

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.

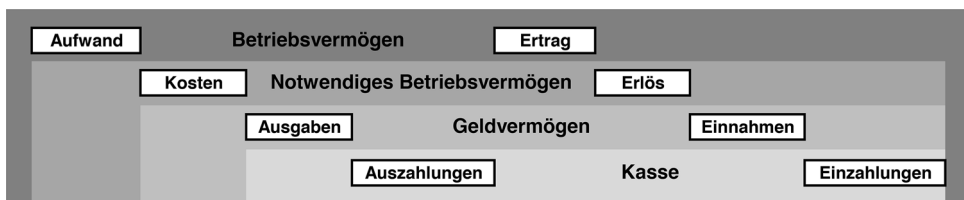


Bild 1.1 Begriffe der Kostenrechnung

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 Postgiroguthaben, 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.

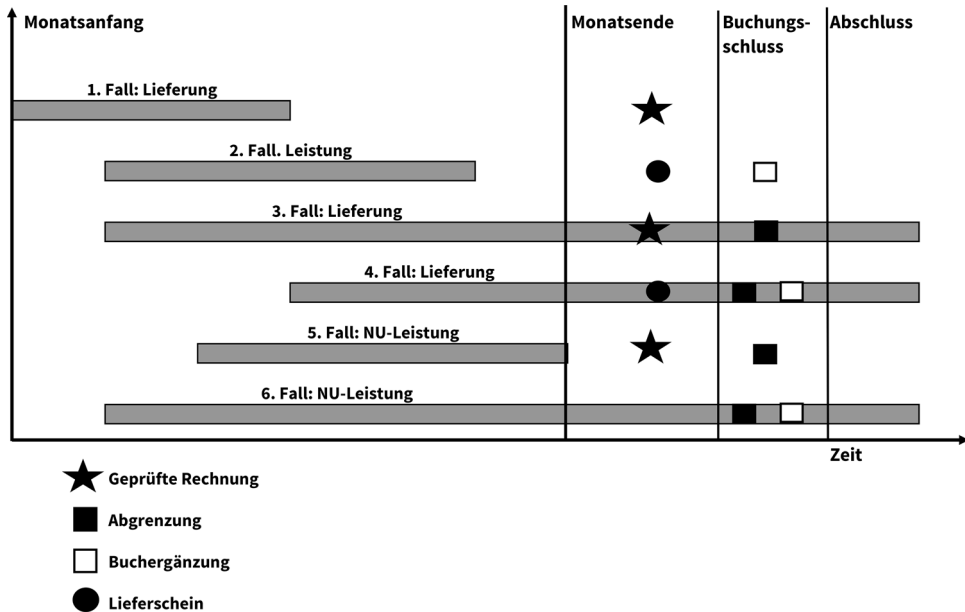


Bild 1.2 Buchungsabgrenzung

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

Konten- gruppe	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).

Tabelle 1.10 Erweiterte Monatsübersicht als Gewinn- und Verlustrechnung

SACHKONTEN Konto	Summe per 30.07.2016		Summe im August 2016		Saldo per 31.08.2016	
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
5000 Umsatzerlöse		1.852.690,21 €		250.551,50 €		2.103.241,71 €
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 €	
6900 Abgrenzungen und Ergänzungen	25.710,00 €		3.667,45 €		29.377,45 €	
Summe	1.812.796,67 €	1.852.690,21 €	243.711,22 €	250.551,50 €	2.056.507,89 €	2.103.241,71 €
1000 Bank					46.733,82 €	

Diese Zusammenstellung ist gegenüber dem vereinfachten Monatsabschluss im Hauptkonto 6900 durch Abgrenzungen und Ergänzungen erweitert. Diese werden immer erforderlich sein, um datumsgenau Aufwand und Ertrag in Übereinstimmung zu bringen.

