



Betriebswirtschaftslehre

Jahresabschluss und Besteuerung der Unternehmen

Teil 1 - Jahresabschluss aus praktischer Sicht

Lernunterlage erstellt im Auftrag des
Deutschen Bildungsressorts - Innovation und Beratung
Überarbeitete Ausgabe September 2019

Schülerversion mit Übungen

Autor: Dr. Friedrich Nöckler

Der Jahresabschluss aus praktischer Sicht

Inhaltsverzeichnis:	Seite
Überblick und Zielsetzungen	2
1. Allgemeines zum Jahresabschluss	3
1.1. Bilanz und Erfolgsrechnung laut EU-Schema	3
1.2. Aufgaben und Grundsätze des Jahresabschlusses	3
1.2. Ablauf der Abschlussarbeiten	3
2. Der Jahresabschluss im Detail	4
2.1. Kontrolle verschiedener Buchungssalden und Berichtigung der Fehler	4
2.2. Umbuchungen am Jahresende	5
2.2.1. Abschluss der MwSt-Konten	5
2.2.2. Kontrolle der Bargeld-Kasse	6
2.2.2. Stempelwerte (Stempel- und Briefmarken)	7
2.3. Ergänzungsbuchungen	8
2.3.1. Abschluss der Bankkonten	8
2.3.2. Auszustellende Rechnungen	8
2.3.3. Auszustellende Gutschriften	9
2.3.4. zu erhaltende Rechnungen	10
2.3.5. zu erhaltende Gutschriften	11
2.3.6. Erfassung der angereiften Abfertigungen	11
2.3.7. Berechnung und Verbuchung des Saldos INAIL	12
2.3.8. FIRR - Enasarco (Abfindung an Vertreter bei Vertragsauflösung)	14
2.4. Abgrenzungen	15
2.4.1. Transitorische Posten der Jahresabgrenzung	15
a) Beispiele zur Abgrenzung vorschüssiger Aufwände (Transitorische Aktiva)	15
b) Beispiele zur Abgrenzung vorschüssiger Erträge (Transitorische Passiva)	18
2.4.2. Antizipative Posten der Jahresabgrenzung	18
a) Beispiele zur Abgrenzung nachschüssiger Aufwände (Antizipative Passiva)	18
b) Beispiele zur Abgrenzung nachschüssiger Erträge (Antizipative Aktiva)	20
2.5. Bewertung der Vorräte	21
2.5.1. Bewertungskriterien der Vorräte	21
a) Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Zukaufteile, Verbrauchsmaterialien, Waren	21
b) Fertig- und Halbfertigprodukte, in Verarbeitung befindliche Produkte	21
c) in Ausführung befindliche Aufträge (Auftragsfertigung)	21
2.5.2. Buchung der Bestandsveränderungen	22
2.5.3. Ausweisung der Bestände in Bilanz und Erfolgsrechnung (EU-Schema)	24
2.6. Bewertung der Wertpapiere des Umlaufvermögens	24
2.7. Bewertung der Forderungen	26
2.8. Das Anlagevermögen im Jahresabschluss	28
2.8.1. Bewertung der selbsterstellten Anlagen	28
2.8.2. Die Abschreibung - handelsrechtliche Bestimmungen	28
2.8.3. Berechnung und Verbuchung der Abschreibung	29
2.8.4. Die Abwertung der Anlagegüter - Buchungen	32
2.8.5. Die Aufwertung des Anlagevermögens	33
2.8.6. Ausweisung der Anlagegüter in Bilanz und Erfolgsrechnung	34
2.8.7. Der Anlagenspiegel (Anhang)	34
2.9. Die Bildung von Rückstellungen	36
2.9.1. Rückstellungen - Begriff und Beispiele	36
2.9.2. Verbuchung der Rückstellungen (Beispiele)	37
2.10. Bilanz und Erfolgsrechnung laut EU-Schema im Detail mit Übungen	39

Überblick und Zielsetzungen

Zielgruppe:

Schüler-/innen der 5. Klassen der Wirtschaftsfachoberschulen. Einzelne Kapitel können auch bereits in den Unterricht der 4. Klassen einfließen.

Zielsetzungen - Wissen - Kompetenzen:

- ✓ Die Schüler-/innen beherrschen die wesentlichen Begriffe der Buchhaltung und des Jahresabschlusses im Speziellen.
- ✓ Sie sind imstande selbstständig Berechnungen zu Abgrenzungen, Abschreibungen, Rückstellungen, Bewertungen usw. durchzuführen.
- ✓ Details, wie Prozentsätze, Beträge usw. lernen sie nicht auswendig; sie wissen jedoch wie hoch die Werte annähernd sind.
- ✓ Sie können die ermittelten Werte auch selbstständig verbuchen und in Bilanz und Erfolgsrechnung richtig abschließen.
- ✓ Sie können anhand von selbstgewählten Daten einfache Beispiele zu Abgrenzungen, Abschreibungen, Rückstellungen, Bewertungen usw. berechnen und verbuchen (besonders wichtig im Hinblick auf die schriftliche Arbeit bei der Abschlussprüfung)
- ✓ Sie verstehen die Problematik und die Gründe der unterschiedlichen handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen.
- ✓ Sie kennen die wesentlichen Bestimmungen zu den direkten Steuern, die sich auf die Berechnungsgrundlagen auswirken.
- ✓ Aus der großen Auswahl der gewinnerhöhenden und gewinnvermindernden Posten merken sie sich die wichtigsten, wobei vor allem die Realität der kleinen und mittleren Unternehmen nicht zu vergessen ist.
- ✓ Sie verstehen die Berechnungen, die vom Handelsgewinn zur Steuergrundlage führen.
- ✓ Sie wissen vor allem wo die detaillierten Bestimmungen zu finden sind und holen sich auch Informationen aus dem Internet .
- ✓ Die Schüler-/innen können auch selbstständig einige einfachere Beispiele, die vom Handelsgewinn zur Steuergrundlage führen, berechnen (wichtig für Abschlussprüfung).
- ✓ Sie sind imstande einfache Steuerberechnungen durchzuführen und zu verbuchen.
- ✓ Einzelne Begriffe (z.B. "latente Steuern") sind grundsätzlich bekannt. Gelöste Beispiele können auch rechnerisch und buchhalterisch nachvollzogen werden. Das selbstständige Erstellen und Lösen von Beispielen ist nicht erforderlich.
- ✓ **Komplexere** Beispiele im steuerlichen Teil (z.B. im Zusammenhang mit Leasing und Mehrerlösen für PKW's) sind als "**Denkaufgaben**" zu betrachten. Begabte Schüler-/innen können solche Aufgaben unter Angabe der Bestimmungen auch selbstständig lösen.
- ✓ Bei **Übungen** und **Testarbeiten** zum steuerlichen Teil sollen die rechtlichen Bestimmungen immer zur Verfügung gestellt werden.

1. Allgemeines zum Jahresabschluss

1.1. Aufgaben und Grundsätze des Jahresabschlusses

Hauptaufgabe des Jahresabschlusses ist die Erstellung der Bilanz, die im Handelsregister jährlich zu hinterlegen ist. Der Begriff "**Bilanz**" ist hier im weiteren Sinn zu verstehen und beinhaltet:

- a) die Vermögensaufstellung (Bilanz im engeren Sinn)
- b) die Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung)
- c) Zusatzberichte (Anhang, Lagebericht, Finanzbericht, Kapitalflussrechnung)
- d) Bericht der Revisionsgesellschaft (falls vorgeschrieben)

Für **Einzelunternehmen** und **Personengesellschaften** mit ordentlicher Buchführung sind nur die ersten zwei Punkte verpflichtend, ohne Veröffentlichung.

Rechtsquelle für den Jahresabschluss ist das **Zivilgesetzbuch**, welches neben dem Mindestinhalt von Bilanz und Erfolgsrechnung auch die wesentlichen allgemeinen Grundsätze enthält, die maßgeblichen Einfluss auf das Jahresergebnis haben.

Die **steuerlichen Bestimmungen** (Einheitstext für die direkten Steuern) zur Ermittlung der Steuergrundlage dürfen keine Berücksichtigung in Bilanz und Erfolgsrechnung finden.

Der Übergang vom Handelsgewinn zur Steuergrundlage findet ausschließlich in der Steuererklärung statt.

Neben den allgemeinen Grundsätzen wie Bilanzwahrheit, -klarheit, -identität und -kontinuität, sind laut Zivilgesetz vor allem

- das Kompetenzprinzip und
- das Vorsichtsprinzip

für die Bestimmung des Jahresergebnisses von Bedeutung.

Große praktische Bedeutung für die gesamte Buchführung und auch den Jahresabschluss haben die "nationalen Buchführungsrichtlinien (**OIC - Organismo Italiano di Contabilità**)".

Die Anwendung der "internationalen Rechnungslegungsrichtlinien (**IAS/IFRS**)" ist hingegen für börsennotierende Unternehmen und Banken verpflichtend und somit für kleine bis mittlere Unternehmen in der Praxis unbedeutend.

1.2. Ablauf der Abschlussarbeiten

Den Abschlussbuchungen gehen verschiedene "Abschlussarbeiten" voraus, die in den ersten Monaten des Folgejahres abgewickelt werden. Die "Abschlussbuchungen" erfolgen nachträglich, jedoch immer mit Stichtag "Ende des Geschäftsjahres" (in der Regel der 31.12.). Die wichtigsten Arbeiten zum Jahresabschluss sind:

- **Kontrolle** der Richtigkeit bestimmter Buchungssalden - Vergleich mit anderen Dokumenten;
- Verschiedene **Umbuchungen** (z.B. die MwSt-Konten, Kassa, Stempelwerte usw.)
- **Ergänzungsbuchungen** für Aufwände und Erträge, die zur Gänze das abzuschließende Geschäftsjahr betreffen, jedoch belegmäßig erst im Folgejahr anfallen;
- **Abgrenzungen** zur Einhaltung des Kompetenzprinzips;
- **Bewertung** verschiedener Aktivposten (Lagerbestände, Forderungen, Wertpapiere, ...) und Verbuchung eventueller Berichtigungen;

- **Abschreibungen** des materiellen und immateriellen Anlagevermögens;
- **Aktivierung** mehrjähriger Aufwände und selbsterstellter Anlagen;
- **Aufwertung** bzw. **Abwertung** von Anlagegütern;
- **Rückstellungen** für zukünftige Spesen und Risiken, zwecks Einhaltung des Vorsichtsprinzips;
- Ermittlung der **Steuergrundlagen** für **IRES** (oder **IRPEF**) und **IRAP** durch Anpassung des Handelsgewinns an die steuerlichen Bestimmungen;
- Erstellung der **Steuererklärung** und Berechnung der geschuldeten Steuern;
- Berechnung und Verbuchung der **kompetenzmäßigen Steuern**; Berücksichtigung eventueller latenter Steuern.

