerngeschäft in einer Bauunternehmung, so ist hierfür ein „notwendiges Betriebsvermögen“ erforderlich, nämlich Gebäude für die Verwaltung, Geräte und Sachanlagen, Baustoffe, Kassenbestände oder Kredite usw., also alles, was für die Ausübung der Tätigkeit „Bauen“ erforderlich ist. Dieses notwendige Betriebsvermögen unterliegt ebenfalls ständigen Veränderungen. Auf der einen Seite fallen Kosten an:

Kosten sind der bewertete, betriebsnotwendige Gutsverbrauch zur Erstellung einer Bauleistung.

Die Kosten, die unmittelbar mit der Bautätigkeit entstehen, werden umgesetzt in:

Erlöse oder Leistungen, bewertet mit Geld als Vergütung der erbrachten Bauleistung.

Es gibt Kosten, die gleichzeitig Ausgaben sind:

Ausgaben Löhne sind unmittelbar durch Ausgaben zu bezahlen oder auch Materiallieferungen, extern eingekaufte Leistung usw. Bei solchen Positionen handelt es sich um ausgabenwirksame Kosten. Nicht ausgabenwirksame Kosten wären z. B. Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen etc.

Den Kosten stehen, wie dem Aufwand der Ertrag, Einnahmen gegenüber:

Einnahmen sind die Vergütungen für Bauleistungen und müssen nicht zwangsläufig in Geld erfolgen. Die Überschreibung eines Grundstücks als Gegenleistung für eine Baumaßnahme ist auch eine Einnahme.

Der Geldverkehr wird durch Einzahlungen und Auszahlungen geregelt, deren Bedeutung keiner besonderen Erläuterung bedarf.

Alle anderen Begriffe werden an den entsprechenden Textstellen erläutert.

1.2 Die Finanzbuchhaltung

Obwohl die Finanzbuchhaltung streng genommen zum externen Rechnungswesen gehört, muss sie als Ausgangspunkt für die Kostenrechnung und speziell für die Betriebsbuchhaltung in den Grundzügen erläutert werden.

Die täglich in einem Betrieb anfallenden Wertveränderungen müssen laufend systematisch und vollständig erfasst werden. Das ist eine gesetzliche Vorschrift, da mit der Dokumentation die Grundlagen für die Besteuerung geschaffen werden. Aber auch aus rein betrieblicher Sicht ist die Aufzeichnung der Kosten und Erlösbewegungen unbedingt erforderlich. So liefert z. B. die periodische Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen das Betriebsergebnis zum betrachteten Zeitpunkt als eine zentrale Steuerungsgröße. Eine kostendeckende Preisgestaltung ist ohne Kenntnis der Kostenstruktur

überhaupt nicht möglich. Nur bei permanenter Verfolgung der Kosten-/Erlössituation ist ein steuerndes Eingreifen in die Prozessabläufe möglich.

Es werden also regelmäßig alle Kostenbewegungen, Rechnungseingänge, der gesamte Zahlungsverkehr aufgeschrieben und dokumentiert. Dabei würde allerdings ein großer „Topf“ nicht ausreichen für die Kosten und ein zweiter für die Einnahmen oder Erlöse. Sowohl die Kosten als auch die Erlöse müssen nach ihrer Art sortiert und auf viele kleine „Töpfe“ verteilt werden.

Das ist aus zwei Gründen notwendig:

1. Es werden für die Steuerung des Betriebs bestimmte Basiszahlen benötigt, die nur aus einer differenzierten Betrachtung von Kosten und Erlösen gewonnen werden können.
2. Zweitens sind für den Jahresabschluss als Grundlage für die Besteuerung die Kosten und Erlöse in einer bestimmten, gesetzlich vorgegebenen Aufteilung zu dokumentieren.

Diese kleinen „Töpfe“ sind die verschiedenen Konten der Buchhaltung, die ausgehend von einer übergeordneten Gliederung immer weiter unterteilt und verfeinert werden können. Die Bildung von Konten in der Buchhaltung ist im Prinzip frei wählbar unter Beachtung der steuerlichen Gesichtspunkte, es hat sich aber als zweckmäßig herausgestellt, bestimmte Regeln dabei einzuhalten, die branchenspezifisch festgelegt wurden.

Die Differenzierung beginnt mit der übergeordneten Gliederung, dem sogenannten Kontenrahmen. Es gibt inzwischen die unterschiedlichsten Kontenrahmen wie z. B.