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht nur zum Jahresende möglich, sondern auch bei einer entsprechenden periodenechten Kostenerfassung und periodenechten Einnahmendarstellung jeweils zum Monatsende. Deswegen wird auch dieses Rechenwerk die „Kurzfristige Erfolgsrechnung“ genannt. Diese monatliche Gewinn-/Verlustermittlung ist für die Steuerung des Unternehmens von entscheidender Bedeutung, wie später noch gezeigt wird. Auch die kurzfristige Erfolgsrechnung wird in Kapitel 1.4 „Die Betriebsabrechnung“ ausführlich behandelt und deswegen hier nur erwähnt.

Die Gewinn- und Verlustrechnung nach klassischer Art (Tab. 1.11) ergab sich direkt aus der Zusammenfassung der Kontenklassen 5 und 6, wie sie in Tabelle 1.2 dargestellt ist, und genügte in einer etwas anderen Form den gesetzlichen Forderungen nach § 275 HGB.

Tabelle 1.11 „Alte“ Gewinn- und Verlustübersicht

	Umsatzerlöse
+	Bestandserhöhungen und Eigenleistung
	<hr/>
=	Gesamtleistung
-	Material und Fremdleistung
	<hr/>
=	Rohergebnis
-	Zinserträge und sonstige Erträge
	<hr/>
=	Gesamt-Rohergebnis
-	Personalaufwand
-	Abschreibungen
-	Sonstige betriebliche Aufwendungen
-	Abgrenzungen
	<hr/>
=	Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit
-	Steuern
	<hr/>
=	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Da diese Zusammenstellung sehr übersichtlich ist, wird sie weiterhin zum internen Gebrauch empfohlen, auch von der KLR-Bau 2016. Die neuen gesetzlichen Vorschriften des HGB sehen eine andere Gliederung vor und in dieser Form (Tab. 1.12) ist die Gewinn- und Verlustrechnung als Ergänzung zur Bilanz aufzustellen.

Tabelle 1.12 „Neue“ Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB

1.	Umsatzerlöse
2.	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3.	Andere aktivierte Eigenleistungen
4.	Sonstige betriebliche Erträge
	Materialaufwand
5.	a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
	b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
	Personalaufwand
6.	a) Löhne und Gehälter
	b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
	Abschreibungen
7.	a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
	b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese übliche Abschreibungen überschreiten
8.	Sonstiger betrieblicher Aufwand
9.	Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10.	Erträge aus Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzvermögens
11.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
12.	Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
14.	Steuern vom Einkommen und Ertrag
15.	Ergebnis nach Steuern
16.	Sonstige Steuern
17.	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

1.3.2 Die Bilanz

Größere Unternehmen wie GmbHs und Aktiengesellschaften sind verpflichtet, jeweils zum Jahresende eine Bilanz zu erstellen. Die Bilanz ist nichts anderes als die Gegenüberstellung der Vermögensverhältnisse zu Beginn eines Jahres und zum Ende, sodass die Veränderungen deutlich werden. Die Bilanz entspringt dem Bestandsdenken, wobei alle Vermögenswerte eines Unternehmens einbezogen werden, auch solche, die nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen stehen. Dies können z. B. Beteiligungen an anderen Unternehmen, Immobilienbestände, Wertpapiere usw. sein.

