
Erster Abschnitt: Rechnungswesen

A. Arten und Aufgaben des Rechnungswesens

Man spricht sehr oft von der „Buchhaltung“ im Allgemeinen. Der Begriff „Buchhaltung“ ist dabei zu eng, eigentlich meint man das „Rechnungswesen“. Das **betriebliche Rechnungswesen** ist ein Teilbereich aus der Betriebswirtschaftslehre. Das Rechnungswesen dient als betriebswirtschaftliches Instrument der systematischen Erfassung, Darstellung, Dokumentation und Kontrolle der betrieblichen Leistungsprozesse.

Im ersten Abschnitt werden zunächst Grundbegriffe erläutert. Weiters wird der Einfluss des Steuerrechts auf die Rechnungslegung untersucht und darüber hinaus einige praktische Begriffe aus der Buchhaltung näher beleuchtet.

I. Aufgaben des Rechnungswesens

Die Aufgaben des Rechnungswesens sind umfassend, denn zahlreiche andere betriebswirtschaftliche Teilbereiche benötigen Informationen aus dem Unternehmen, um die Funktionen der Unternehmensführung ausüben zu können und Unternehmensstrategie und daraus abgeleitete Unternehmensziele definieren zu können. Das Rechnungswesen ist der zentrale Informationspool zur Gewinnung von Zahlen, Daten und Fakten. Natürlich können sich die Aufgaben des Rechnungswesens überschneiden, um ein ausgewogenes Ganzes zu ergeben. Die einzelnen Aufgaben können in den einzelnen Unternehmen auch unterschiedlich gewichtet werden bzw unterschiedlich ausgeprägt sein und im Extremfall auch teilweise gar nicht beachtet werden.

Die Hauptaufgaben des Rechnungswesens sind daher:

- **Informationsgewinnung** (zB quantitativ messbare Infos)
- **Zahlenmäßige Dokumentationen** (zB Kennzahlen)
- **Ermittlung des Unternehmenserfolges** (zB Gewinnermittlung)
- **Kontrolle** (zB Soll-Ist-Vergleiche)
- **Findung von Entscheidungen und Strategien** für das Unternehmen (zB Budgetierung, Plan-Bilanz)

1. Informationsgewinnung

Aus dem Rechnungswesen kann das Management verschiedenstes Zahlenmaterial beziehen und für die Unternehmensführung und -steuerung verwenden. So können anhand des Rechnungswesens zB folgende Fragen des Managements beantwortet werden:

Wie hoch sind die bisher erzielten Umsätze im laufenden Jahr?

Wie lange (wie viele Tage) liegt die Handelsware durchschnittlich gesehen im Warenlager?

Nach wie vielen Tagen zahlen unsere Kunden durchschnittlich?

Gegenüber welchen Kunden hat das Unternehmen wie hohe Forderungen?

Welches sind die wichtigsten Lieferanten für eine ABC-Analyse?

Wie hoch ist der laufende Gewinn?

Wie umfangreich ist das Warenlager aufgrund der letzten Inventur?

Die daraus gewonnenen Informationen können vom Management in die weiteren Entscheidungen einfließen. Das Zahlenmaterial kann dabei vergangenheitsbezogen als auch zukunftsbezogen sein.

2. Zahlenmäßige Dokumentation

Dazu gehört vor allem die zahlenmäßige, lückenlose, zeitlich und sachlich geordnete Erfassung aller Geschäftsfälle und Geschäftstätigkeiten. Diese Dokumentationsfunktion ist auch im Steuerrecht verankert, wonach jeder Geschäftsfall von der Anbahnung über die Abwicklung festzuhalten und nachvollziehbar sein muss.

Vor allem auch eine zeitnahe Erfassung der Zahlen und im Zeitalter der Digitalisierung eine Dokumentationsmöglichkeit mit minimalem zeitlichen Abstand gehören zur Dokumentation.