- den Industriekontenrahmen IKR 3 oder IKR 4,
- den Kontenrahmen speziell für Ärzte oder Anwälte,
- den Baukontenrahmen für die Bauwirtschaft und viele mehr.

Der Industriekontenrahmen z. B. ist ziemlich allgemein und universell gehalten und damit für die Zwecke einer kleinen Bauunternehmung oder eines Handwerksbetriebs ungeeignet. Der Baukontenrahmen (BKR) ist von einem Arbeitskreis speziell für die Bauwirtschaft entwickelt worden und bei einer entsprechend weiteren Untergliederung durchaus geeignet, die Einzeldaten der Wertströme zu dokumentieren.

Dieser Kontenrahmen enthält zehn Kontenklassen, die in Tabelle 1.1 dargestellt sind.

Tabelle 1.1 Kontenrahmen

Rechnungskreis I (externer)

Kontenklasse	Bezeichnung	Gruppierungsbereich	
0	Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände	Aktivkonten	Bestandskonten (Bilanz)
1	Finanzvermögen		
2	Vorräte, Forderungen und aktive Rechnungsabgrenzung		
3	Eigenkapital, Wertberichtigungen und Rückstellungen	Passivkonten	
4	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzungen		
5	Erträge	Ertragskonten	Erfolgskonten (Gewinn- und Verlustrechnung)
6	Betriebliche Aufwendungen und Kostenarten	Aufwandskonten	
7	Sonstige Aufwendungen		
8	Abgrenzung und Abschluss		
Rechnungskreis II (interner)			
9	Baubetriebsrechnung einschließlich Abgrenzungsrechnung		

Die Finanzbuchhaltung wird im Rechnungskreis I durchgeführt. Da diese Aufzeichnungen den gesetzlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Führung von Geschäftsbüchern genügen, wird in vielen kleineren Bauunternehmungen und Handwerksbetrieben nur dieser externe Rechnungskreis verwendet. Über diesen Rechnungskreis I wird am Jahresende die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für den Gesamtbetrieb aufgestellt als Basis für die Steuererklärung oder als Information für Kapitalgeber.

Jede Kontenklasse ist unterteilt in Hauptkonten, die weiter bis zum gewünschten Detaillierungsgrad aufgefächert werden können.

1.2.1 Die Einzelkonten

Im ersten Schritt wird jede Kontenklasse in ca. zehn Hauptkonten untergliedert, in denen Kosten oder Erlöse gleicher Art zusammengefasst sind. Der in den Tabellen 1.2 a-d dargestellte Baukontenrahmen wurde von einer Arbeitsgruppe aufgestellt, ist auf die Belange der Bauwirtschaft zugeschnitten und kann in Betrieben beliebiger Größenordnung zur Anwendung kommen. Dabei ist es gleichgültig, ob sich an die Finanzbuchhaltung noch eine Betriebsbuchhaltung anschließt.

Tabelle 1.2 a Baukontenrahmen (Aktivkonten)

Kontenklasse 0	Kontenklasse 1	Kontenklasse 2
Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände	Finanzvermögen	Vorräte, Forderungen und aktive Rechnungsabgrenzung
00 Ausstehende Einlagen, Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs und immaterielle Vermögensgegenstände	10 Anteile an verbundenen Unternehmen	20 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Ersatzteile
01 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts-, Fabrik- und anderen Bauten	11 Ausleihungen an verbundene Unternehmen	21 Nicht abgerechnete (unfertige) Bauleistungen, unfertige Erzeugnisse
02 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten	12 Beteiligungen	22 Fertige Erzeugnisse und Waren
03 Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne (eigene) Bauten	13 Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	23 Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
04 Bauten auf fremden Grundstücken	14 Wertpapiere des Anlagevermögens	24 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen einschließlich Wechselforderungen
05 Baugeräte	15 Sonstige Ausleihungen	25 Forderungen gegen Arbeitsgemeinschaften
06 Technische Anlagen und stationäre Maschinen	16 Anteile an verbundenen Unternehmen	26 Frei für interne Verrechnungskonten
07 Betriebs- und Geschäftsausstattung	17 Eigene Anteile	27 Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Beteiligungsgesellschaften
08 Anlagen im Bau und geleistete Anzahlungen	18 Sonstige Wertpapiere und Schuldscheindarlehen	28 Sonstige Vermögensgegenstände
09 Frei	19 Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiro Guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten	29 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten, Steuerabgrenzung

Tabelle 1.2 b Baukontenrahmen (Passivkonten)