2. Der Jahresabschluss im Detail

2.1. Kontrolle verschiedener Buchungssalden und Berichtigung der Fehler

Es geht darum, eventuelle Fehler zu finden und sie durch Umbuchungen oder Stornobuchungen zu beheben. Konkret werden unter anderem folgende Kontrollen durchgeführt:

- Sind die zu Jahresbeginn erforderlichen **Umbuchungen** (Auflösung der transitorischen und antizipativen Posten, der auszustellenden und zu erhaltenden Rechnungen / Gutschriften) durchgeführt worden?
- Kunden- und Lieferantensalden:** zu diesem Zweck werden Kunden und Lieferanten aufgefordert, die Salden laut ihrer Buchhaltung mitzuteilen. Eventuelle Abweichungen sind zu kontrollieren und zu berichtigen.
- Salden der **Bankauszüge** werden mit den Bankkonten der Buchhaltung verglichen.
- Kontrolle des **Bargeldbestandes** mit dem Saldo des Kassakontos laut Buchführung.
- Stimmen die auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesenen **Darlehen** mit dem Restkapital laut Tilgungsplänen der Banken überein?
- Die Einzahlungen mit dem "**Einheitsvordruck F24**" vom 16. Jänner müssen sich mit den Salden der Verbindlichkeitskonten betreffend die Mehrwertsteuer, die Sozialabgaben, die verschiedenen Lohnsteuern, die Vorsteuern für Freiberufler, Vertreter usw. decken.
- Dasselbe gilt für die Einzahlungen an die **Zusatzrentenfonds** und die belasteten **Nettolöhne** betreffend den Monat Dezember.
- Stimmen die Daten der "Erklärung der Steuersubstitute (Modell 770)" mit den Werten der Buchhaltung (Sozialabgaben, Lohnsteuern, Vorsteuern) überein?
- Sind die "**Einheitsvordrucke F24 - Saldo 0**" - entstanden durch die Kompensation mit Steuerguthaben - gebucht worden (keine Belastung auf Bankkonten)?
- Sind die Salden der **Mwst-Konten** (Mwst-Verrechnungskonto, Mwst-Guthaben Rückerstattung) mit den Beträgen der Mwst-Jahreserklärung identisch?
- Die Salden der Anlagekonten müssen sich mit den Daten der Anlagenbuchhaltung decken; Abweichungen kann es zu den steuerlichen Aufzeichnungen im Abschreibungsregister geben (steuerliche Vorschriften ≠ zivilrechtliche Bestimmungen).

Zeitlich fallen diese Kontrollen teilweise zu Beginn aber auch während und am Ende der Abschlussarbeiten an.

2.2. Umbuchungen am Jahresende

2.2.1. Abschluss der MwSt-Konten

Der Abschluss der MwSt-Konten erfolgt bereits im Laufe des Jahres zeitgleich mit den einzelnen monatlichen oder trimestralen MwSt-Abrechnungen.

Die Buchungen der letzten Abrechnungsperiode weisen jedoch einige Besonderheiten auf:

- Es ergeben sich **Rundungen**, da die Salden der Buchhaltung mit jenen der MwSt-Jahreserklärung übereinstimmen sollen.
- Die am 27. Dezember durchgeführte **Vorauszahlung** (88% der MwSt-Schuld der letzten Abrechnungsperiode des Vorjahres) vermindert die eventuelle MwSt-Schuld.
- Im Fall von größeren **Mwst-Guthaben** ist zu entscheiden welcher Teil zurückgefordert wird und wieviel für folgende Verrechnungen bzw. Kompensationen zur Verfügung stehen soll.

Beispiele:

a) MwSt-Abrechnung mit Restschuld:

Saldo auf Konto "Mwst-Einkauf" (Mwst-Vorsteuer)	120.548,26 €
Saldo auf Konto "Mwst-Verkauf" (Umsatzsteuer)	213.465,84 €
Mwst-Vorauszahlung am 27. Dezember	84.258,96 €
Mwst-Restschuld laut Jahreserklärung	8.659,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
27/12/n0	Mwst-Akonto	Ford./ MwSt-Vorauszahlung Bankkontokorrent	84.258,96	84.258,96
31/12/n0	Mwst-Abschluss	Mwst-Verkauf Rundungsaufwände Mwst-Einkauf Ford./ MwSt-Vorauszahlung Mwst-Verrechnungskonto	213.465,84 0,38	120.548,26 84.258,96 8.659,00

Bei **trimestralen MwSt-Abrechnungen** ist auch der geschuldete **Zinsaufschlag (1%)** zu berücksichtigen, der kompetenzmäßig teilweise das Folgejahr betrifft, meistens aber bereits im Abschlussjahr gebucht wird.

Steuerlich stellt diese Vorgangsweise kein Problem dar, da Zinsen für Steueraufschübe nicht absetzbare Aufwände darstellen.

b) MwSt-Abrechnung mit Guthaben (wird vorgetragen)

Saldo auf Konto "Mwst-Einkauf" (Mwst-Vorsteuer)	242.681,60 €
Saldo auf Konto "Mwst-Verkauf" (Umsatzsteuer)	213.465,84 €
Mwst-Vorauszahlung am 27. Dezember	keine
Mwst-Guthaben laut Jahreserklärung	29.216,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Mwst-Abschluss	Mwst-Verkauf Mwst-Verrechnungskonto Mwst-Einkauf Rundungserträge	213.465,84 29.216,00	242.681,60 0,24

c) MwSt-Abrechnung mit Guthaben, welches teilweise zurückverlangt wird.

Saldo auf Konto "Mwst-Einkauf" (Mwst-Vorsteuer)	525.654,15 €
Saldo auf Konto "Mwst-Verkauf" (Umsatzsteuer)	213.465,84 €
Mwst-Vorauszahlung am 27. Dezember	keine
Mwst-Guthaben laut Jahreserklärung	312.188,00 €
Zurückgefordertes Guthaben	300.000,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Mwst-Abschluss	Mwst-Verkauf	213.465,84	
		Mwst-Verrechnungskonto	12.188,00	
		Mwst-Guthaben (Rückerstattung)	300.000,00	
		Rundungsaufwände	0,31	
		Mwst-Einkauf		525.654,15

Voraussetzungen für die Rückerstattung von MwSt-Guthaben:

- **Beendigung** der Tätigkeit;
- das Guthaben entsteht durch den **Ankauf von Anlagegütern**;
- es werden beträchtliche "**nicht MwSt-pflichtige**" Umsätze (operazioni non imponibili) erzielt, die ohne MwSt zu fakturieren sind:
 - ◆ *innergemeinschaftliche Verkäufe (Art. 41)*
 - ◆ *Exporte in Nicht-EU-Staaten (Art. 8)*
 - ◆ *Verkäufe an Dauerexporteure mit Absichtserklärung (Art. 8/c)*
- der **durchschnittliche MwSt-Satz auf die Einkäufe** (Ausnahme Anlagegüter) ist höher als der durchschnittliche MwSt-Satz auf die Verkäufe, erhöht um 10%;
- auch **Subunternehmen im Bausektor**, die an ihre Auftraggeber aufgrund des "Reverse-Charge-Systems" ohne MwSt fakturieren (laut Art. 17/6 des MwSt-Gesetzes), können seit 2007 MwSt-Guthaben zurückfordern.
- andere Verkäufe und Dienstleistungen, die dem "**Reverse-Charge-Verfahren**" unterliegen
- das Guthaben entsteht durch das **Split-Payment** (Verkäufe an die öffentliche Verwaltung)

Das **beschleunigte Verfahren** (Zahlung erfolgt innerhalb weniger Monate) erfordert allerdings eine **Bürgschaft** seitens einer Bank (Bankgarantie) oder Versicherungsgesellschaft.

Die Rückerstattung ist 3-monatlich auch für Guthaben, die im Laufe des Jahres entstehen, unter den genannten Voraussetzungen möglich (rimborsi infrannuali).

2.2.2. Kontrolle der Bargeld-Kasse

Nicht immer stimmt der effektive Kassa-Bestand mit dem Saldo laut Buchführung überein. Gründe können sein:

- falsche Rückgeld-Beträge im Detailhandel;
- kleinere nicht registrierte Barentnahmen oder -einlagen;
- Auf- und Abrundungen, die bei der Verbuchung der entsprechenden Zahlungen nicht als Rundungsaufwände oder -erträge erfasst wurden.

In größeren Unternehmen wird die Übereinstimmung der Salden mit dem Bestand regelmäßig (oft täglich) kontrolliert. Ist dies nicht der Fall, muss spätestens am Jahresende die Berichtigung des Kassabestandes erfolgen.

- Kassafehlbeträge werden als "außerordentliche Aufwände",
- Kassaüberschüsse als "außerordentliche Erträge" gebucht.

Beispiele:

a) Kassafehlbetrag:

Saldo des Kontos "Kassa Bargeld"	850,30 €
Effektiver Kassabestand	848,00 €
Kassafehlbetrag	2,30 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Kassafehlbetrag	außerordentliche Aufwände Kassa Bargeld	2,30	2,30

b) Kassaüberschuss:

Saldo des Kontos "Kassa Bargeld"	850,30 €
Effektiver Kassabestand	852,00 €
Kassaüberschuss	1,70 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Kassaüberschuss	Kassa Bargeld außerordentliche Erträge	1,70	1,70

2.2.3. Stempelwerte

Stempelmarken und **Briefmarken** sind dem Bargeld gleichzusetzen. Sie werden auf dem Bestandskonto "Stempelwerte" (= liquide Mittel) erfasst, sofern der Verbrauch und die Bestände auch betragsmäßig relevant sind. Andernfalls wird in der Praxis deren Ankauf bereits als Aufwand (Postspesen, Stempelsteuer) gebucht.

Bei strenger Einhaltung des **Kompetenzprinzips** darf nur der effektive Verbrauch der Stempelwerte als Aufwand berücksichtigt werden. Dies geschieht durch folgende Buchungen:

Beispiel:

Ankauf von Brief- und Stempelmarken	412,40 € (Buchungsbeleg = Quittung)
Verbrauch Briefmarken	120,00 €
Verbrauch Stempelmarken	160,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
10/03/n0	Kauf Stempelwerte	Stempelwerte Kassa Bargeld	412,40	412,40
11/03/n0	Stempelwerte	Postspesen Stempelsteuer Stempelwerte	120,00 160,00	280,00

Da nicht jeder einzelne kleine Verbrauch (vor allem von Briefmarken) regelmäßig gebucht wird, ergeben sich am Jahresende Differenzen (z.B. 18,00 €) zwischen dem effektiven Bestand (=kleiner) und dem Saldo des Kontos, der am Jahresende wie folgt berichtigt wird:

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Stempelwerte	Postspesen Stempelwerte	18,00	18,00

2.3. Ergänzungsbuchungen

Es handelt sich dabei um Aufwände und Erträge, die **zur Gänze** das abzuschließende Geschäftsjahr betreffen, belegmäßig jedoch erst im Folgejahr anfallen.

2.3.1. Abschluss der Bankkonten

Mit Ausnahme der Passivzinsen, erfassen die Banken das Ergebnis der Zinsstaffel des 4. Trimesters (Aktivzinsen, Kommissionen, Spesen, Quellensteuer) im Normalfall buchungsmäßig noch im Monat Dezember. Einzelne Banken erfassen diese Abschlussposten jedoch auf dem Kontoauszug des Monats Jänner, natürlich mit Wertstellung 31/12.