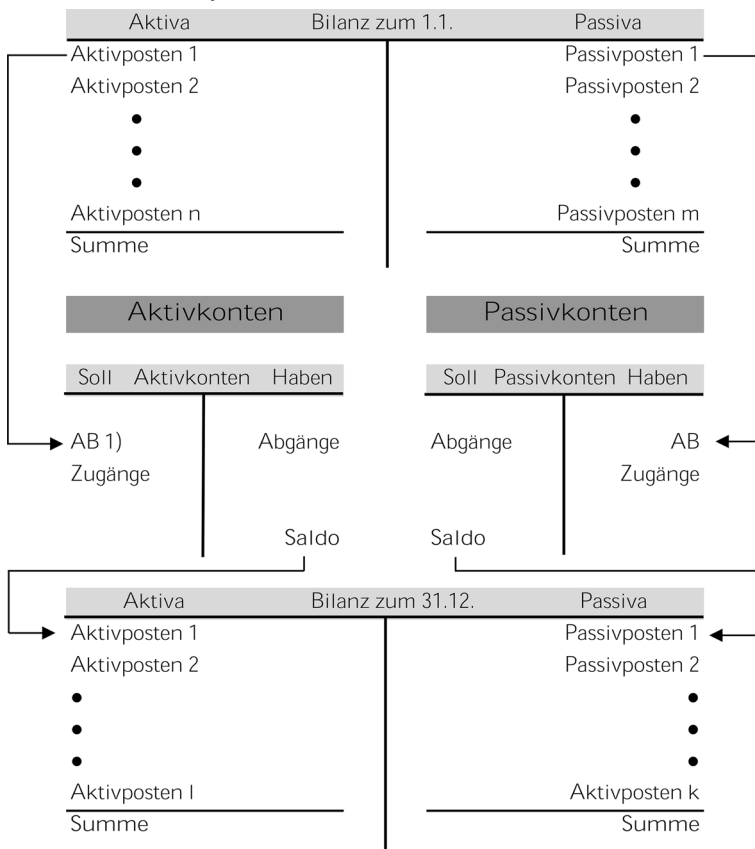
Eine Bilanz ist wie ein T-Konto angelegt, anstelle von Soll und Haben werden aber die Begriffe Aktiva und Passiva gewählt. Auf der Aktivseite steht, wofür das Kapital angelegt oder ausgegeben wurde, auf der Passivseite ist vermerkt, woher das Kapital ge-

kommen ist (Tab. 1.13). Die Werte auf der Aktivseite ergeben sich aus den Aktivkonten, die der Passivseite aus den Passivkonten. Beide Kontenarten sind T-Konten mit Soll und Haben. Zugänge werden bei den Aktivkonten auf der Soll-Seite verbucht, bei den Passivkonten auf der Haben-Seite. Mit den Abgängen verhält es sich umgekehrt.

Tabelle 1.13 Bilanzgliederung

Bilanz	
Aktiva	Passiva
<ul style="list-style-type: none"> A. Anlagevermögen <ul style="list-style-type: none"> I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlage III. Finanzanlagen B. Umlaufvermögen <ul style="list-style-type: none"> I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Kassenbestand <ul style="list-style-type: none"> Bundesbankguthaben Guthaben bei Kreditinstituten Schecks C. Rechnungsabgrenzungsposten D. latente Steuern E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> A. Eigenkapital <ul style="list-style-type: none"> I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklagen III. Gewinnrücklagen IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag B. Rückstellungen C. Verbindlichkeiten D. Rechnungsabgrenzungsposten E. latente Steuern
Summe	Summe

Diese Darstellung steht in Übereinstimmung mit Tabelle 1.1, den Rechnungskreisen. Die Klassen 0, 1 und 2 sind die Vermögenskonten, in den Klassen 3 und 4 wird eine Aussage über die Kapitalherkunft getroffen. Von den weiteren Kontenklassen werden nur die zusammengefassten Werte, z. B. in Form des Betriebsergebnisses in der Bilanz, z. B. im Finanzvermögen, erfasst. Für jede Position in der Bilanz steht in der Buchhaltung ein Konto bzw. eine Vielzahl von Konten mit Soll und Haben. Die Bilanzposten sind nun nichts weiter als die Salden der Aktiv- bzw. Passivkonten, die entweder links oder rechts eingetragen werden.

Tabelle 1.14 Bilanz-Systematik

1) = Anfangsbestand

Aus der Bilanz sind also abzulesen: die Situation am Jahresbeginn, die Veränderungen im laufenden Jahr und die neue Situation am Jahresende. Um die Übersichtlichkeit zu erhalten, werden dabei in der Bilanz nicht alle Konten der Buchhaltung abgebildet, sondern nur deren Zusammenfassungen (Tab. 1.14).