Kontenklasse 3	Kontenklasse 4
Eigenkapital, Wertberichtigungen und Rückstellungen	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzungen
30 Kapitalkosten/gezeichnetes Kapital	40 Anleihen und Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
31 Kapitalrücklagen	41 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
32 Gewinnrücklagen	42 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
33 Ergebnisverwendung	43 Verbindlichkeiten gegenüber Arbeitsgemeinschaften
34 Ausgleichskosten	44 Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
35 Sonderposten mit Rücklagenanteil	45 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Beteiligungsgesellschaften
36 Wertberichtigungen	46 Verbindlichkeiten aus Steuern
37 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	47 Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit
38 Steuerrückstellungen	48 Andere sonstige Verbindlichkeiten
39 Sonstige Rückstellungen	49 Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Tabelle 1.2 c Baukontenrahmen (Erträge und Aufwendungen)

Kontenklasse 5	Kontenklasse 6	Kontenklasse 7
Erträge	Betriebliche Aufwendungen – Kostenarten	Sonstige Aufwendungen
50 Umsatzerlöse aus Bauleistungen	60 Personalaufwendungen für gewerbliche Arbeitnehmer, Poliere und Meister sowie Auszubildende	70 Abschreibungen auf aktivierte Aufwendungen für die Instandsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
51 Umsatzerlöse aus Lieferungen und Leistungen und Ergebnisanteile von Arbeits- und Beteiligungsgemeinschaften	61 Personalaufwendungen für technische und kaufmännische Angestellte sowie Auszubildende	71 Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
52 Sonstige Umsatzerlöse	62 Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Ersatzteile sowie für bezogene Waren	72 Verluste aus Wertminderungen oder Abgang von Vorräten
53 Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen und Bauleistungen	63 Aufwendungen für Rüst- und Schalmaterial	73 Verluste aus Wertminderungen von Gegenständen des Umlaufvermögens außer Vorräten und Wertpapieren sowie aus der Erhöhung der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen
54 Andere aktivierte Eigenleistungen	64 Aufwendungen für Baugeräte	74 Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens außer Vorräten
55 Erträge aus Beteiligungen und sonstigen Finanzanlagen	65 Aufwendungen für Baustellen-, Betriebs- und Geschäftsausstattung	75 Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
56 Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	66 Aufwendungen für bezogene Leistungen	76 Zinsen und ähnliche Aufwendungen
57 Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens	67 Verschiedene Aufwendungen	77 Steuern von Einkommen, vom Ertrag und sonstige Steuern
58 Erträge aus Auflösungen von Wertberechtigungen, Rückstellungen und Sonderposten mit Rücklageanteil	68 Aufwendungen aus der Zuführung zu Rückstellungen	78 Einschreibungen in Sonderposten mit Rücklagenanteil
59 Sonstige Erträge, Erträge aus Verlustübernahme und außerordentliche Erträge	69 Frei (für innerbetriebliche Leistungsverrechnung)	79 Andere Aufwendungen, Aufwendungen aus Verlustübernahme und außerordentliche Aufwendungen

Tabelle 1.2 d Baukontenrahmen (Abschlusskonten)

Kontenklasse 8	Kontenklasse 9
Abgrenzungen und Abschluss	Frei für Kosten- und Leistungsrechnung
80 Betriebsergebnisrechnung	
81 Periodische Ergebnisabgrenzung	
82 Kalkulatorische Ergebnisabgrenzung	
83 Umwertungsabgrenzung	
84 Sonstige Ergebnisrechnung	
85 Kurzfristige Erfolgsrechnung (KER)	
86 GuV-Rechnung	
87 Bilanzrechnung	
88 Frei	
89 Frei	

Die für die Betriebssteuerung wichtigsten Klassen sind Klasse 5 mit den Erlösen und Klasse 6 für die betrieblichen Aufwendungen. Die dort aufgeführten Hauptkonten sind nach Bedarf und nach den individuellen, betriebsbedingten Gegebenheiten weiter aufzuschlüsseln.

Im Lohnbereich wäre z. B. folgende Aufgliederung zu wählen:

Hauptkonto: Personalaufwendungen gewerblicher Arbeitnehmer, Poliere usw.

Unterkonten: Tariflöhne
 Überstunden und Feiertagszuschläge
 Sozialleistungen (freiwillig)
 Sozialleistungen (gesetzlich)
 Auslösung
 Fahrtkosten
 Verpflegungsgeldzuschüsse
 Ausfalltage
 Fortzahlung im Krankheitsfall usw.