Die Passivzinsen, zwecks Vermeidung von Zinseszinsen, dürfen aufgrund neuer Bestimmungen erst mit 1. März des Folgejahres fällig gestellt werden. Aufwände und Erträge sind zwecks Einhaltung des Kompetenzprinzips auf jeden Fall noch im abzuschließenden Geschäftsjahr zu verbuchen.

Beispiel: der Jännerauszug unserer Bank weist folgende Bewegungen - betreffend das Vorjahr - auf:

Kontoauszug Jänner n1:

<i>Datum</i>	<i>Valuta</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>	<i>Beschreibung</i>
05/01/n1	31/12/n0		8,50	Habenzinsen
05/01/n1	31/12/n0	2,21		Quellensteuer auf Habenzinsen
05/01/n1	31/12/n0	604,93		Bereitstellungsgebühr Kreditrahmen
05/01/n1	31/12/n0	243,60		Spesen
05/01/n1	31/12/n0	25,00		Stempelsteuer

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Abschluss K/K	Passive Kommissionen Kontokorrent	604,93	
		Bankspesen für Dienstleistungen	243,60	
		Stempelsteuer	25,00	
		Ford./ Quellensteuer Aktivzinsen	2,21	
		Aktivzinsen Kontokorrent		8,50
		Passive Durchlaufkonten		867,24

Am **01/03/n1** werden **Passivzinsen, Kompetenz des Jahres n0**, in Höhe von € 3.250,30 fällig.

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Abschluss K/K	Passivzinsen Kontokorrent	3.250,30	
		Verb./ Passivzinsen Kontokorrent		3.250,30

Um Zinseszinsen zu vermeiden, können die Zinsen mit 1. März beglichen werden.

2.3.2. Auszustellende Rechnungen

a) Fakturierung von Verkäufen:

Laut Kompetenzprinzip sind die Verkaufserlöse mit Übergabe der Ware erzielt, und somit im Jahr der Lieferung zu berücksichtigen.

Die MwSt-Bestimmungen sehen die Möglichkeit der "nachträglichen Fakturierung" vor, sofern die getätigten Verkäufe durch Transportdokumente (D.D.T.) belegt sind. Letzter Termin für die Ausstellung der Rechnungen ist der 15. des Folgemonats nach Lieferung.

In der Praxis wird diese Möglichkeit nur selten genutzt, da die Mehrwertsteuer trotzdem mit Bezug auf den Liefermonat abzuführen ist. Zudem hängen auch die Zahlungsziele meistens vom Rechnungsdatum ab, was ein späteres Inkasso der Forderungen zur Folge hat.

Im Jahresabschluss wird neben dem Verkaufserlös auch die Mehrwertsteuer berücksichtigt, da sie in die MwSt-Abrechnung des Monats Dezember einfließt.

Beispiel:

28/12/n0:	Warenlieferung mit Transportdokument
15/01/n1:	Fakturierung der Warenlieferung
	Mwst-Grundlage 6.000,00 €
	Mwst 22% 1.320,00 €
	Rechnungsbetrag 7.320,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	AR Nr. vom	Ford./auszustellende Rechnungen	7.320,00	
		Warenverkäufe		6.000,00
		Mwst-Verkauf		1.320,00

b) Fakturierung von Dienstleistungen:

Dienstleistungen sind laut MwSt-Gesetz im Moment der **Zahlung** zu fakturieren.

Somit sind im alten Jahr erbrachte, aber erst im Folgejahr kassierte und in Rechnung gestellte Dienstleistungen zwar im Abschlussjahr ertragsmäßig zu berücksichtigen, jedoch **ohne Mehrwertsteuer**.

Beispiel:

20/12/n0:	Fertigstellung einer Dienstleistung
31/01/n1:	Inkasso und Fakturierung der Dienstleistung
	Mwst-Grundlage 2.000,00 €
	Mwst 22% 440,00 €
	Rechnungsbetrag 2.440,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	AR Nr. vom	Ford./auszustellende Rechnungen	2.000,00	
		Erlöse aus Dienstleistungen		2.000,00

2.3.3. Auszustellende Gutschriften

Gründe für die Ausstellung von Gutschriften können sein:

- Rücksendung von Waren
- Berichtigung fehlerhafter Rechnungen
- nachträgliche Rabatte (Mängelrabatt)
- Umsatzprämien usw.

Die Gutschriften können mit oder ohne Berichtigung der MwSt ausgestellt werden.

Betreffen sie Umsätze des Vorjahres, sind sie erfolgsmäßig im Abschlussjahr zu verbuchen, unabhängig vom Ausstellungsdatum derselben.

Beispiel:

31/01/n1:	Gutschrift an einen Kunden für eine Umsatzprämie des Jahres n0:
	Mwst-Grundlage - 1.500,00 €
	Mwst 22% - 330,00 €
	Gesamtbetrag - 1.830,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	GS Nr. vom	Verkauf Fertigprodukte (<i>Kundenboni</i>)	1.500,00	
		Verb./auszustellende Gutschriften		1.500,00

Die Konten "Ford./auszustellende Rechnungen" und "Verb./auszustellende Gutschriften" sind in der Bilanz laut EU-Richtlinie bei den "Forderungen an Kunden" auszuweisen:

- C) UMLAUFVERMÖGEN
 - I. BESTÄNDE
 - II. FORDERUNGEN
 - 1) **Forderungen gegenüber Kunden**
 - Kundenforderungen*
 - Besitzwechsel*
 - Ford./auszustellende Rechnungen**
 - Verb./auszustellende Gutschriften (-)**
 -

2.3.4. Zu erhaltende Rechnungen

Alle im Abschlussjahr eingegangenen Waren, Rohstoffe, Betriebsstoffe usw., sowie erhaltene Dienstleistungen, sind unabhängig vom Zeitpunkt der Fakturierung erfolgsmäßig zu erfassen.

Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

- a) Rechnung wird im neuen Jahr vom Lieferanten ausgestellt (nachträgliche Fakturierung) und geht bis zum Abrechnungstermin der Mehrwertsteuer (16. Jänner) ein.
In diesem Fall kann neben dem Aufwand auch die **Mwst** gebucht werden. Diese Möglichkeit wird in der Praxis aber selten genutzt.

Beispiel: 28/12/n0: Eingang Rohstoffe mit Transportdokument
10/01/n1: Fakturierung der Rohstofflieferung

Mwst-Grundlage	4.500,00 €
Mwst 22%	990,00 €
Rechnungsbetrag	5.490,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	ER Nr. vom	Einkauf Rohstoffe	4.500,00	
		Mwst-Einkauf	990,00	
		Verb./ zu erhaltende Rechnungen		5.490,00

- b) Die Rechnung des Lieferanten wird noch im alten Jahr ausgestellt, geht jedoch erst nach dem 16. Jänner ein und findet in der Dezember-Abrechnung keine Berücksichtigung.
- c) Dienstleistungen, die kompetenzmäßig zur Gänze ins Abschlussjahr gehören, werden erst im neuen Jahr durch den Lieferanten fakturiert.

Beispiel zu den Fällen b) und c):

Rechn. Datum	Lieferant	Aufwände (Mwst-Grundlagen)				
		EK Rohstoffe	EK Hilfsstoffe	Strom	Beratung	Müllentsorg.
31/12/n0	Safem S.p.A.	6.000,00	500,00			
28/02/n1	Stadtwerke			1.400,00		
10/03/n1	Dr. Reich Armin				2.200,00	
20/03/n1	Stadtgemeinde					750,00
25/03/n1	RA Recht Josef				1.300,00	
		6.000,00	500,00	1.400,00	3.500,00	750,00

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Jahresabschluss	Einkauf Rohstoffe	6.000,00	
		Einkauf Hilfsstoffe	500,00	
		Strom	1.400,00	
		Beratungsspesen	3.500,00	
		Müllentsorgung	750,00	
		Verb./ zu erhaltende Rechnungen		12.150,00

2.3.5. Zu erhaltende Gutschriften

Beispiel: 31/01/n1: **Gutschrift** vom Lieferanten für die Umsatzprämie des Jahres n0:

Mwst-Grundlage	- 1.200,00 €
Mwst 22%	- 264,00 €
Gesamtbetrag	- 1.464,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	GS Nr. vom	Ford./ zu erhaltende Gutschriften	1.200,00	
		Einkauf Rohstoffe (oder Lieferboni)		1.200,00

Die Konten "zu erhaltende Rechnungen" und "zu erhaltende Gutschriften" sind in der Bilanz laut EU-Richtlinie bei den "Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten" auszuweisen:

D) VERBINDLICHKEITEN

7) Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten

Lieferantenverbindlichkeiten

Verb./zu erhaltende Rechnungen

Ford./zu erhaltende Gutschriften (-)

2.3.6. Erfassung der angereiften Abfertigungen

Der Arbeitgeber muss am Jahresende für alle Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis aufrecht bleibt, die angereifte Abfertigung berechnen und in der Bilanz den entsprechenden Fonds aufstocken. Der in der Vergangenheit bereits angereifte Abfertigungsfonds ist aufzuwerten, d.h. zu verzinsen (1,5% fix + 75% vom ISTAT-Index).

Für Arbeitnehmer, deren Abfertigung in einen Zusatzrentenfonds fließt, betrifft die Aufstockung lediglich die Aufwertung der im Betrieb verbliebenen Abfertigung.

Die Aufwertung unterliegt einer Ersatzsteuer in Höhe von 17,0%, für welche folgender Einzahlungsmodus vorgesehen ist:

- innerhalb 16. Dezember eines jeden Jahres ist die Akontozahlung zu leisten, die 90% der Vorjahressteuer beträgt.
- der Rest (Saldo) ist am 16. Februar des Folgejahres fällig.

Die Berechnung der Abfertigungen erfolgt in der Lohnbuchhaltung für jeden einzelnen Arbeitnehmer getrennt.

Berechnungsschema für einen Arbeitnehmer:

Abfertigungsfonds 31.12.n0			9.621,45
+ Aufwertung des Abfertigungsfonds - z.B.:	2,435172%	(1,5% fix+75% ISTAT-Index)	234,30
- Ersatzsteuer auf Aufwertung	17%		-39,83
+ angereifte Abfertigung Jahr n1 (Jahresentlohnung / 13,5)		(23.145 / 13,50)	1.714,44
- Abzug für Pensionsfonds (0,5% der Bruttoentlohnung)		(23.145 x 0,50%)	-115,73
= Abfertigungsfonds 31.12.n1			11.414,63

Der jährliche Aufwand (Zuweisung) setzt sich wie folgt zusammen:

Aufwertung des Abfertigungsfonds	234,30	
+ angereifte Abfertigung des Jahres	1.714,44	
- Abzug für Pensionsfonds 0,5%	-115,73	
= Zuweisung (Aufwand)	1.833,01	⇒ <i>Zuweisung Abfertigungen (G/V)</i>
- Akonto Ersatzsteuer auf Aufwertung	-15,50	⇒ <i>Akonti Steuereinbehalte Personal</i>
- Saldo Ersatzsteuer auf Aufwertung	-24,33	⇒ <i>Verb./Steuereinbehalte Personal</i>
= Erhöhung des Abfertigungsfonds	1.817,51	⇒ <i>Abfertigungsfonds</i>

Für die Buchungen wird berücksichtigt, dass am 16. Dezember bereits eine Vorauszahlung für die Ersatzsteuer im Ausmaß von 15,50 € (= 90% der Vorjahressteuer) erfolgt ist.