Die Bilanz oder die gesamtbetriebliche Gewinn- und Verlustrechnung sagt nur begrenzt etwas über das sogenannte Kerngeschäft der Unternehmung aus. Viele Unternehmer, gerade im mittelständischen Bereich, bauen in konjunkturell schlechten Wirtschaftslagen, in denen es an Aufträgen mangelt, auf eigene Rechnung und vermehren damit das Betriebsvermögen. Dies geschieht aus zwei Gründen:

- Die eigenen Kapazitäten werden ausgelastet und damit über „schlechte“ Zeiten gehalten.
- Das Eigenkapital des Unternehmens wird vergrößert und die Absicherung des Unternehmensbestands verbessert.

Auf diese Weise entstehen „Immobilienunternehmen mit angegliedertem Baubetrieb“. Eine Bilanz oder eine Gewinn- und Verlustrechnung des Gesamtunternehmens sagt wenig über den Erfolg des Baubetriebs aus. Auf diesen sind aber die hier dargestellten Überlegungen fokussiert. Hier bieten Betriebsabrechnungen wesentlich bessere Aufschlüsse, sind die eigentlichen Instrumente zur Unternehmenssteuerung und stehen deswegen im Vordergrund der weiteren Betrachtungen. Auf die Bilanz wird nicht weiter eingegangen.

1.4 Die Betriebsbuchhaltung

Mit der Finanzbuchhaltung werden laufend Kosten, Erlöse und sonstige Wertveränderungen für den Gesamtbetrieb erfasst und dokumentiert. Dabei wird in keiner Weise vermerkt, welches der verursachende Betriebsteil ist. Bei komplexeren Betrieben mit mehreren Abteilungen und größeren Baustellen liefert eine Aufgliederung und Zuordnung des Zahlenwerkes aus der Buchhaltung auf diese Organisationseinheiten konkrete Hinweise auf die wirtschaftliche Situation in den einzelnen Betriebsteilen. Entwickelt sich z. B. das betriebliche Gesamtergebnis nicht nach Plan, dann liefert die Kontrolle der Ergebnisse der einzelnen Bereiche konkrete Hinweise auf die Quelle der Abweichungen. Damit sind gezielte Ansatzpunkte für weitere Analysen gegeben. Zu diesem Zweck wird neben der Finanzbuchhaltung eine sogenannte Betriebsbuchhaltung gefahren. Alle Kosten und jeder Aufwand werden zunächst in der Finanzbuchhaltung erfasst und dann in einem zweiten Schritt auf den Verursacher weiterverbucht. Voraussetzung für die Einführung einer Betriebsbuchhaltung ist die Unterteilung in diese Verursacher oder auch in der allgemein üblichen Bezeichnung: in Kostenstellen.

1.4.1 Die Kostenstellengliederung

Ein mittlerer oder größerer Betrieb besteht in der Regel aus mehr oder weniger selbstständigen organisatorischen Einheiten. Dies sind die Abteilungen oder sonstige abgeschlossene Bereiche und die Baustellen. Die Kostenstellengliederung lehnt sich deswegen stark an die organisatorische Gliederung an. Danach empfiehlt sich für einen Baubetrieb z. B. folgende Kostenstellengliederung:

- Allgemeine Verwaltung
- Fuhrpark
- Bauhof und Lagerplatz
- Technisches Büro
- Arbeitsvorbereitung
- Baustelle A
- Baustelle B usw.

Daneben können aber auch fiktive Kostenstellen gebildet werden für Kosten, die einer gesonderten Kontrolle unterworfen werden sollen. Dies wären z. B.:

- Sozillasten für Arbeiter und Poliere
- Kleingeräte und Werkzeuge
- Schalung und Rüstung usw.

Für alle Kostenanteile, die in die Kalkulation in Form von Prozentsätzen einfließen, lassen sich Kostenstellen zur Kontrolle der Ansätze bilden. Bei der Bildung der Kos-

tenstellen gibt es keine Vorschriften, diese orientiert sich allein an Zweckmäßigkeitserüberlegungen.