Im Materialbereich könnte z. B. für einen Maurerbetrieb gewählt werden:

Hauptkonto: Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Unterkonten: Mauerwerkssteine
 Mörtel
 Beton
 Betonwaren
 Betonfertigteile
 Einbauteile
 Dämmmaterial
 Bewehrung usw.

Diese Unterkonten können bei Bedarf noch weiter untergliedert werden:

Unterkonto: Mauerwerkssteine

Unter-Unterkonto: Kalksandsteine
Planblocksteine
Verblendmauerwerkssteine usw.

Und auch die Kalksandsteine können noch verfeinert in die verschiedenen Formate aufgeteilt werden. Allerdings steigt mit dem Detaillierungsgrad auch der Bearbeitungsaufwand in der Buchhaltung.

Beispiel: Auf der Rechnung eines Baustofflieferanten an einen Maurerbetrieb sind verschiedene Steinsorten aufgeführt. Außerdem wird noch ein pauschaler Nachlass eingeräumt.

Wenn für jede Steinsorte ein gesondertes Konto geführt wird, ist die Rechnung zu zerlegen. Auch der pauschale Nachlass muss aufgeteilt werden. Es sind entsprechend den Positionen auf der Rechnung mehrere Buchungen vorzunehmen. Es erhebt sich die Frage, ob diese Aufteilung wirklich wesentliche Aufschlüsse liefert, die den erhöhten Buchungsaufwand rechtfertigen. Grundsätzlich gilt: Je einfacher und übersichtlicher der Kontenplan, umso geringer der Buchungsaufwand. Allerdings muss die Buchhaltung dabei alle benötigten Daten liefern. Bei der Einrichtung einer Buchhaltung und der Festlegung des Detaillierungsgrades ist immer die Frage nach dem Verhältnis Nutzen – Aufwand zu stellen. Es hat sich gezeigt, dass bei einer zu detaillierten Erfassung zwar der Aufwand steigt, die Aussagefähigkeit der Buchhaltung und die Verwertbarkeit der gewonnenen Informationen jedoch fragwürdig bleiben.

Der heute übliche Einsatz von EDV-Programmen in der Buchhaltung reduziert den Buchungsaufwand nicht in einem entscheidenden Maß. Zusammenstellungen und Listen können automatisch erstellt werden. Das eigentliche Erfassen der Belege, die Kontierung, die Zuteilung eventuell auf verschiedene Konten müssen manuell erfolgen und stellen den Hauptaufwand dar.

1.2.2 Die periodische Kostenerfassung

Im laufenden Geschäftsbetrieb, der auf die Erzielung eines Gewinns ausgerichtet ist, muss in regelmäßigen – meist monatlichen – Abständen kontrolliert werden, ob sich das geplante Ergebnis einstellt. Es werden sogenannte kurzfristige Erfolgsrechnungen durchgeführt, für die die Kosten exakt zu einem Stichtag bekannt sein müssen. Dazu wird in der Regel zum Monatsende ein Zwischenabschluss in der Buchhaltung gefahren, um einmal den Stand der Konten zu ermitteln und Kontrollrechnungen durchzuführen. Dazu muss sichergestellt sein, dass die erfassten Werte sich wirklich nur auf den betrachteten Zeitpunkt beziehen und auch tatsächlich vollständig sind. Dies ist nicht automatisch gegeben, denn Rechnungen, Lieferscheine, Wareneingang usw. gehen laufend ein und richten sich nicht exakt an einem Monatsende aus.

Dazu sind Abgrenzungen erforderlich, wie in der Übersicht in Bild 1.2 gezeigt wird.