Zur Dokumentationsaufgabe gehört auch die Verfügbarkeit von Daten und die Aufbewahrung von Belegen. Das Steuerrecht sieht dazu in § 132 Abs 1 BAO eine Aufbewahrungsfrist von mindestens sieben Jahren vor. Auch im UGB wird eine siebenjährige Aufbewahrungsfrist genannt (vgl § 212 UGB).

3. Ermittlung des Unternehmenserfolges

Die Ermittlung des Geschäftserfolges beruht auf dem betrieblichen Rechnungswesen. Naturgemäß hat diese Aufgabe für steuerliche Zwecke eine enorme Bedeutung. Für das Management ist zB nicht nur bedeutsam, wie hoch der Unternehmensgewinn ausfällt, sondern auch, welche Gewinnsteuerbelastung damit verbunden ist und ob im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer ausreichend Liquidität vorhanden sein wird.

4. Kontrolle

Zu jeder Unternehmensplanung und jeder Umsetzung einer Strategie gehört neben der laufenden Kontrolle der Einhaltung der Planzahlen auch eine abschließende Kontrolle in Form eines Soll-Ist-Vergleichs – und natürlich die Forschung nach den Ursachen für die Abweichungen (Abweichungsanalyse). Zeitnahe Kenntnis des Managements von Abweichungen durch Soll-Ist-Vergleiche ermöglichen auch, die Unternehmensstrategie anzupassen.

Im Rahmen von Kalkulationen werden zB die zur Beauftragung angefertigte Angebotskalkulation nach Abschluss eines Auftrages im Rahmen einer Nachkalkulation mit den tatsächlich angefallenen Kosten verglichen.

5. Findung von Entscheidungen und Strategien für das Unternehmen

Wenn das Management die passende Preisstrategie im Rahmen des Produktmarketings finden möchte, muss man die Selbstkosten, die Höhe der abzuliefernden Umsatz- und Verkehrssteuern oder einen nicht zu unterschreitenden Mindestverkaufspreis oder einen nicht zu überschreitenden Höchstverkaufspreis (Konkurrenzpreis) im Auge behalten. Die Zahlen dazu liefert das Rechnungswesen.

Zur Optimierung des ausschüttbaren Bilanzgewinnes können zB Rücklagen (freie Gewinnrücklagen oder ungebundene Kapitalrücklagen) aufgelöst werden. Dadurch können die Erwartungen an den ausschüttbaren Gewinn der Gesellschafter erfüllt oder sogar übertroffen werden.

Soll eine Investition getätigt werden und wie lange dauert die Amortisation dieser neuen Betriebsanlage? Diese Fragenbeantwortung und auch die Auswahl der optimalen Investitionsvariante unter mehreren Investitionsalternativen gehören zu den Aufgaben des Rechnungswesens.

Das Erstellen einer „Vorschaurechnung“ (damit meint man das Erstellen einer Plan-GuV sowie Planbilanz samt abgeleitetem Liquiditätsplan) sollte längst Standard sein. In Zeiten, wo Banken die Risikoeinstufung des Kreditausfallsrisikos auf der Grundlage der Ratingkriterien (Basel III, Basel IV) vornehmen müssen, verbessern realistische Planzahlen die Chance auf einen Überbrückungskredit schlagartig.

II. Externes Rechnungswesen – internes Rechnungswesen

Dem Rechnungswesen kommen – wie gerade dargestellt – verschiedene Funktionen und Aufgabenstellungen zu. Dabei unterscheidet man zunächst einmal zwischen dem **externen Rechnungswesen** (Rechnungslegung, Finanzbuchhaltung) und dem **internen Rechnungswesen** (Kostenrechnung, Betriebsbuchhaltung).

Je nach Adressatenkreis unterscheidet man zwischen externem und internem Rechnungswesen.