Aus kostenrechnerischer Sicht werden drei verschiedene Arten von Kostenstellen unterschieden:

- Hauptkostenstellen
erbringen eine auf dem Markt absetzbare Leistung, für die unmittelbar ein Erlös erzielt wird. Dies sind im Baubetrieb die Baustellen.
- Hilfskostenstellen
erbringen eine innerbetriebliche Leistung, die in die Leistung der Hauptkostenstellen einfließt und mit dieser vergütet wird. Hilfskostenstellen sind z. B. die Werkstatt, der Bauhof, die Verwaltung usw.
- Nebenkostenstellen
sind eine Kombination der Haupt- und Hilfskostenstellen, erbringen sowohl eine unmittelbar erlöserzielende Leistung als auch eine innerbetriebliche Leistung. Eine typische Nebenkostenstelle ist z. B. ein Fertigteilerwerk eines Baubetriebs, das sowohl für den Eigenbedarf als auch für Fremde produziert.

Mit der Untergliederung des Betriebs in Kostenstellen und das Führen von Konten für jede einzelne Kostenstelle wird die sogenannte Kostenstellenrechnung als eine verursachungsgerechte Zuordnung implementiert.

1.4.2 Die Kontengliederung der Betriebsbuchhaltung

Analog zur Kostenstellengliederung des Betriebs ist die Betriebsbuchhaltung zu strukturieren (Tab. 1.15). Nach dem Kontenplan des Baukontenrahmens wird die gesamte Kosten- und Leistungsrechnung des Betriebs in der Kontenklasse 9 durchgeführt. Diese Kontenklasse 9 wird nach den Bedürfnissen des Rechnungswesens in folgende Kontengruppen gegliedert:

Tabelle 1.15 Gliederung der Betriebsbuchhaltung

Konto-Nr.	Gruppe	Zweck
90	aus der Unternehmensrechnung übernommene Aufwendungen und Erträge	Übernahmekreis
91	Unternehmensbezogene Abgrenzungen	Abgrenzungsrechnung
92	Betriebsbezogene Abgrenzungen	
93	Kosten- und Leistungsarten	Baubetriebsrechnung
94	Schlüsselkosten	
95	Verwaltung	
96	Hilfsbetriebe und Verrechnungskostenstellen	
97	Baustellen	
98	Übergangskostenstellen (z. B. Argen)	
99	Ergebnisrechnung	

In den Gruppen 90 bis 92 mit den übernommenen Aufwendungen, Erträgen und Abgrenzungen wird die Verbindung zwischen der Baubetriebsrechnung und der Unternehmensrechnung hergestellt. In den Kontengruppen 93 bis 99 wird die Baubetriebsrechnung durchgeführt. Die weitere Unterteilung erfolgt nach den betriebsspezifischen Gegebenheiten. So kann Gruppe 96 weiter untergliedert werden in:

- 961 Fuhrpark
- 962 Gerätepark
- 963 Bauhof usw.

In Gruppe 97 finden sich die Baustellen wieder:

- 971 Baustelle Wirtschaftswegbrücke
- 972 Werkstatthalle usw.

Grundsätzlich werden in der Betriebsbuchhaltung dann in Klasse 9 die gleichen Konten verwendet wie in der Finanzbuchhaltung in Klasse 6. Hier muss absolute Parallelität herrschen, um in den im Weiteren erläuterten Wirtschaftlichkeitskontrollen in Form von Kostenarten-Soll-Ist-Vergleichen die Ist-Kosten aus der Buchhaltung kalkulierten Kosten direkt gegenüberstellen zu können. Deswegen werden in den Kontenbereichen der Gruppe 9, insbesondere bei den Kostenstellen der Hauptgruppen 96, 97 und 98, die gleichen Konten eingerichtet wie in Klasse 6, allerdings mit einigen Anpassungen, auf die später eingegangen wird. So werden z. B. für die Baustellen Konten für folgende Kostenarten geführt:

- Lohn- und Gehaltskosten für Arbeiter und Poliere
- Kosten der Baustoffe
 - Binde- und Zusatzmittel
 - Zuschlagsstoffe
 - Straßenbaustoffe
 - Fertigmischgut
 - Beton- und Profilstahl
 - Spannstahl und Zubehör
 - Steine
 - Ausbaustoffe usw.
- Kosten für Rüst-, Schal- und Verbaumaterial
- Kosten der Betriebs- und Hilfsstoffe
- Kosten der Geräte
- Kosten der Betriebs- und Baustellenausstattung
- Allgemeine Kosten oder sonstige Kosten
- Fremdarbeitskosten oder Verrechnungskosten
- Kosten für Nachunternehmerleistungen