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
16/12/n1	Akonto Ersatzsteuer	Akonti Steuereinbehalte Personal Bankkontokorrent	15,50	15,50
31/12/n1	Jahresabschluss	Zuweisung Abfertigungen Akonti Steuereinbehalte Personal Verb./Steuereinbehalte Personal Abfertigungsfonds	1.833,01	15,50 24,33 1.817,51
31/12/n1	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Zuweisung Abfertigungen	1.833,01	1.833,01
31/12/n1	Abschluss SBK	Verb./Steuereinbehalte Personal Abfertigungsfonds Schlussbilanzkonto	24,33 11.414,63	11.438,96

2.3.7. Berechnung und Verbuchung des Saldos INAIL

Für die Berechnung der INAIL-Prämien (Versicherung gegen Arbeitsunfälle und Berufskrankheiten) gilt folgende Vorgangsweise:

- a) provisorische Vorauszahlung am 16. Februar mit Bezug auf die Bruttolöhne des Vorjahres;
- b) Ermittlung der endgültigen Prämie nach Ende des Geschäftsjahres, wenn die versicherungspflichtigen Bruttolöhne bekannt sind;
- c) Ermittlung des Saldos (Restschuld oder Guthaben), welcher am 16. Februar bei der neuen Vorauszahlung Berücksichtigung findet. Er erhöht bzw. vermindert die Einzahlung.

Der bereits gebuchte Aufwand (Vorauszahlung) ist im Rahmen des Jahresabschlusses zu berichtigen.

Beispiel zur Berechnung und Verbuchung der INAIL-Prämien

16/02/n0	Vorauszahlung für das Jahr n0	15.850,00 €
31/12/n0	INAIL-pflichtige Bruttolöhne n0	450.500,00 €
	Prämiensatz	40,00‰

Berechnung des Jahresausgleichs für das Jahr n0 (Saldo zu Lasten)

INAIL-Prämie Jahr n0	18.020,00	<i>(Bruttolöhne Jahr n0 x Prämiensatz)</i>
+ Zuschlag 1%	180,20	<i>(zu berechnen auf die Prämie)</i>
= Gesamtprämie INAIL n0	18.200,20	
- Vorschuss für Jahr n0	15.850,00	<i>(eingezahlt am 16.02.n0)</i>
= Saldo INAIL zu Lasten	2.350,20	<i>(fällig am 16.02.n1)</i>

Die Gesamtprämie n0 ist gleichzeitig die Vorauszahlung für das Jahr n1

Einzahlung am 16.02.n1

Vorschuss für Jahr n1	18.200,20
Saldo INAIL zu Lasten Vorjahr	2.350,20
Einzahlung mit F24	20.550,40

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
16/02/n0	Akonto INAIL	Sozialabgaben INAIL Bankkontokorrent	15.850,00	15.850,00
31/12/n0	Jahresabschluss	Sozialabgaben INAIL Verb./ INAIL	2.350,20	2.350,20
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Sozialabgaben INAIL	18.200,20	18.200,20
31/12/n0	Abschluss SBK	Verb./ INAIL Schlussbilanzkonto	2.350,20	2.350,20
01/01/n1	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Verb./ INAIL	2.350,20	2.350,20
16/02/n1	F24 - INAIL	Sozialabgaben INAIL Verb./ INAIL Bankkontokorrent	18.200,20 2.350,20	20.550,40

Berechnung des Jahresausgleichs für das Jahr n1 (Saldo zu Gunsten)

16/02/n1	Vorauszahlung für das Jahr n1	18.200,20 €
31/12/n1	INAIL-pflichtige Bruttolöhne n1	421.300,00 €
	Prämiensatz	40,00‰

INAIL-Prämie Jahr n1	16.852,00	<i>(Bruttolöhne Jahr n1 x Prämiensatz)</i>
+ Zuschlag 1%	168,52	<i>(zu berechnen auf die Prämie)</i>
= Gesamtprämie INAIL n1	17.020,52	
- Vorschuss für Jahr n1	18.200,20	<i>(eingezahlt am 16.02.n1)</i>
= Saldo INAIL zu Gunsten	1.179,68	

Die Gesamtprämie n1 ist gleichzeitig die Vorauszahlung für das Jahr n2

Einzahlung am 16.02.n2

Vorschuss für Jahr n2	17.020,52
Saldo INAIL zu Gunsten Vorjahr	-1.179,68
Einzahlung mit F24	15.840,84

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n1	Jahresabschluss	Guthaben INAIL Sozialabgaben INAIL	1.179,68	1.179,68
31/12/n1	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Sozialabgaben INAIL	17.020,52	17.020,52
31/12/n1	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Guthaben INAIL	1.179,68	1.179,68
01/01/n2	Eröffnung	Guthaben INAIL Eröffnungsbilanzkonto	1.179,68	1.179,68
16/02/n2	F24 - INAIL	Sozialabgaben INAIL Guthaben INAIL Bankkontokorrent	17.020,52	1.179,68 15.840,84

2.3.8. FIRR - Enasarco (Abfindung an Vertreter bei Vertragsauflösung)

Arbeiten die Unternehmen mit Vertretern (= selbstständige Unternehmer) zusammen, sind neben den Provisionen auch Sozialabgaben an das Fürsorgeinstitut **Enasarco** geschuldet:

- Fürsorgebeitrag 2018 von 16,00% (davon 50% zu Lasten des Vertreters), der trimestral auf die fakturierten Provisionen berechnet und eingezahlt wird.
- **FIRR** (Fondo Indennità Risoluzione Rapporto): an das Enasarco einzuzahlender Betrag, der bei Auflösung des Vertrages als eine Art Abfertigung dem Vertreter zusteht.
Der angereifte Betrag ist beim Jahresabschluss zu berücksichtigen; die Einzahlung erfolgt innerhalb März des Folgejahres.

Beispiel zu Berechnung und Verbuchung: Provisionen Jahr n0: 50.000 €

Derzeit gilt folgende Staffelung (für Vertreter mit 1 Auftraggeber - monomandatario):

Provisionen	%	FIRR	
0,00 - 12.400,00	4%	496,00	} 934,00
12.400,01 - 18.600,00	2%	124,00	
18.600,01 -	1%	314,00	

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Jahresabschluss	Sozialabgaben Enasarco FIRR Verb./ Enasarco	934,00	934,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Sozialabgaben Enasarco FIRR	934,00	934,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Verb./ Enasarco Schlussbilanzkonto	934,00	934,00

2.4. Abgrenzungen

Um den "periodenreinen" Ausweis von Aufwänden und Erträgen zu ermöglichen, sind Abgrenzungen erforderlich (Einhaltung des Kompetenzprinzips). Man unterscheidet dabei:

- a) Aufwände und Erträge, die bereits im Abschlussjahr erfasst wurden, **teilweise** jedoch das oder die Folgejahre betreffen (**transitorische Posten - Vorauszahlungen - risconti**). Der kompetenzmäßige Teil der Folgejahre muss "**ausgebucht**" werden.
- b) Aufwände und Erträge, die erst im Folgejahr belegs- und buchungsmäßig erfasst werden, jedoch **zum Teil** noch in das abzuschließende Geschäftsjahr gehören (**antizipative Posten - Rückstände - ratei**). Der kompetenzmäßige Teil des Abschlussjahres muss noch "**eingebucht**" werden.

2.4.1. Transitorische Posten der Jahresabgrenzung

a) Beispiele zur Abgrenzung vorschüssiger Aufwände (Transitorische Aktiva)

In der Folge eine Aufzählung der häufigsten Beispiele; einige werden exemplarisch mit Berechnungen und Buchungen genauer erläutert.

- Versicherungsprämien;
- Mietaufwände, die für größere Zeiträume im Voraus entrichtet werden;
- Leasingverträge mit Maxirate;
- vorschüssige Zinsaufwände (Wechseldiskont, Darlehen mit vorschüssiger Verzinsung);
- Fixgebühren der Telefonrechnungen;
- Aufwände für Wartungsverträge;
- Abonnements für Zeitungen und Zeitschriften;
- Aufwände für Schließfächer;
- Abschreibung der Emissionsverluste auf Anleihen.

Einfaches Beispiel zu Mietaufwänden:

Für die Miete vom September n0 - Februar n1 geht am 01/09/n0 folgende Rechnung ein:

Miete für 6 Monate	12.000,00 €
Mwst 22%	2.640,00 €
Rechnungsbetrag	14.640,00 €

Die Miete für 2 Monate (Januar + Februar n1) ist abzugrenzen **4.000,00 €**

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/09/n0	ER Nr. vom	Mietaufwände Mwst-Einkauf Lieferantenverbindlichkeiten	12.000,00 2.640,00	14.640,00
31/12/n0	Abgrenzungen	Transitorische Aktiva Mietaufwände	4.000,00	4.000,00
31/12/n0	Abschluss	Schlussbilanzkonto Transitorische Aktiva	4.000,00	4.000,00
01/01/n1	Eröffnung	Transitorische Aktiva Eröffnungsbilanzkonto	4.000,00	4.000,00
01/01/n1	Umbuchung	Mietaufwände Transitorische Aktiva	4.000,00	4.000,00

In der Praxis - unter Einsatz vernünftiger Buchhaltungs-Software - werden die Abgrenzungen bereits bei der Verbuchung der Rechnung durch Eingabe des Zeitraums automatisch berechnet und verbucht. Die Berichtigungsbuchungen am Jahresende entfallen; die Umbuchungen zu Jahresbeginn erfolgen automatisch.

Die Buchung am 01/09 ist dann folgende:

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/09/n0	ER Nr. vom	Mietaufwände	8.000,00	
		Transitorische Aktiva	4.000,00	
		Mwst-Einkauf	2.640,00	
		Lieferantenverbindlichkeiten		14.640,00

Beispiel Leasingvertrag für ein Nutzfahrzeug (steuerlicher Abschreibungssatz = 20%)

Die Leasingdauer beträgt 30 Monate (= 1/2 der ordentlichen Abschreibungsdauer)

Vertragsbedingungen:

Vertragsbeginn:	01/09/n0
Vertragsende:	01/03/n3
Vertragsdauer in Monaten:	30
Vertragsdauer in Tagen:	912
Anzahl Leasingraten:	30
Gesamter Leasingaufwand:	29.000,00
1. Leasingrate (Maxirate):	5.800,00
29 monatliche Folgeraten:	800,00

Bestimmungen ab 2012:

Leasingaufwände sind absetzbar, auch wenn deren Dauer unter der steuerlichen Mindstdauer liegt. Es ergeben sich jedoch gewinnverändernde Posten in den Steuererklärungen.

Zwecks Einhaltung des Kompetenzprinzips muss der Gesamtaufwand gleichmäßig auf die Dauer des Vertrages aufgeteilt werden.