Das **externe Rechnungswesen** wird häufig auch Rechnungslegung oder Finanzrechnung genannt und umfasst die betriebliche Buchhaltung und die Bilanzierung. Das externe RW bezieht sich immer auf den gesamten Betrieb bzw das gesamte Unternehmen und ist vergangenheitsbezogen. Hier existieren zahlreiche gesetzliche Vorschriften zur Form und zum Inhalt des Rechnungswesens (zB UGB-Bewertungsvorschriften, steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften, Registriertkassenpflicht). Auch in zeitlicher Hinsicht gibt es strikte Vorschriften über die Periodizität (idR monatliche Buchhaltung wegen der USt-Zahllast und jährliche Bilanzen). Zum Empfängerkreis solcher Zahlenwerke gehören neben der Finanzbehörde vor allem Eigentümer, Gesellschafter, Banken.

Das **interne Rechnungswesen** wird auch als Betriebsbuchhaltung bezeichnet und umfasst die Kostenrechnung und Leistungsrechnung. Das interne RW wendet sich nur an unternehmensinterne Interessierte. Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung des internen RW. Es wird das Ziel der Planung, Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Prozesse verfolgt. Aus diesem Grund setzt das interne RW den Fokus auch auf Teile bzw einzelne Bereiche des Unternehmens. Auswertungen werden oft auch in kürzeren Zeitabständen vorgenommen – zB für wöchentliche Reports an das Management. Adressaten für diese Daten sind die Unternehmensleitung oder leitende Mitarbeiter bzw Verantwortliche im Unternehmen. Das interne RW verwendet andere Rechengrößen als das externe RW: Anstatt mit Aufwendungen wird mit Kosten gerechnet und dabei auch kalkulatorische Kosten berücksichtigt, die zB aus steuerlichen Gründen im externen RW gar nicht anzutreffen sind. Betriebswirtschaftliche Maßstäbe bilden die Grundlage (zB der künftige Wiederbeschaffungswert einer Maschine anstatt die tatsächlichen Anschaffungskosten als Grundlage für die AfA). Der zeitliche Horizont umfasst nicht nur Zahlen aus der Vergangenheit, sondern auch zukunftsorientierte Zahlen (zB in der Budgetierung). Das Controlling fußt auch auf dem internen RW. Kalkulation und Kostenrechnung (KoRe) gehören ebenso zum internen RW. Ein internes Kontrollsystem (IKS) wird durch § 82 AktG und § 22 GmbHG verpflichtend vorgeschrieben.

Im Rechnungswesen werden unterschiedliche Begriffe verwendet, deren Bedeutungsinhalt sehr wichtig ist. Man sollte diese Begriffe auseinanderhalten können:

- **Einzahlungen:** Jeder Vorgang, bei dem der Bestand an liquiden Mitteln (flüssigen Mitteln, Zahlungsmitteln – das sind Kassabestand und Bankguthabenstand) zunimmt. Es handelt sich also um einen zahlungswirksamen Vorgang. Beispiel: Verkauf Ware gegen Bargeldzahlung.
- **Auszahlungen:** Jeder Vorgang, bei dem sich der Bestand an liquiden Mitteln (flüssigen Mitteln, Zahlungsmitteln – das sind Kassabestand und Bankguthabenstand) verringert. Es handelt sich also um einen zahlungswirksamen Vorgang. Beispiel: Einkauf Ware mittels Bargeld.
- **Einnahmen:** Jeder Geschäftsfall, der das Geldvermögen erhöht. Zum Geldvermögen gehören die liquiden Mittel und auch die Forderungen. Beispiel: Verkauf Ware auf Ziel.
- **Ausgaben:** Jeder Geschäftsfall, der das Geldvermögen vermindert. Zum Geldvermögen gehören die liquiden Mittel und auch die Forderungen. Beispiel: Einkauf Ware auf Ziel.
- **Erträge:** Jeder Geschäftsfall, der das Reinvermögen (also das Eigenkapital) erhöht. Sie müssen nicht unbedingt zugleich auch zahlungswirksam sein. Beispiel: Auflösung einer Rücklage.
- **Aufwendungen:** Jeder Geschäftsfall, der das Reinvermögen (also das Eigenkapital) reduziert. Sie müssen nicht unbedingt zugleich auch zahlungswirksam sein. Beispiel: AfA einer Maschine.