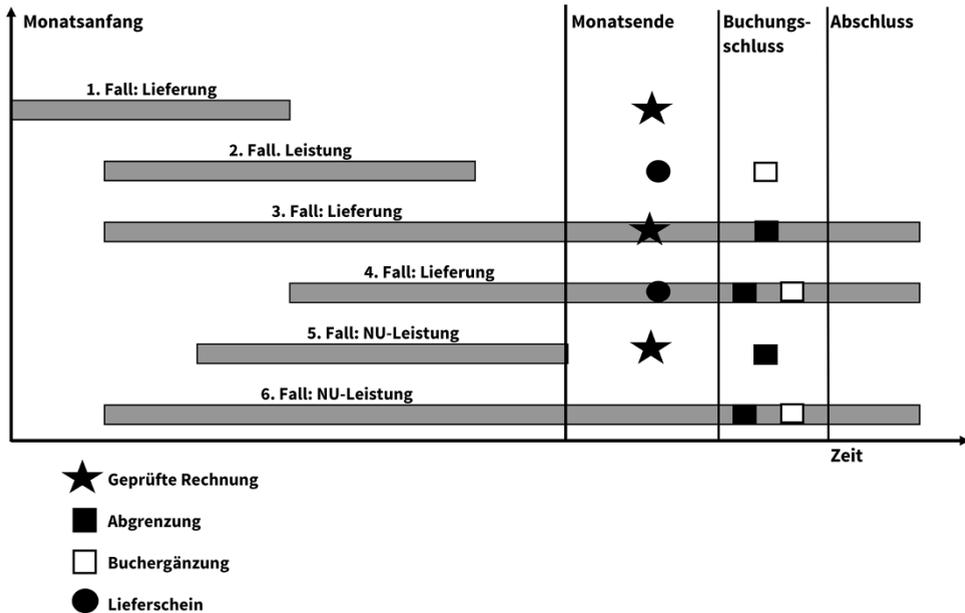


Bild 1.2 Buchungsabgrenzung

Fall 1: Material wird vor dem Monatsende angeliefert und verbraucht, die Rechnung lag vor Buchungsschluss vor.

Die Rechnung wird mit dem geprüften Betrag eingebucht.

Fall 2: Wie Fall 1, aber es lag keine geprüfte Rechnung vor, dafür ein Lieferschein.

Die Lieferung wird anhand des Lieferscheins kostenmäßig bewertet, der Betrag als Buchergänzung eingebucht.

Fall 3: Material wurde geliefert, aber bis zum Monatsende nur zum Teil verbraucht. Die Rechnung lag geprüft vor.

Die Rechnung wird gebucht, der Betrag aber um den nicht verbrauchten Anteil des Materials abgemindert.

Fall 4: Material wurde vor dem Monatsende geliefert, aber nicht ganz verbraucht, eine Rechnung lag nicht vor.

Die Lieferung wird mit dem Lieferschein bewertet, das nicht verbrauchte Material wird gebucht und der lagernde Bestand als Ergänzung eingebucht.

Fall 5: Ein Nachunternehmer reicht zum Monatsende eine Abschlagsrechnung ein, der Bauleiter hat aber bereits einen anderen Betrag in der Leistungsmeldung berichtet.

Die Rechnung wird eingebucht, der Differenzbetrag als Korrektur abgegrenzt.

Fall 6: Zum Monatsende liegt noch keine Rechnung eines Nachunternehmers vor, der Bauleiter hat aber eine entsprechende Leistung gemeldet.

Der Wert der gemeldeten Leistung wird als Buchergänzung erfasst.

Solche und andere Überlegungen müssen, bezogen auf das Monatsende, zum Buchungsschluss angestellt werden, damit bei der Feststellung des Ergebnisses volle, periodenechte Übereinstimmung von Kosten und Leistung herrscht. Dabei spielt der Zeitfaktor eine entscheidende Rolle. Je später der Buchungsschluss und das Abschlussdatum selbst gelegt werden, umso sicherer ist die Vollständigkeit der Kosten für den Abrechnungszeitraum. Allerdings leidet die Aktualität dann in erheblichem Maße und mit der verminderten Aktualität die Möglichkeit, rechtzeitig steuernd eingreifen zu können.

Früher wurde der Termin des Buchhaltungsabschlusses von der Beendigung der Lohnabrechnung bestimmt. Bis alle Lohnberichte in einer Bauunternehmung von den einzelnen Baustellen z.T. auf dem Postweg in der Verwaltung vorlagen und meistens manuell ausgewertet waren, vergingen sieben bis zehn Arbeitstage nach Monatsende. Im Zuge der EDV-Einführung und der Datenübermittlung über das Internet auch in diesem Bereich hat sich diese Zeitspanne auf wenig Tage reduziert. Sind alle Abgrenzungen und Ergänzungen vorgenommen worden, dann könnte ein Monatsabschluss in Kontenklasse 6 der Finanzbuchhaltung einer Bauunternehmung wie folgt aussehen (Tab. 1.3):