Kompetenzmäßiger Aufwand = Gesamtaufwand / Gesamtdauer in Tagen x Tage des Jahres

Berechnung der Abgrenzung: gebuchter Aufwand (*Berechnung siehe Tabelle*)

- kompetenzmäßiger Aufwand
- = **Abgrenzung (Transitorische Aktiva)**

Zusammensetzung des gebuchten Aufwandes:

Beschreibung	Jahr n0	Jahr n1	Jahr n2	Jahr n3
1) Auflösung Abgrenzungen am 01/01		4.320,61	2.314,25	307,89
2) Betrag Maxirate (1 Rate)	5.800,00			
<i>Anzahl Monatsraten (à 800,00)</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>12</i>	<i>2</i>
3) Gesamtbetrag Monatsraten	2.400,00	9.600,00	9.600,00	1.600,00
Gebuchter Aufwand (1+2+3)	8.200,00	13.920,61	11.914,25	1.907,89

Berechnungen zur Abgrenzung:

Beschreibung	Jahr n0	Jahr n1	Jahr n2	Jahr n3
Anzahl Tage pro Jahr	122	365	365	60
Gebuchter Aufwand (siehe Tabelle)	8.200,00	13.920,61	11.914,25	1.907,89
Kompetenzmäßiger Aufwand	3.879,39	11.606,36	11.606,36	1.907,89
Abgrenzung (Transitorische Aktiva)	4.320,61	2.314,25	307,89	0,00

Buchungsjournal Jahr n0

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Abgrenzung Leasing	Transitorische Aktiva Leasing Nutzfahrzeuge	4.320,61	4.320,61
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn-/ Verlustkonto Leasing Nutzfahrzeuge	3.879,39	3.879,39
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Transitorische Aktiva	4.320,61	4.320,61
01/01/n1	Eröffnung	Transitorische Aktiva Eröffnungsbilanzkonto	4.320,61	4.320,61
01/01/n1	Umbuchung	Leasing Nutzfahrzeuge Transitorische Aktiva	4.320,61	4.320,61

Emissionsverlust auf Obligationen - Beispiel zur Berechnung der Abschreibung

Er entsteht durch die Ausgabe der Obligationen "unter pari".

Alle zusätzlichen Spesen, die durch die Ausgabe entstehen, erhöhen den Emissionsverlust.

Der Emissionsverlust wird in der Buchhaltung als mehrjähriger Aufwand behandelt und durch die Abschreibung kompetenzmäßig auf die Dauer des Obligationsdarlehens verteilt. Die Aufteilung erfolgt im gleichen Verhältnis wie die Zinsen.

Ausgabebedingungen - Obligationsdarlehen 01.01.n0 - 01.01.n5 :

Laufzeit in Jahren	5		
Anzahl Obligationen:	500.000		
Nennwert:	10,00	Emissionsverlust pro Obligation =	0,10 €
Ausgabekurs:	99,00		
Spesen f. Ausgabe:	25.000,00	Emissionsverlust	50.000,00
nachschr. Verzinsung:	jährlich	Spesen für Ausgabe:	25.000,00
Zinssatz p.a.	1,25%	Emissionsverlust gesamt:	75.000,00

Tilgungsplan

Jahr	Restkapital am 01.01	Amortisierungsrate	Zinsen auf Restschuld	% oder Zinsanteil	Aufteilung Emissionsverlust
n1	5.000.000,00	1.000.000,00	62.500,00	33,33333	25.000,00
n2	4.000.000,00	1.000.000,00	50.000,00	26,66667	20.000,00
n3	3.000.000,00	1.000.000,00	37.500,00	20,00000	15.000,00
n4	2.000.000,00	1.000.000,00	25.000,00	13,33333	10.000,00
n5	1.000.000,00	1.000.000,00	12.500,00	6,66667	5.000,00
		5.000.000,00	187.500,00	100,00000	75.000,00

Buchungsjournal Jahr n0

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Abschlussbuchung	Abschreibung Emissionsverlust Emissionsverlust auf Anleihen	25.000,00	25.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn-/ Verlustkonto Abschreibung Emissionsverlust	25.000,00	25.000,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Emissionsverlust auf Anleihen	50.000,00	50.000,00

b) Beispiele zur Abgrenzung vorschüssiger Erträge (Transitorische Passiva)

In der Folge eine Aufzählung der häufigsten Beispiele; einige werden exemplarisch mit Berechnungen und Buchungen genauer erläutert.

- Erträge für Wartungsverträge;
- Mieterträge, die für größere Zeiträume im Voraus kassiert werden;
- vorschüssige Zinserträge (vereinbarte Terminzinsen);
- Investitionsbeiträge, aufzuteilen auf die Nutzungsdauer der entsprechenden Anlagen;
- Agio auf Anleihen (getrennt unter der "Transitorischen Passiva" auszuweisen).

Investitionsbeiträge - Beispiel zur Abgrenzung

Die Beiträge für Investitionen werden in der Erfolgsrechnung als Erträge erfasst (andere Erträge - Punkt A/5) und durch die Technik der Abgrenzungen (transitorische Passiva) an die Abschreibungsdauer der entsprechenden Anlagegüter angepasst.

Gewährung eines Investitionsbeitrages für den Kauf einer Maschine:

Anschaffungswert der Maschine	400.000,00 €		
Zusage eines Investitionsbeitrages:	60.000,00 €		
Abschreibung der neuen Maschine	8%	=	32.000,00 €
Kompetenzmäßiger Investitionsbeitrag	8%	=	4.800,00 €
Abgrenzung (transitorische Passiva)			55.200,00 €

Buchungsjournal Jahr n0

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Abschlussbuchung	Investitionsbeiträge Transitorische Passiva	55.200,00	55.200,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Investitionsbeiträge Gewinn-/ Verlustkonto	4.800,00	4.800,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Transitorische Passiva Schlussbilanzkonto	55.200,00	55.200,00

2.4.2. Antizipative Posten der Jahresabgrenzung

a) Beispiele zur Abgrenzung nachschüssiger Aufwände (Antizipative Passiva)

In der Folge eine Aufzählung der häufigsten Beispiele; einige werden exemplarisch mit Berechnungen und Buchungen genauer erläutert.

- nachschüssige Zinsaufwände auf Darlehen
- angereifte Zinsen auf Obligationendarlehen
- nachschüssige Telefonspesen (Gesprächskosten)
- angereifte Personalspesen (für 14. Monatsgehalt, nicht genossene Urlaube usw.)

Beispiel für die Abgrenzung von Zinsen für ein Obligationendarlehen

Wenn die Fälligkeit der Zinsabschnitte nicht mit dem Datum des Jahresabschlusses identisch ist, ergibt sich die Notwendigkeit, die bereits angereiften, jedoch erst im Folgejahr fälligen Zinsen abzugrenzen.

Vertragsbedingungen für ein Obligationsdarlehen 1,5% p.a.

Anzahl Obligationen:	300.000		
Nennwert:	10		
Ausgabedatum:	01/09/n0	Berechnung des angepassten Zinssatzes (p')	
Beginn Zinsabschnitt:	01/09/n0	$p' = \text{Zinssatz} \times \text{Tage} / \text{Tage Gesamtperiode} =$	0,50138
Fälligk. Zinsabschnitt:	01/03/n1		
Jahresabschluss:	31/12/n0	Berechnung der kompetenzmäßigen Zinsen	
zu verzinsende Tage:	121	$Z = \text{Kapital} \times p' =$	15.041,40 €
Tage Gesamtperiode:	181		
semestraler Zinssatz:	0,75%		

Buchungsjournal Jahr n0

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Abschlussbuchung	Passivzinsen Obligationen Antizipative Passiva	15.041,40	15.041,40
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn-/ Verlustkonto Passivzinsen Obligationen	15.041,40	15.041,40
31/12/n0	Abschluss SBK	Antizipative Passiva Schlussbilanzkonto	15.041,40	15.041,40

Abgrenzung bereits angereifter Personalspesen:

Ein bedeutender Posten der Jahresabgrenzung ergibt sich in Unternehmen, für welche der Kollektivvertrag auch die Auszahlung des 14. Monatsgehalts vorsieht. Die ab Juli angereiften Bezüge (Auszahlung erfolgt nachschüssig im Juni) sind im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Zusätzlich sind auch die bereits angereiften und nicht genossenen Urlaube und Freistellungen in die Berechnungen mit einzubeziehen.

Im Einzelnen ergeben sich folgende Posten:

Bruttoentlohnung 14. Gehalt für 6 Monate (z.B. für 30 Beschäftigte)	27.000,00 €
angereifte und nicht genossene Urlaubszeiten und Freistellungen	7.000,00 €
Summe bereits angereifter Bruttobezüge	34.000,00 €
entsprechende Sozialabgaben INPS (Arbeitgeber-Anteil) - 28%	9.520,00 €
entsprechende Sozialabgaben INAIL ca. 40‰	1.360,00 €
Gesamte Abgrenzung (Antizipative Passiva)	44.880,00 €

Buchungsjournal Jahr n0

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Abschlussbuchung	Bruttolöhne u. Gehälter Sozialabgaben NISF-INPS Sozialabgaben INAIL Antizipative Passiva	34.000,00 9.520,00 1.360,00	44.880,00

b) Beispiele zur Abgrenzung nachschüssiger Erträge (Antizipative Aktiva)

Die häufigsten Beispiele:

- bereits angereifte aktive Verzugszinsen
- angereifte Zinserträge auf Wertpapiere (Staatspapiere, Obligationen)
- angereifte Zinserträge auf Steuerguthaben

Beispiel für angereifte Zinserträge auf Staatspapiere

Wir verfügen über folgende Staatspapiere:

Anzahl	10.000
Nennwert:	10,00
Beginn Zinsabschnitt:	01/10/n0
Fälligk. Zinsabschnitt:	01/04/n1
Jahresabschluss:	31/12/n0
zu verzinsende Tage:	91
Jahreszinssatz	1,60%

Berechnung der kompetenzmäßigen Zinsen

$$Z = 100.000 \times 91 \times 1,6 / 36500 = \mathbf{398,90 \text{ €}}$$

Buchungsjournal Jahr n0

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Abschlussbuchung	Antizipative Aktiva Aktivzinsen auf Wertpapiere	398,90	398,90
31/12/n0	Abschluss G/V	Aktivzinsen auf Wertpapiere Gewinn-/ Verlustkonto	398,90	398,90
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Antizipative Aktiva	398,90	398,90

Beispiel für angereifte aktive Verzugszinsen

Kundenforderung über	7.300,00 €
Fälligkeit	25/11/n0
Zahlungseingang	10/02/n1
Tage für Abgrenzung	36
Jahreszinssatz	8,00%

Berechnung der kompetenzmäßigen Zinsen

$$Z = 7.300 \times 36 \times 8,0 / 36500 = \mathbf{57,60 \text{ €}}$$

Buchungsjournal Jahr n0

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Abschlussbuchung	Antizipative Aktiva Aktive Verzugszinsen	57,60	57,60
31/12/n0	Abschluss G/V	Aktive Verzugszinsen Gewinn-/ Verlustkonto	57,60	57,60
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Antizipative Aktiva	57,60	57,60

2.5. Bewertung der Vorräte

2.5.1. Bewertungskriterien der Vorräte

Durch die **Stichtagsinventur** (auch als abweichende möglich) werden mit Ende des Geschäftsjahres die Lagerbestände

- mengenmäßig** (durch Zählen, Messen, Wiegen)
- und **wertmäßig** erfasst.