Es ist durchaus eine Ähnlichkeit mit der Gliederung aus dem Baukontenrahmen zu erkennen. Die Hauptkostenarten müssen identisch sein mit den kalkulatorischen Kostenarten der später zu behandelnden Ausführungskalkulation. Für andere Kostenstellen, z. B. die Verwaltung, wird man eine andere Aufteilung wählen.

Gehaltskosten

- Büromiete
- Büromaterial
- Telefonkosten
- Bewirtungskosten
- Versicherungen und Beiträge usw.

Welche Unterteilung zur Anwendung kommt, ist im Prinzip frei wählbar und richtet sich nach den speziellen Verhältnissen und dem gewünschten Detaillierungsgrad.

Wichtig: Die Hauptkonten der Betriebsbuchhaltung müssen identisch mit denen der Finanzbuchhaltung sein und gleichzeitig identisch mit den kalkulatorischen Kostenarten der Ausführungskalkulation. Ist dies der Fall, spricht man von der vollen Harmonisierung der Kostenartengliederung in der Kostenrechnung. Zusammenfassungen im Sinne einer Vereinfachung sind zulässig. Sollte die Gliederung in der Finanz- oder Betriebsbuchhaltung zu differenziert sein, empfiehlt sich immer eine Zusammenfassung unter Beachtung der Möglichkeiten der kalkulatorischen Kostenartengliederung.

Beispiel: Bauholz im Bereich Schalung und Rüstung

In der Finanzbuchhaltung wäre durchaus eine Aufgliederung der Konten möglich in:

- Bretter der verschiedenen Dimensionen
- Kanthölzer in den verschiedenen Dimensionen
- Bohlen
- Schaltafeln
- Schalhaut in den verschiedenen Stärken usw.

Es sei nochmals auf die Problematik des mit der Differenzierung steigenden Buchungsaufwands hingewiesen. Auch in der Betriebsbuchhaltung könnte diese obige Aufteilung in verschiedene Holzarten beibehalten werden. In der Betriebsabrechnung und in den Wirtschaftlichkeitskontrollen auf der Basis einer Ausführungskalkulation ist dann aber eine solche differenzierte Betrachtungsweise nicht mehr praktikabel. Sollen spezielle Kosten einer genaueren Überprüfung unterzogen werden, wird man andere Verfahren anwenden müssen, als einen Vergleich direkt über die Kostenarten zu versuchen.

In der Regel genügt ein Konto für Schalholz, weil auch die Schalung als eine Kostenart kalkuliert wird. Man wird sich immer fragen müssen, zu welchem Zweck ein weiteres Konto in der Betriebsbuchhaltung eingerichtet wird. Letztlich, um Kontrollen ausüben zu können oder Steuerungsgrößen zu gewinnen. Es muss also auch der Aufwand in Betracht gezogen werden, die Gegengröße – den Soll-Wert – zu ermitteln. Eine sorgfältige Abwägung von Aufwand und Nutzen sollte deswegen den Differenzierungsgrad bestimmen.

1.4.3 Zusammenhang Finanz-/Betriebsbuchhaltung

Der Zusammenhang zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung mit der Kostenstellengliederung wird in Bild 1.3 aufgezeigt. In der Finanzbuchhaltung werden die Bele-