- **Leistung:** Ein in Geld bewertbarer Wertzuwachs im engen Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung. Begriff aus der KoRe. Beispiel: Jene Erträge, die gleichzeitig Leistungen der KoRe darstellen, werden als Grundleistungen bezeichnet (zB Umsatzerlöse).
- **Kosten:** Sachzielbezogener Verbrauch von Gütern in einer Abrechnungsperiode. Begriff aus der KoRe. Aufwendungen aus der FiBu, die sich mit den Kosten in der KoRe decken, nennt man Grundkosten. Dazu werden ua noch kalkulatorische Kosten hinzugezählt. Beispiel: Kalkulatorischer Unternehmerlohn.

III. Einheitskontenrahmen

Der österr Einheitskontenrahmen (kurz: EKR) wurde erstmals im Jahr 1947 entwickelt und wird seither fast lückenlos verwendet. Seit einigen Jahren wird die Aktualisierung des Einheitskontenrahmens vom Fachsenat für Betriebswirtschaft der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer vorgenommen (siehe im Anhang). Der EKR ist ausschließlich für die Geschäftsbuchhaltung bestimmt. Er dient der Vereinheitlichung der Buchhaltungsarbeiten und ist unverbindlich, jedoch wird er bei der täglichen Arbeit der in der Buchhaltung arbeitenden Personen als Standard angesehen und dient daher in der Art eines Musterkontenplanes als Vorlage für den Kontenplan. Abweichungen davon und die betriebsbezogene Individualisierung des tatsächlich verwendeten Kontenplanes gehören ebenso zur gewöhnlichen Vorgangsweise in der Fachwelt.

Der EKR besteht aus insgesamt 10 Kontenklassen. Er folgt dem Gliederungsschema der Bilanz (vgl § 224 UGB) und der GuV (vgl § 231 UGB), daher ist der Kontenrahmen wie folgt aufgebaut:

Kontenklasse	Inhalt	Beispiele
Klasse 0	Anlagevermögen	Maschinen, Kfz, Gebäude
Klasse 1	Vorräte	Rohstoffe, Handelsware
Klasse 2	Sonstiges UV, ARA, alSt	Kassa, Bank, Forderungen
Klasse 3	RSt, Verbindlichkeiten, PRA	Bankdarlehen
Klasse 4	Betriebliche Erträge	Umsatzerlöse
Klasse 5	Materialaufwand, bezogene Leistungen	Materialeinkauf
Klasse 6	Personalaufwand	Gehälter, Abfertigungen, LNK
Klasse 7	AfA, sonst betriebl Aufwendungen	Kfz-Aufwand, Leasingraten, Miete, Beratungsaufwand
Klasse 8	Finanzerträge und Finanzaufwendungen, Steuern vom Einkommen, RL-Bewegung	Zinserträge, Zinsaufwand, Körperschaftsteuer
Klasse 9	Eigenkapital, Einlagen, Abschluss-, Evidenzkonten	Stammkapital, Bilanzgewinn, Eröffnungsbilanzkonto

Abbildung 1: Aufbau EKR

Die Buchhaltungskonten werden in 10 Kontenklassen eingeteilt. In der nächsten Gliederungsstufe nach Kontengruppen und schließlich auf der dritten Ebene nach Konten. In der Praxis werden viergliedrige Konten in der Buchhaltung verwendet.

.....
:
Beispiel

Das Konto 7050 ist ein Konto in der Klasse 7 und dort in der Gruppe Null. Es könnte zB lauten „Abschreibung auf das Anlagevermögen“.