Das Zivilgesetzbuch legt im Art. 2426 die Bewertungskriterien fest.

a) Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Zukaufteile, Verbrauchsmaterialien und Handelswaren

Die Bewertung erfolgt

- zum "**Einstandspreis**" (Einkaufspreis - Rabatte + Nebenspesen) oder
- zum "**Marktwert**", falls er niedriger ist.

Einstandspreis: die Bewertung kann nach verschiedenen Methoden erfolgen:

- ✓ **effektive** Kosten (genau, praktisch jedoch nur schwer anwendbar);
- ✓ **Durchschnittspreis** (gewogenes Mittel);
- ✓ **FIFO** (first in, first out)
- ✓ **LIFO** (last in, first out) - nicht erlaubt, wenn man sich an die internationalen Buchhaltungsrichtlinien (IAS/IFRS) hält.

Das **Steuerrecht** lässt alle Kriterien mit der Auflage zu, dass die Bewertung nicht unter jener des "gestaffelten **Jahres-LIFO**" (LIFO a scatti annuale) liegt.

Marktwert: dieser entspricht den aktuellen Einstandspreisen für die betroffenen Güter, die aus Preislisten oder Angeboten der Lieferanten hervorgehen bzw. den Kursnotierungen der Warenbörsen entsprechen.

Erhöht sich im Folgejahr der Marktwert der Lagerbestände wieder, muss die Anpassung an die Einstandspreise vorgenommen werden.

b) Fertig- und Halbfertigprodukte, in Verarbeitung befindliche Produkte

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich zu den "**Herstellkosten**" laut Vollkostenrechnung (full costing), die sich zusammensetzen aus:

- ✓ den **Einzelkosten** (oder "*direkte Kosten*"), wie Fertigungsmaterial und Fertigungslöhne;
- ✓ den **Gemeinkosten** (oder "*indirekte Kosten*") des Material- und Fertigungsbereichs, die einigermäßen verursachungsgerecht den Produkten zurechenbar sind.

Der **Marktwert** ist für die Bewertung am Jahresende von Bedeutung, wenn er aufgrund der Konkurrenzsituation unter den Herstellkosten liegt.

c) In Ausführung befindliche Aufträge (Auftragsfertigung)

Das **Handelsrecht** sieht grundsätzlich zwei Möglichkeiten vor:

- Bewertung zu den **angefallenen Kosten** (Gewinnrealisierung bei Fertigstellung);
- Bewertung zu den **anteiligen Erlösen** im Verhältnis zu den Leistungsforschritten (anteilige Gewinnrealisierung).

Die Bewertung zu "anteiligen Erlösen" wird von den nationalen Buchhaltungsprinzipien (OIC) vorgeschlagen und den internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS) verlangt; diese hat sich handelsrechtlich bereits durchgesetzt.

Das **Steuerrecht** unterscheidet zwischen

- "**mehrfährigen** Fertigungsaufträgen", die seit 2007 zwingend zu den "anteiligen Erlösen" zu bewerten sind,
 - und "**unterjährigen** Aufträgen" (Ausführungsdauer unter 1 Jahr), für die nur die Bewertung zu den "angefallenen Kosten" erlaubt ist.
- In der Steuererklärung führt dieser Bewertungsunterschied fast immer zu "gewinnverändernden Posten".

2.5.2. Buchung der Bestandsänderungen

Für die Verbuchung kommen grundsätzlich zwei Möglichkeiten in Frage, die beide exemplarisch durch je ein Beispiel dargestellt werden.

- a) Verwendung von 2 getrennten Erfolgskonten
 - Anfangsbestand (z.B. Rohstoffe, Fertigprodukte, Handelswaren usw.)
 - Endbestand (z.B. Rohstoffe, Fertigprodukte, Handelswaren usw.)
- b) Verwendung von nur 1 Erfolgskonto als Differenz zwischen Anfangs- und Endbestand.
 - Bestandsänderung (z.B. Rohstoffe, Fertigprodukte, Handelswaren usw.)

Beispiel zur Möglichkeit a) mit "in Ausführung befindlichen Aufträgen":

01/01/n0	Anfangsbestand (AB)	185.000,00 €
31/12/n0	Endbestand (EB)	140.000,00 €

Die Bestandverminderung ergibt sich, da Aufträge des Vorjahres fertig gestellt wurden.

Buchungsjournal Jahr n0

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/01/n0	Eröffnung	Aufträge in Ausführung Eröffnungsbilanzkonto	185.000,00	185.000,00
01/01/n0	Umbuchung	AB Aufträge in Ausführung Aufträge in Ausführung	185.000,00	185.000,00
31/12/n0	Abschluss Bestände	Aufträge in Ausführung EB Aufträge in Ausführung	140.000,00	140.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto AB Aufträge in Ausführung	185.000,00	185.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	EB Aufträge in Ausführung Gewinn- und Verlustkonto	140.000,00	140.000,00
31/12/n0	Abschluss Bilanz	Schlussbilanzkonto Aufträge in Ausführung	140.000,00	140.000,00

Erfolgt die Umbuchung des Anfangsbestandes nicht zu Beginn des Geschäftsjahres (in der Praxis häufig der Fall), ergibt sich am Jahresende folgende Buchung:

Buchungsjournal Jahr n0

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Abschluss Bestände	AB Aufträge in Ausführung EB Aufträge in Ausführung Aufträge in Ausführung	185.000,00	140.000,00 45.000,00

Darstellung der Bestandsänderung in der Erfolgsrechnung:

A) Wert der Produktion

3) Bestandsänderungen Aufträge in Ausführung		-45.000,00	
<i>AB Aufträge in Ausführung</i>	-185.000		<i>(Details sind nicht Pflicht; Verminderungen mit "-", Erhöhungen mit "+")</i>
<i>EB Aufträge in Ausführung</i>	140.000		

Beispiel zur Möglichkeit b) mit "Rohstoffen" - Bestandsverminderung:

01/01/n0	Anfangsbestand (AB)	210.000,00 €
31/12/n0	Endbestand (EB)	195.000,00 €
	Bestandsverminderung	15.000,00 €

Buchungsjournal Jahr n0

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/01/n0	Eröffnung	Bestand an Rohstoffen Eröffnungsbilanzkonto	210.000,00	210.000,00
31/12/n0	Abschluss Bestände	Bestandsänderung Rohstoffe Bestand an Rohstoffen	15.000,00	15.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Bestandsänderung Rohstoffe	15.000,00	15.000,00
31/12/n0	Abschluss Bilanz	Schlussbilanzkonto Bestand an Rohstoffen	195.000,00	195.000,00

Beispiel zur Möglichkeit b) mit "Handelswaren" - Bestandserhöhung:

01/01/n0	Anfangsbestand (AB)	210.000,00 €
31/12/n0	Endbestand (EB)	241.000,00 €
	Bestandserhöhung	31.000,00 €

Buchungsjournal Jahr n0

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/01/n0	Eröffnung	Bestand an Handelswaren Eröffnungsbilanzkonto	210.000,00	210.000,00
31/12/n0	Abschluss Bestände	Bestand an Handelswaren Bestandsänderung Handelswaren	31.000,00	31.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Bestandsänderung Handelswaren Gewinn- und Verlustkonto	31.000,00	31.000,00
31/12/n0	Abschluss Bilanz	Schlussbilanzkonto Bestand an Handelswaren	241.000,00	241.000,00

Darstellung der Bestandsänderung in der Erfolgsrechnung:

B) Aufwände der Produktion

11) Bestandsveränderungen von Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffen, Verbrauchsmaterialien und Waren		2.000,00	
<i>Bestandsänderung Rohstoffe</i>	15.000,00		<i>(Details sind nicht Pflicht; Verminderungen mit "+", Erhöhungen mit "-")</i>
<i>Bestandsänderung Betriebs-/Hilfsstoffe</i>	6.000,00		
<i>Bestandsänderung Zukaufteile</i>	12.000,00		
<i>Bestandsänderung Handelswaren</i>	-31.000,00		

2.5.3. Ausweisung der Bestände in Bilanz und Erfolgsrechnung (EU-Schema)

B i l a n z

C) Umlaufvermögen

I) Vorräte

- 1) Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe und Verbrauchsmaterialien
- 2) Halbfertigprodukte und in Verarbeitung befindliche Produkte
- 3) In Ausführung befindliche Aufträge
- 4) Fertigprodukte und Waren
- 5) Anzahlungen

Erfolgsrechnung

A) Wert der Produktion

- 2) Bestandsveränderungen von Fertig- /Halbfertigprodukten und in Verarbeitung befindlichen Produkten
- 3) Bestandsveränderungen von in Ausführung befindlichen Aufträgen

B) Aufwände der Produktion

- 11) Bestandsveränderungen von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Zukaufteilen, Verbrauchsmaterialien und Waren

2.6. Bewertung der Wertpapiere des Umlaufvermögens

Wenn liquide Mittel zur Verfügung stehen, die vorläufig nicht für betriebliche Zwecke erforderlich sind, werden sie eventuell kurzfristig in Wertpapiere investiert.

Für die Bewertung gelten die selben Bestimmungen wie für Waren, Rohstoffe usw.:

- zu den **Einstandspreisen** (= Kurs + Nebenspesen) oder
- zum **Marktwert**, falls er niedriger ist. In diesem Fall sind die Wertpapiere am Ende des Geschäftsjahres abzuwerten.