Tabelle 1.3 Vereinfachter Monatsabschluss

Übersicht Finanzbuchhaltung zum 31. August 2016

Kontengruppe	Bezeichnung	bis Ende Vormonat	im Monat	Gesamt
60	Personalaufwendungen für gewerbliche Arbeitnehmer	746.902,56	109.038,69	855.941,25
61	Personalaufwendungen für Angestellte	72.251,73	9.780,00	82.031,73
62	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	770.736,36	85.617,05	856.353,41
63	Aufwendungen für Rüst- und Schalmaterial	37.600,10	6.907,15	44.507,25
64	Aufwendungen für Baugeräte	15.716,33	5.231,56	20.947,89
65	Aufwendungen für Baustellen- und Geschäftsausstattung	67.315,30	9.512,99	76.828,29
66	Aufwendungen für bezogene Leistungen	23.216,89	3.456,00	26.672,89
67	Verschiedene Aufwendungen	39.347,40	8.500,33	47.847,73
68	Aufwendung aus der Zuführung zu Rückstellungen	14.000,00	2.000,00	16.000,00
69	Frei für innerbetriebliche Verrechnung (entfällt)			
	Gesamt	1.787.086,67	240.043,77	2.027.130,44

Damit sind alle zum 31.08. angefallenen Betriebsausgaben erfasst, bekannt und dokumentiert und es wurde eine Basis für die weiteren Betrachtungen geschaffen. Diese Übersicht der Kosten zum Monatsende ist rein schematisch und damit sehr übersichtlich. Grundlage dafür könnte z. B. eine Buchhaltung in Reihenform mit tabellarischer Zusammenstellung der Abschlussbeträge sein. Diese Form ist zwar sehr übersichtlich, ist aber heute ersetzt durch die „Doppelte Buchführung“.

1.2.3 Die Buchhaltungsverfahren

1.2.3.1 Die Staffelmuchhaltung

Die einfachste Form der Kostenerfassung ist die Staffelmuchhaltung (Tab. 1.4). Die Einnahmen und Ausgaben, Kosten und Erlöse werden fortlaufend, wie sie anfallen, erfasst und in das Konto eingetragen. Am Ende eines Tages oder einer Woche wird die Zwischensumme ermittelt, sodass immer ein Überblick z. B. über den Kontostand besteht. Alle Geschäftsvorfälle werden mit Plus- oder Minuszeichen in der Reihenfolge ihres Auftretens eingetragen. Diese Buchhaltung mag für ganz einfache und übersichtliche Verhältnisse genügen, aber erlaubt überhaupt keine Aufschlüsse über differenzierte Kostenarten. Kompliziertere Geschäftsvorfälle wie offene Forderungen, Vorsteuerproblematik usw. sind nicht oder nur schwierig darstellbar.

Tabelle 1.4 Buchhaltung in Staffelform

Vorgang	Datum	Betrag
Anfangsbestand	01.01.2016	1.500,00
Zahlung durch Kunden A	03.01.2016	1.000,00
Bezahlung Miete	03.01.2016	-500,00
Summe		2.000,00
Zahlung Stromrechnung	05.01.2016	-150,00
Zahlung Benzin	05.01.2016	-60,00
Gehaltszahlung Teilzeit	05.01.2016	-440,00
Summe		1.350,00
Verkauf 10 · Produkt B	06.01.2016	2.030,00
Barentnahme	06.01.2016	-500,00
usw.		

1.2.3.2 Die Reihenbuchhaltung

Der nächste Schritt ist die Buchhaltung in Reihenform (Tab. 1.5). Hierbei wird unterschieden zwischen Einnahmen und Ausgaben, die in gesonderten Spalten nebeneinander aufgezeichnet werden. Diese Schreibweise ist aber noch keine wesentliche Verbesserung der Darstellung gegenüber der Staffelmuchhaltung. Sonstige Wertveränderungen wie z. B. Abschreibungen von Sachanlagen, ausstehende Rechnungen usw. müssen gesondert behandelt werden, wenn der wirtschaftliche Stand eines Unternehmens zu einem Stichtag ermittelt werden soll.

Man könnte dies eine „Goldgräber-Buchhaltung“ nennen. Der Goldgräber kauft sich eine Ausrüstung und hat damit Ausgaben. Er fängt an zu schürfen und findet Gold, das mit Bareinnahmen gleichzusetzen ist. Am Ende der Schürfperiode werden die Einnahmen gezählt und die Ausgaben davon abgesetzt. Eine Verfeinerung dieser Betrachtungsweise wäre die Berücksichtigung des Restwerts der Ausrüstung, wenn der Verkauf gelingt.