.....
:

Der Musterkontenrahmen ist als Anhang 1 abgedruckt.

Auf dieser Seite wird der EKR als Übersicht aus dem Fachgutachten KFS/BW 6 (Stand Mai 2017) abgedruckt:

Copyright © Kammer der Wirtschaftstreuhänder
All rights reserved

D. Anlage zum Kontenrahmen 2016

KFS/BW 6

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Anlagevermögen	Vorräte	Sonstiges Umlaufvermögen, aktive Rechnungsabgrenzungsposten, aktive latente Steuern	Rückstellungen, Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzungsposten	Betriebliche Erträge	Materialaufwand und sonstige Herstellungskosten	Personalaufwand	Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen	Finanzträge und Erträge, Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, Rücklagenbewegung	Eigenkapital, Erträge, Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, Abschreibungen, Evidenzkonten
01 Immaterielle Vermögensgegenstände	10 Bezugsverrechnung 11 Rohstoffe	20 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 21	30 Rückstellungen 31 Anleihen, Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 32 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	40 Umsatzerlöse und Erlöse 41 und Erlöse 42 schmälernde 43 gen 44	50 Wareneinsatz 51 Verbrauch von Rohstoffen 52 Verbrauch von bezogenen Teilen	60 Löhne 61	70 Abschreibungen 71 Sonstige Steuern	80 Finanzerträge 81 82 83	90 Gezeichnetes bzw. gewidmetes Kapital, nicht eingeforderte ausstehende Einlagen 91 92 Eigene Anteile
02 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund	12 Bezogene Teile 13 Hilfsstoffe, Betriebsstoffe	22 Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und anderen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht. 23 Sonstige Forderungen aus Beteiligungsverhältnissen 24	33 Verbindlichkeiten aus Lieferungen, Vorleistungen, Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener und der Ausstellung eigener Wechsel 34 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen, gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, und gegenüber Gesellschaftern	45 Bestandsveränderungen, Erträge aus Ertragsleistungen	53 Verbrauch von Hilfsstoffen	62 Gehälter 63	72 Instandhaltung und Betriebskosten 73 Transport-, Reise- und Fremdaufwand, Nachschubaufwand	84 Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	93 Kapitalrücklagen 94 Gewinnrücklagen
04 Technische Anlagen und Maschinen	14 Unfertige Erzeugnisse	25 Forderungen aus der Abgabenverrechnung	35 Verbindlichkeiten aus Steuern	46 Bestandsveränderungen, Erträge aus Ertragsleistungen	54 Verbrauch von Betriebsstoffen	64 Aufwendungen für Abfertigungen, Aufwendungen für betriebliche Versorgungskassen, Aufwendungen für Altersversorgung	74 Miet-, Pacht-, Leasing- und Lizenzaufwand	85 Rücklagenbewegung, Ergebnisüberrechnung 86 87 88 89	95 Rücklagen für Anteile an Mutter- und Tochterunternehmen und für eigene Anteile
06 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	15 Fertige Erzeugnisse	26 Wertpapiere und Anteile	36 Verbindlichkeiten im Rahmen der sozialen Sicherheit	47 Sonstige betriebliche Erträge 48 49	55 Verbrauch von Werkzeugen und anderen Erzeugnisartikeln	65 Gesetzlicher Sozialaufwand für Arbeiter und Angestellte	75 Aufwand für begünstigtes Personal, an Dritte, Aufwendungen für Reiseaufwendungen, entgelte an Konzerngesellschaften/ Komplementär-GmbH	96 Privat- und Verrechnungskonten (bei Einzel- und Personengesellschaften)	97 Einlagen und Verrechnungskonten unechter stiller Gesellschafter
07 Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau	17 Noch nicht abrechenbare Leistungen 18 Geleistete Anzahlungen	27 Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten 28	37 Übrige sonstige Verbindlichkeiten 38	56 Betriebskosten	66 Lohn- und gebaltsabhängige Pflichtbeiträge	67 Sonstige Sozialaufwendungen 68	76 Büro-, Werbe- und Repräsentationsaufwand 77 Versicherungen, 78 übrige Aufwendungen 79 Konten für das Umsatzkostenverfahren	98 Eröffnungsbilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Jahresabschluss laut Gewinn- und Verlustrechnung 99 Evidenzkonten	