Beispiel zu Ankauf, Verzinsung, Bewertung und Jahresabschluss von Obligationen:

17/06/n0	Ankauf von Obligationen	
	Nennwert gesamt:	30.000,00 €
	Secco-Kurs:	99,40
	Zinstermine:	01/04 - 01/10
	Halbjahreszinssatz:	0,75%
	Kommission auf Nennwert:	0,12%
	Börsentage:	3
31/12/n0	Marktwert (Kurs)	98,90

Berechnung angepasster Zinssatz = $(0,75 \times 80 / 183) = 0,32787$

Berechnung Ankaufpreis:

Secco-Kurs x Nennwert:	29.820,00 €	(30.000 x 99,40 / 100)
<u>Kommission:</u>	<u>36,00 €</u>	(30.000 x 0,12 / 100)
Kaufpreis inkl. Spesen	29.856,00 €	(Einstandspreis)
angereifte Zinsen:	98,36 €	(30.000 x 0,32787 / 100)
Belastung K/K:	29.954,36 €	

01/10/n0	Berechnung Zinsabschnitt:	$(30.000 \times 0,75 / 100) = 225,00 \text{ €}$
31/12/n0	Abgrenzung der Zinsen	$(30.000 \times 0,75 \times 91 / 18200) = 112,50 \text{ €}$
31/12/n0	Bewertung der Obligationen (Marktwert)	29.670,00 € $(30.000 \times 98,90 / 100)$
	Bewertung laut Buchführung (Kaufpreis)	29.856,00 €
	Abwertung beim Jahresabschluss	186,00 €

Buchungsjournal Jahr n0

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
17/06/n0	Kauf Obligationen	Festverzinsliche Wertpapiere	29.856,00	
		Aktivzinsen Wertpapiere	98,36	
		Bankkontokorrent		29.954,36
01/10/n0	Zinsabschnitte	Bankkontokorrent	225,00	
		Aktivzinsen Wertpapiere		225,00
31/12/n0	Abgrenzung Zinsen	Antizipative Aktiva	112,50	
		Aktivzinsen Wertpapiere		112,50
31/12/n0	Abwertung Wertp.	Abwertung Wertpapiere	186,00	
		Festverzinsliche Wertpapiere		186,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn und Verlustrechnung	186,00	
		Abwertung Wertpapiere		186,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Aktivzinsen Wertpapiere	239,14	
		Gewinn und Verlustrechnung		239,14
31/12/n0	Abschluss Bilanz	Schlussbilanzkonto	29.670,00	
		Festverzinsliche Wertpapiere		29.670,00

Ausweisung dieser Wertpapiere in Bilanz und Erfolgsrechnung (EU-Schema)

B i l a n z

C) Umlaufvermögen

III) Wertpapiere des Umlaufvermögens

6) Andere Wertpapiere 29.670,00

Erfolgsrechnung

C) Finanzielle Erträge und Aufwände

16) Andere finanzielle Erträge

c) aus Wertpapieren des Umlaufvermögens 239,14

D) Wertberichtigungen des finanziellen Vermögens

18) **Aufwertungen** von Beteiligungen und Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens

19) **Abwertungen** von Beteiligungen und Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens 186,00

Steigt der Marktwert im Folgejahr, erfolgt eine Wiederaufwertung; liegt er über dem Kaufpreis, ist dieser die obere Grenze für die Bewertung. Ausweisung im Punkt D 18) der Erfolgsrechnung.

2.7. Bewertung der Forderungen

Die Aktivseite der Bilanz sieht eine detaillierte Gliederung der Forderungen vor:

A) Forderungen gegenüber Gesellschaftern für ausstehende Einlagen

B) Anlagevermögen

III) Finanzielles Anlagevermögen

- 2) Forderungen gegenüber
 - a) beherrschten Unternehmen
 - b) verbundenen Unternehmen
 - c) beherrschenden Unternehmen
 - d) Unternehmen, die der Kontrolle von beherrschenden Unternehmen unterliegen

Mittel- bis langfristige Forderungen: die innerhalb des Folgejahres fälligen sind getrennt auszuweisen.

C) Umlaufvermögen

II) Forderungen gegenüber

- 1) Kunden
- 2) beherrschten Unternehmen
- 3) verbundenen Unternehmen
- 4) beherrschenden Unternehmen
- 5) Unternehmen, die der Kontrolle von beherrschenden Unternehmen unterliegen
- 5_{bis}) Forderungen für Steuern
- 5_{ter}) Forderungen für vorgezogene Steuern
- 5_{quater}) Forderungen gegenüber anderen

Kurzfristige Forderungen: für Forderungen, deren Fälligkeit über das Folgejahr hinausgeht, verlangt das ZGB die getrennte Angabe.

Bei ihrer Entstehung werden die Forderungen zu ihrem **Nominalwert** erfasst.

Aufgrund des Vorsichtsprinzips müssen sie in der Bilanz jedoch zu ihrem **"wahrscheinlichen Einbringlichkeitswert"** ausgewiesen werden.

Dies bedeutet, dass am Ende des Geschäftsjahres eine genaue Bewertung der Forderungen vorzunehmen ist, wobei grundsätzlich das Prinzip der **"Einzelbewertung"** gilt. Kleinere Forderungen werden in der Regel zusammenfassend **"pauschal"** bewertet..

Die unsicheren Forderungen können als **"zweifelhafte Forderungen (Dubiosen)"** getrennt ausgewiesen werden.

Uneinbringliche Forderungen

Sind die Schuldner nicht mehr auffindbar, waren gerichtliche Verfahren erfolglos, müssen die Forderungen auf jeden Fall ausgebucht werden.

- Sind sie erst im abzuschließenden Geschäftsjahr entstanden, werden sie als **"Forderungsverluste"** gebucht, die in der Erfolgsrechnung unter den "Aufwänden der Produktion" im Punkt B14 aufscheinen.
- Liegt der Ursprung der Forderungen jedoch in vorhergehenden Geschäftsjahren, werden die Ausfälle in erster Linie durch die eventuell gebildeten **"Wertberichtigungen"** bzw. **"Delcrederefonds"** abgedeckt. Reichen diese nicht aus, sind die Differenzen als **"außerordentliche Aufwände"** zu buchen (Erfolgsrechnung Punkt B14).

Beispiel zu Forderungsausfällen und der Wertberichtigung am Jahresende

01/01/n0	Anfangsbestand Konto "Wertberichtigung Forderungen"	34.000,00 €
	Anfangsbestand auf dem "Delcrederefonds"	8.000,00 €
20/09/n0	Ausfall von Forderungen vorhergehender Jahre	51.000,00 €
15/11/n0	Ausfall einer Forderung des laufenden Jahres	2.600,00 €
31/12/n0	Nominalwert der Kundenforderungen am Jahresende	985.000,00 €
	Ausfallrisiko aufgrund der Einzelbewertungen	42.000,00 €
	Pauschale Berichtigung der Restforderungen	9.430,00 €

Buchungsjournal Jahr n0

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/01/n0	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Wertberichtigung Forderungen Delcrederefonds	42.000,00	34.000,00 8.000,00
20/09/n0	Forderungsausfall	Wertberichtigung Forderungen Delcrederefonds außerordentliche Aufwände Kundenforderungen (oder Dubiosen)	34.000,00 8.000,00 9.000,00	51.000,00
15/11/n0	Forderungsausfall	Forderungsverluste Kundenforderungen	2.600,00	2.600,00
31/12/n0	Abschr. Ford.	Abwertung Forderungen Wertberichtigung Forderungen Delcrederefonds	51.430,00	42.000,00 9.430,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn und Verlustrechnung außerordentliche Aufwände Forderungsverluste Abwertung Forderungen	63.030,00	9.000,00 2.600,00 51.430,00
31/12/n0	Abschluss Bilanz	Schlussbilanzkonto Kundenforderungen	985.000,00	985.000,00
31/12/n0	Abschluss Bilanz	Wertberichtigung Forderungen Delcrederefonds Schlussbilanzkonto	42.000,00 9.430,00	51.430,00

Ausweisung der Forderungen in Bilanz und Erfolgsrechnung (EU-Schema)

B i l a n z

C) Umlaufvermögen

I) Forderungen gegenüber Kunden		933.570,00
<i>Kundenforderungen</i>	<i>985.000,00</i>	
<i>Wertberichtigung Forderungen</i>	<i>-42.000,00</i>	
<i>Delcrederefonds</i>	<i>-9.430,00</i>	

Zu berücksichtigen sind auch die Besitzwechsel, die Forderungen, die mit der Klausel "pro solvendo" an Factoringgesellschaften abgetreten wurden und die Forderungen für angereifte Verzugszinsen.

Erfolgsrechnung

B) Aufwände der Produktion

10) Abschreibungen und Abwertungen		
d) Abwertung Forderungen		51.430,00
14) Andere Aufwände der Produktion		
<i>Forderungsverluste</i>	<i>2.600,00</i>	
<i>Außerordentliche Aufwände</i>	<i>9.000,00</i>	

2.8. Das Anlagevermögen im Jahresabschluss

2.8.1. Bewertung der selbsterstellten Anlagen

Vor allem in Industriebetrieben werden Anlagen oft auch in Eigenfertigung erzeugt.

Auch wenn die Anlagegüter am Jahresende noch nicht fertiggestellt sind, müssen die erbrachten Leistungen bewertet und ertragsmäßig berücksichtigt werden.

Die Bewertung erfolgt zu den "**Herstellkosten**".

Beispiel:

10/11/n0	Beginn mit der Eigenfertigung einer Maschine	
31/12/n0	Baufortschritt - Jahresende	25.000,00 €
10/02/n1	Fertigstellung der Maschine	42.000,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Eigenfertigung M.	In Bau befindliche Anlagen selbsterstellte Anlagen	25.000,00	25.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	selbsterstellte Anlagen Gewinn und Verlustkonto	25.000,00	25.000,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto In Bau befindliche Anlagen	25.000,00	25.000,00
01/01/n1	Eröffnung	In Bau befindliche Anlagen Eröffnungsbilanzkonto	25.000,00	25.000,00
10/02/n1	Eigenfertigung M.	Maschinen In Bau befindliche Anlagen selbsterstellte Anlagen	42.000,00	25.000,00 17.000,00

2.8.2. Die Abschreibung - handelsrechtliche Bestimmungen

Durch die Abschreibungen werden die Anlagegüter (Anschaffungswert oder Herstellkosten) auf die Geschäftsjahre der Nutzung aufwandsmäßig verteilt.

Das **Handelsrecht (ZGB)** sieht einige wichtige Grundsätze vor:

- Die Abschreibung hat "**systematisch**" nach einem vorgegebenen Plan zu erfolgen.
- Für die **Höhe** der jährlichen Abschreibung ist immer die "**restliche Lebensdauer**" zu berücksichtigen; ändert sich diese beträchtlich, ist der Abschreibungsplan anzupassen.
- Der **abschreibbare Betrag** für materielle Anlagen ergibt sich aus der Differenz zwischen Anschaffungs- bzw. Herstellkosten und dem voraussichtlichen Verkaufswert nach der betrieblichen Nutzungsdauer. In der Praxis wird dieser fast immer gleich "Null" gesetzt, was bedeutet, dass die gesamten Anschaffungskosten abschreibbar sind.
- Grundsätzlich bleibt die Abschreibung "**konstant**"; auch die nationalen Buchführungsrichtlinien (OIC) sehen gleichbleibende Quoten vor.
- Werden die Abschreibungskriterien gegenüber dem Vorjahr **geändert**, sind die Auswirkungen und Gründe im Anhang darzulegen.

Neukauf von Anlagegütern:

Bei **Neukauf** im Laufe des Jahres ist die Abschreibung grundsätzlich genau auf die **Tage der Nutzung** zu bemessen.

Die nationalen Buchhaltungsrichtlinien (OIC 16 und OIC 30) sehen jedoch die Möglichkeit vor, die Höhe der Abschreibung - gleich wie im Steuerrecht - im **ersten Jahr auf die Hälfte** zu reduzieren, ohne die Nutzungstage zu berücksichtigen. Voraussetzung ist jedoch, dass sich die Abweichungen zur genauen Methode in vernünftigen Grenzen halten.

In der **Praxis** wird fast ausschließlich diese einfachere Methode (50%) angewandt.

Abschreibung im Jahr des Verkaufs:

Werden Anlagegüter im Laufe des Jahres verkauft, ist die Abschreibung für die Nutzungsdauer (in Tagen oder Monaten) zu berechnen. Dies führt zu einer Verminderung des Restbuchwertes und somit zu einem höheren Mehrerlös bzw. einem niedrigeren Mindererlös.