Tabelle 1.5 Buchhaltung in Reihenform

Vorgang	Datum	Betrag	
		Einzahlung	Auszahlung
Anfangsbestand	01.01.2007	1.500,00	
Zahlung durch Kunde A	03.01.2007	1.000,00	
Bezahlung Miete			-500,00
Zahlung Stromrechnung	05.01.2007		-150,00
Zahlung Benzin	05.01.2007		-60,00
Gehaltszahlung Teilzeit			-440,00
Verkauf 10 · Produkt B	06.01.2007	2.030,00	
Barentnahmen	06.01.2007		-500,00
Summe		4.530,00	-1.650,00

1.2.3.3 Der Saldo

Mit der Buchhaltung in Reihenform wurde der Saldo eingeführt (Tab. 1.6). Es gilt eine Grundregel in der Buchhaltung, nach der jedes Konto und jede Bilanz in der Endsumme ausgeglichen sein müssen, was natürlich nicht der Fall ist. Mit dem Saldo wird der Ausgleich aber erreicht.

Tabelle 1.6 Einführung des Saldos

Vorgang	Datum	Betrag	
		Einzahlung	Auszahlung
Anfangsbestand	01.01.2007	1.500,00	

Vorgang	Datum	Betrag	
		Einzahlung	Auszahlung
Zahlung durch Kunde A	03.01.2007	1.000,00	
Bezahlung Miete			-500,00
Zahlung Stromrechnung	05.01.2007		-150,00
Zahlung Benzin	05.01.2007		-60,00
Gehaltszahlung Teilzeit			-440,00
Verkauf 10 · Produkt B	06.01.2007	2.030,00	
Barentnahmen	06.01.2007		-500,00
Summe		4.530,00	-1.650,00
Saldo			-2.880,00
Ausgeglicherer Kontostand		4.530,00	-4.530,00

Der Saldo ist also nichts anderes als die Differenz der Einzahlungen und Auszahlungen, die je nach Vorzeichen einmal links oder rechts eingetragen wird.

1.2.3.4 Die doppelte Buchhaltung

Der nächste Schritt sind Konten in T-Form (Tab. 1.7), die für jede Kostenart eingeführt wurden. Jedes Konto besteht aus zwei Teilen, einem Soll- und einem Haben-Teil. Diese Bezeichnungen sind vollkommen willkürlich und haben nichts mit Einnahmen und Ausgaben zu tun, obwohl bei den Aktivkonten unter „Soll“ Zugänge und unter „Haben“ Abgänge vermerkt werden. Dies ist aber bei Passivkonten genau umgekehrt. Die Bedeutung von Aktivkonten und Passivkonten wird im Weiteren erläutert. Im Zusammenhang mit den hier diskutierten Themen interessieren aber in erster Linie die Aktivkonten.

Tabelle 1.7 Konto in T-Form

Kassenkonto

Soll		Haben	
Anfangsbestand	1.500,00	Bezahlung Miete	500,00
Zahlung Kunde A	1.000,00	Stromrechnung	150,00
Verkauf Produkte	2.030,00	Benzin	60,00
		Gehalt Teilzeit	440,00
		Entnahme	500,00
		Saldo	2.880,00
Zum Stichtag	4.530,00		4.530,00

Die Erkenntnis, dass alle Buchungen untereinander in Beziehung stehen, hat zur doppelten Buchführung geführt, mit der sich alle Geschäftsvorfälle eindeutig darstellen lassen (Tab. 1.8). Grundlage der doppelten Buchführung ist ein Denken in Beständen. Einer Verminderung des Bestands an einer bestimmten Sache geht mit einer Erhöhung des Bestands an einer anderen Sache einher. Global betrachtet erfolgt beim Produktionsprozess eine Verminderung der Ressourcen, aber eine Erhöhung des Bestands an fertigen Produkten. Der Verkauf der Produkte reduziert den Bestand an diesen, erhöht aber den Kassenbestand usw. Die doppelte Buchführung mag zunächst etwas umständlich wirken, ist aber in sich völlig logisch und erfasst jedes Detail im Rechnungswesen.

Tabelle 1.8 Konto bei doppelter Buchführung

Soll		Bank	Haben	
Rechnung 1	1.000		Ma TZ	400
Saldo				600

Soll		Forderungen	Haben	
Kunde 1	1.000		Rechnung 1	1.000

Soll		Gehälter	Haben	
Mitarbeiter	400			

Soll		Erträge	Haben	
Rechnung 1	1.000			

Beispiel 1:

Eine Ware ist an einen Kunden 1 verkauft, der Rechnungsbetrag wird in dem Konto „Forderungen“ auf der Soll-Seite vermerkt, da es sich um einen Zugang zu den Forderungen handelt. Mit Sicherheit stehen dieser Forderung auf anderen Konten, die in diesem Beispiel nicht betrachtet werden, Kosten für Material, Löhne usw. gegenüber.