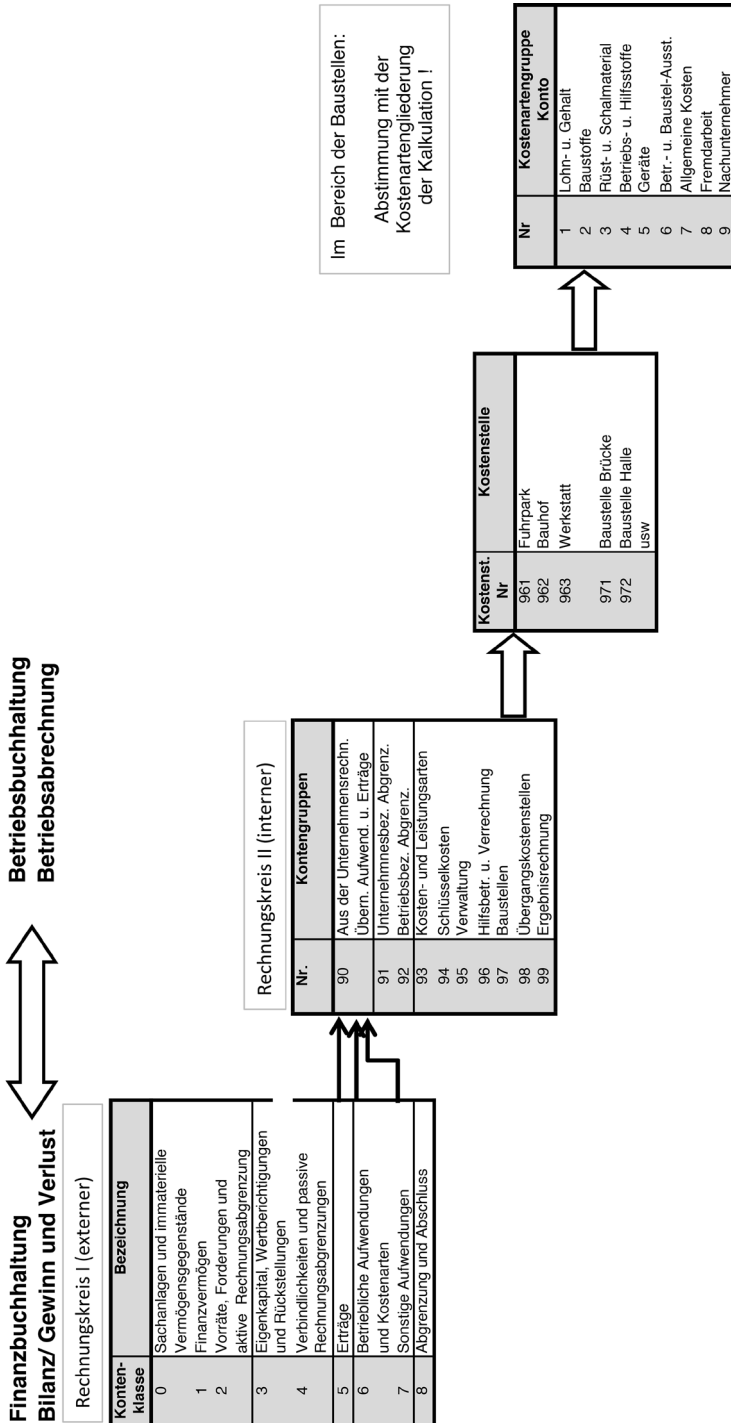


Bild 1.3 Zusammenhang zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung

ge erfasst, die Beträge kostenartengerecht auf den entsprechenden Konten der Finanzbuchhaltung eingebucht und dann direkt den verursachenden Kostenstellen weiterbelastet. Die Schnittstelle zwischen der Finanzbuchhaltung und der Betriebsbuchhaltung ist auf Seiten der Finanzbuchhaltung die Kontenklasse 6. Auf der Seite der Betriebsbuchhaltung fließen die Kosten in die Kontengruppe 90 und werden von dort weiterverteilt auf die Konten der Kostenstellen der Gruppen 93 bis 99.

1.4.4 Die Kostenerfassung und Verteilung

Zunächst werden alle Kosten, unabhängig vom Verursacher, in der Finanzbuchhaltung erfasst und auf den entsprechenden Konten als direkte Kosten verbucht (Bild 1.4). Diesem Buchungsvorgang schließt sich ein zweiter an, mit dem die Kosten auf die Kostenstelle weiterverteilt werden, die diese erzeugt haben. Dazu werden die Kostenbelege kontiert, d. h. mit dem Kostenartenschlüssel und der Nummer der verursachenden Kostenstelle versehen.