Abbildung 2: Der EKR als Überblick

IV. Aufbau der Buchhaltung

1. Buchhaltungskonten

Aus dem EKR (voriges Kapitel) ist bereits ersichtlich, dass es in der (Geschäfts-)Buchhaltung insgesamt 10 Kontenklassen gibt, in denen die einzelnen Buchhaltungskonten untergebracht werden. Diese Konten einer jeden Kontenklasse werden unterteilt in Kontengruppen und die Kontengruppen weiter in die einzelnen Konten.

<i>Konto</i>	<i>Bezeichnung</i>	<i>Klasse</i>	<i>Gruppe</i>	<i>Konto</i>
0600	Betriebs- & Geschäftsausstattung (zB Laptop)	0	6	00
1150	Rohstoffe Bäckerei Mehl	1	1	50
5495	Verbrauch von Betriebsstoffen Farben/Lacke	5	4	95
7321	Kfz-Aufwand Pkw IL-1ABC	7	3	21

Abbildung 3: Kontenklassen, Kontengruppen und Kontonummern

Wie bereits erwähnt werden die Konten dem jeweiligen Betrieb angepasst. Das bedeutet, dass der Kontotext an die Gegebenheiten des Betriebes angepasst wird und auch die Kontonummern werden im „Feintuning“ noch individualisiert. Durch diese Anpassungen wird die Aussagekraft der Buchhaltung erhöht, weil der Informationsgehalt tiefgreifender wird. Wenn zB ein Betrieb über mehrere Bankverbindungen verfügt, dann wird für jedes einzelne Bankkonto ein eigenes Buchhaltungskonto angelegt. Jede einzelne Bewegung auf der Bank muss in der Buchhaltung auch zu einer entsprechenden Buchung führen und am Ende jeder Periode wird der Banksaldo mit dem Saldo auf dem Buchhaltungskonto verglichen (man sagt „abgestimmt“), denn es darf keinen einzigen Cent an Abweichung geben. Bei mehreren Bankkonten empfiehlt es sich zB auch, im Kontotext die Kontonummer bzw den IBAN einzuarbeiten.

Beispiel

<i>Konto</i>	<i>Bezeichnung</i>
2801	Tiroler Sparkasse, Kto 33.118
2802	Raiffeisenlandesbank Tirol, Kto 22.215
2803	BAWAG-PSK, IBAN AT07 6000 0000 1102 5678

Eine „gute, saubere, mit Liebe geführte Buchhaltung“ erkennt man an der Individualisierung – sprich an der Adaptierung des Muster-Kontenrahmens und der Heranführung an die betrieblichen Notwendigkeiten, um eine bessere Einsicht und Aussagekraft der Buchhaltungszahlen zu erhalten.

Natürlich haben alle gängigen Buchhaltungssoftwareanbieter einen sog Musterkontenplan hinterlegt, der als Rohgerüst verwendet und individualisiert werden kann.

2. Belegarten/Belegkreise

Bei den einzelnen Buchungen sind die Buchungen auch noch in Belegarten zu gliedern. So wird zB bei einer Bankbuchung der Belegkreis („BA“ für Bank) angeführt und die Belege zu dieser Belegart eigenständig fortlaufend nummeriert. Die Belegarten sind normalerweise zweistellige Buchstabenkombinationen.

Natürlich können auch die Belegarten betriebsindividuell angepasst bzw gewählt werden. Bei mehreren Bankverbindungen wählt man auch verschiedene Belegarten je nach Bankverbindung zur besseren Un-