Der Kunde bezahlt die Rechnung. Dies ist ein Abgang auf der Haben-Seite der Forderungen, aber ein Zugang auf der Soll-Seite der Erträge. Gleichzeitig ist es aber auch ein Zugang auf dem Konto der Bank.

Beispiel 2:

Einer Teilzeitkraft wird ihr Gehalt vom Konto der Bank gezahlt. Dies ist auf dem Konto ein Abgang. Auf dem Konto „Gehälter“ ist es aber ein Zugang im Sinne von: Die Summe der gezahlten Gehälter ist gestiegen.

Mit diesen beiden Beispielen wird deutlich, wie verflochten die Zahlungsvorgänge sind. Dies wird mit der doppelten Buchführung exakt abgebildet (Tab. 1.9). Deswegen ist heute bis auf wenige Ausnahmen die doppelte Buchführung die Standard-Buchführung.

Tabelle 1.9 Monatsübersicht bei doppelter Buchführung

Sachkonten Konto	Kontobezeichnung	Summe per 30.07.2016		Summe im August 2016		Saldo per 31.08.2016	
		Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
0100	Bank		1.786.186,67 €		240.943,77 €		2.027.130,44 €
6000	Löhne Gewerbliche	746.902,56 €		109.038,69 €		855.941,25 €	
6100	Gehälter Angestellte	72.251,73 €		9.780,00 €		82.031,73 €	
6200	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	770.736,36 €		85.617,05 €		856.353,41 €	
6300	Schalung und Rüstung	37.600,10 €		6.907,15 €		44.507,25 €	
6400	Baugeräte	15.716,33 €		5.231,56 €		20.947,89 €	
6500	Baustellen- und Geschäftsausstattung	67.315,30 €		9.512,99 €		76.828,29 €	
6600	Bezogene Leistung	23.216,89 €		3.456,00 €		26.672,89 €	
6700	Verschiedene Aufwendungen	39.347,40 €		8.500,33 €		47.847,73 €	
6800	Rückstellungen	14.000,00 €		2.000,00 €		16.000,00 €	
	Summe	1.787.086,67 €	1.786.186,67 €	240.043,77 €	240.943,77 €	2.027.130,44 €	2.027.130,44 €

Die Kostenzusammenstellung nach Tabelle 1.3 ist mit einer Buchführung in Reihenform entstanden. Mit der doppelten Buchführung unter Einbeziehung des Saldos kommt man natürlich zu dem gleichen Ergebnis. Nur die Darstellungsweise ist eine andere.

1.3 Der Jahresabschluss

Zum Jahresende wird in jedem Unternehmen ein Jahresabschluss der Buchhaltung vorgenommen mit der Zielsetzung

- die Vermögensverhältnisse zu bestimmen,
- den Gewinn/Verlust festzustellen.

Die dabei ermittelten Werte sind nicht nur die Basis für die Steuerfestsetzung, sie dienen ebenfalls dazu, die Entwicklung eines Unternehmens deutlich zu machen und sind gegebenenfalls die Grundlage für Kreditaufnahme, Nachweis der wirtschaftlichen Entwicklung gegenüber Teilhabern und Ähnliches.

Hier gilt nun die gesetzliche Unterscheidung nach kleinem und großem Betrieb. Ein Betrieb ist nach dem Gesetz groß, wenn ein Umsatz von 500.000 € überschritten wird oder der Gewinn oberhalb von 50.000 € liegt. Dann ist der Betrieb verpflichtet, eine Bilanz zu erstellen. Die Frage, ob eine Betriebsbuchhaltung gefahren wird, ist dabei ohne Bedeutung. Liegen die Werte darunter, zählt das Unternehmen zu den kleineren Betrieben und muss lediglich eine Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen.

Die Führung der Finanzbuchhaltung ist gesetzlich Pflicht, mit ihr lassen sich in jedem Fall die Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung erstellen.

1.3.1 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist im Wesentlichen die Gegenüberstellung von Erlösen und Kosten, ergänzt durch Abschreibungen, Abgrenzungen und vieles mehr. Die Differenz ist entweder der Gewinn oder der Verlust. Für diese Art des Jahresabschlusses gibt es gesonderte Buchungsprogramme, die im Prinzip eine Erweiterung der in Tabelle 1.9 dargestellten Kostenübersicht ist. Ergänzt man nämlich die Erlösseite, erhält man das Ergebnis als Gewinn oder Verlust (Tab. 1.10).