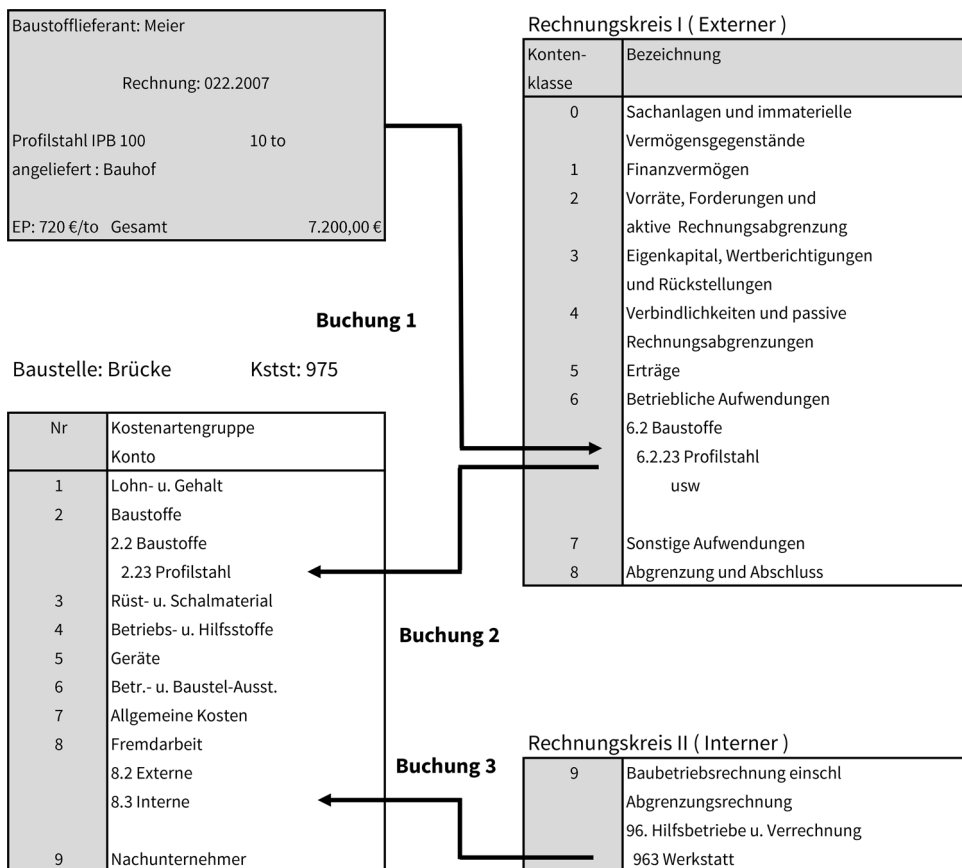


Bild 1.4 Buchungsvorgänge

Im o. g. Beispiel wurden 10 t Profilstahl an den Bauhof geliefert. Dort wurden die Träger mit einem Aufwand von 7 Stunden mit Bohrungen und Aufschweißungen versehen und dann zu einer Brückenbaustelle mit der Kostenstellennummer 975 gefahren, wo sie als Baustoff eingebaut wurden. Mit der ersten Buchung wurden die Kosten in der Finanzbuchhaltung erfasst. Der Beleg erhielt dazu die Kontierungsnummer 6.2.23, nämlich die entsprechende Kontobezeichnung. Für die innerbetriebliche Weiterverrechnung mit der Buchung 2 wurde der Beleg zusätzlich mit der Kostenstellennummer versehen (975). Außerdem erfolgte eine Buchung 3, denn die Werkstatt hat die Baustelle mit der von ihr erbrachten Leistung belastet, die ihr selber als innerbetrieblicher Erlös gutgeschrieben wird (siehe dazu Abschnitt 4.3.1 „Die Leistung der Hilfskostenstellen“).