Laut Steuerrecht kann man auf die Abschreibung im Verkaufsjahr auch verzichten.

Methode der Abschreibung:

Die Abschreibung der immateriellen und der materiellen Anlagen erfolgt nach der Methode der "**indirekten Abschreibung**", welche die Führung von Abschreibungsfonds mit sich bringt. Die "direkte Methode" hat auch für die immateriellen Güter kaum praktische Bedeutung.

Unterschiede Handelsrecht - Steuerrecht:

Während das **Handelsrecht** eher allgemeine Richtlinien festlegt, sieht das **Steuerrecht** sehr detaillierte, meistens einschränkende Bestimmungen vor, die zu einer Erhöhung der Steuergrundlage führen, Bilanz und Erfolgsrechnung jedoch nicht beeinflussen dürfen.

Im Teil zur Ermittlung der Steuergrundlage werden die wesentlichen Unterschiede aufgezeigt.

2.8.3. Berechnung und Verbuchung der Abschreibungen

Im nachfolgenden Beispiel werden typische Berechnungen und Buchungen im Zusammenhang mit materiellen und immateriellen Anlagegütern aufgezeigt.

a) Das erste Beispiel bezieht sich auf die Maschinen eines Industrieunternehmens

Datum	Beschreibung	Anschaffungswert	Abschr.Fonds
01/01/n0	Maschinen bereits voll abgeschrieben	250.000,00	250.000,00
	Maschinen bereits zu 95% abgeschrieben	160.000,00	152.000,00
	Maschinen mit Abschr.Fonds unter 90%	7.500.000,00	3.375.000,00
	Gesamtsituation	7.910.000,00	3.777.000,00
21/02/n0	VK Maschine (Abschr.F. 95%) - VKP € 5.000,00	40.000,00	38.000,00
18/06/n0	Neukauf von Maschinen	600.000,00	
20/07/n0	Neukauf von Maschinen	200.000,00	
15/10/n0	Stilllegung voll abgeschriebene Maschine	60.000,00	60.000,00
31/12/n0	Abschreibungssatz für alle Maschinen = 10%		
31/12/n0	Die Abschreibung der im Jahr n0 neu angekauften Maschinen wird pauschal auf die Hälfte reduziert (keine Berechnung nach Tagen).		

Eröffnungsbuchungen im Jahr n0:

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/01/n0	Eröffnung	Maschinen Eröffnungsbilanzkonto	7.910.000	7.910.000
01/01/n0	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Abschr.Fonds Maschinen	3.777.000	3.777.000

Berechnungen und Buchungen zum Anlagenverkauf:

✓ Nutzungsdauer im Jahr n0 (vom 01/01/n0 - 20/02/n0) = **51 Tage**

✓ **Abschreibung** Maschine 10% (40.000 x 10% x 51 / 365) = **558,90 €**

Daten zur verkauften Maschine	Anschaffungswert	Abschr.Fonds	Restbuchwert
Situation am 01/01/n0	40.000,00	38.000,00	2.000,00
Abschreibung am 21/02/n0		558,90	
Situation am 21/02/n0	40.000,00	38.558,90	1.441,10

✓ Ermittlung Mehr-/ Mindererlös:		✓ Ausgangsrechnung	
Verkaufspreis	5.000,00	Mwst-Grundlage	5.000,00
Restbuchwert	-1.441,10	Mwst 22%	1.100,00
Mehrerlös	3.558,90	Rechnungsbetrag	6.100,00

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
21/02/n0	Abschr. Maschine	Abschreibung Maschinen Abschr.Fonds Maschinen	558,90	558,90
21/02/n0	Umbuch. Abschr.F.	Abschr.Fonds Maschinen Maschinen	38.558,90	38.558,90
21/02/n0	AR ... VK Maschine	Kundenforderungen Maschinen Mehrerlöse aus Anlagenverkäufen Mwst-Verkauf	6.100,00	1.441,10 3.558,90 1.100,00

✓ **Neue Situation nach dem Anlagenverkauf**

Datum	Beschreibung	Anschaffungswert	Abschr.Fonds
01/01/n0	Anfangsbestand zu 95% abgeschrieb. Maschinen	160.000,00	152.000,00
21/02/n0	Abschreibung zu verkaufende Maschine		558,90
21/02/n0	Verkauf der Maschine	-40.000,00	-38.558,90
31/12/n0	Endbestand zu 95% abgeschriebener Maschinen	120.000,00	114.000,00

Verbuchung der Stilllegung:

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
15/10/n0	Stilllegung	Abschr.Fonds Maschinen Maschinen	60.000,00	60.000,00

✓ **Neue Situation nach der Stilllegung:**

Datum	Beschreibung	Anschaffungswert	Abschr.Fonds
01/01/n0	Anfangsbestand voll abgeschriebenener Maschinen	250.000,00	250.000,00
15/10/n0	Stilllegung einer Maschine	-60.000,00	-60.000,00
31/12/n0	Endbestand voll abgeschriebenener Maschinen	190.000,00	190.000,00

Berechnungen und Buchungen zur Abschreibung der Maschinen am Jahresende:

Beschreibung	Anschaffungswerte	Abschr.Fonds vor Abschreibung	Abschreibung		Abschr.Fonds nach Abschreibung	Restbuchwert
			%	Betrag		
Maschinen voll abgeschrieben	190.000	190.000	0	0	190.000	0
Masch. zu 95% abgeschrieben	120.000	114.000	5	6.000	120.000	0
Masch. mit Abschr.F. < 90%	7.500.000	3.375.000	10	750.000	4.125.000	3.375.000
neu angeschaffte Masch. (50%)	800.000	0	5	40.000	40.000	760.000
Summen	8.610.000			796.000	4.475.000	4.135.000

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Abschreibungen	Abschreibung Maschinen Abschreibungsfonds Maschinen	796.000	796.000
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Abschreibung Maschinen	796.000	796.000
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Maschinen	8.610.000	8.610.000
31/12/n0	Abschluss SBK	Abschreibungsfonds Maschinen Schlussbilanzkonto	4.475.000	4.475.000

In der Bilanz wird lediglich der **Restbuchwert** ausgewiesen: **4.135.000,00 €**

b) Beispiel zur Abschreibung von **immateriellen** Gütern (Firmenwert)

Das Handelsrecht sieht eine maximale Abschreibungsdauer von 5 Jahren vor (die steuerlichen Bestimmungen verlangen die Verteilung auf 18 Jahre).

Wie schon angedeutet, erfolgt die Abschreibung in der Praxis mit der "**indirekten Methode**".

Firmenwert (Anschaffungswert): 90.000,00 €

Abschreibungsfonds 36.000,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Abschreibungen	Abschreibung Firmenwert Abschreibungsfonds Firmenwert	18.000,00	18.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Abschreibung Firmenwert	18.000,00	18.000,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Firmenwert	90.000,00	90.000,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Abschreibungsfonds Firmenwert Schlussbilanzkonto	54.000,00	54.000,00

Im Fall der Anwendung der "**direkten**" Methode (Erfassung zum Restbuchwert):

<i>Buchungsjournal</i>				
<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/01/n0	Eröffnung	Firmenwert Eröffnungsbilanzkonto	54.000,00	54.000,00
31/12/n0	Abschreibungen	Abschreibung Firmenwert Firmenwert	18.000,00	18.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn- und Verlustkonto Abschreibung Firmenwert	18.000,00	18.000,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Schlussbilanzkonto Firmenwert	36.000,00	36.000,00

2.8.4. Die Abwertung der Anlagegüter - Buchungen

Falls der Marktwert von Anlagegütern dauerhaft unter dem Buchwert liegt, wird am Jahresende eine "**Abwertung**" vorgenommen.

Nimmt der Wert der abgewerteten Güter in den Folgejahren wieder zu, ist eine "**Wiederaufwertung**" durchzuführen.

Buchungsbeispiel zur **Abwertung** einer Maschine um € 15.000,00:

<i>Buchungsjournal</i>				
<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Abwertung	Abwertung Maschinen Abwertungsfonds Maschinen	15.000,00	15.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn und Verlustkonto Abwertung Maschinen	15.000,00	15.000,00

Im Fall der **Wiederaufwertung**:

<i>Buchungsjournal</i>				
<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Wiederaufwertung	Abwertungsfonds Maschinen Wiederaufwertung Maschinen	15.000,00	15.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Wiederaufwertung Maschinen Gewinn und Verlustkonto	15.000,00	15.000,00

2.8.5. Die Aufwertung des Anlagevermögens

Durch die Aufwertung werden unterbewertete Anlagegüter an den aktuellen Marktwert angepasst und somit die stillen Reserven aufgedeckt. Durchgeführt wird sie meistens nur, wenn durch eigene Gesetze ermöglicht oder vorgeschrieben.

Folgende Punkte sind für die "monetäre" (inflationsbedingte) Aufwertung zu berücksichtigen:

- Oberste Grenze der Aufwertung ist der Marktwert;
- Technisch kann die Aufwertung erfolgen:
 - ✓ durch Erhöhung des Anschaffungswertes (*Verlängerung der Abschreibungsdauer*)
 - ✓ durch Erhöhung von Anschaffungswert und Abschreibungsfonds (*Abschreibungsdauer bleibt in diesem Fall gleich*)
 - ✓ durch Verminderung des Abschreibungsfonds (*Verlängerung Abschreibungsdauer*)
- Der Aufwertungssaldo wird nicht als Ertrag erfasst, sondern erhöht das Eigenkapital als "**Aufwertungsreserve**".
- Der Aufwertungssaldo unterliegt einer "**Ersatzsteuer**", die nicht als Aufwand erfasst wird, sondern die Aufwertungsreserve vermindert.
- Durch die Aufwertung erhöhen sich die Abschreibungen der verbleibenden Abschreibungsjahre; meistens beginnt der Vorteil nicht im Aufwertungsjahr sondern erst ab dem ersten oder zweiten Folgejahr (in Gesetzen festgelegt).
- **Vorteil:** Aufwertungen führen zu einer Steuerersparnis (ordentliche Steuersätze sind höher als die Ersatzsteuer).
- **Nachteil:** Durch die sofort fällige Ersatzsteuer geht kurzfristig Liquidität verloren; der Steuervorteil verteilt sich auf zukünftige Jahre.

Beispiel zur Aufwertung eines Gebäudes:

- ✓ Anschaffungswert Gebäude 600.000,00 €
- ✓ Abschreibungsfonds 360.000,00 €
- ✓ Höhe der Aufwertung 20,00%
- ✓ Ersatzsteuer 13,00%
- ✓ Methode: Aufwertung von Anschaffungswert und Abschreibungsfonds

Aufwertung Anschaffungswert	120.000,00 €
Aufwertung Abschreibungsfonds	72.000,00 €
Aufwertungssaldo	48.000,00 €
Ersatzsteuer	6.240,00 €
Aufwertungsreserve	41.760,00 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
31/12/n0	Aufwertung Geb.	Gebäude	120.000,00	
		Abschreibungsfonds Gebäude		72.000,00
		Verb./ Ersatzsteuer Aufw. Ges. ...		6.240,00
		Aufwertungsreserve Ges.		41.760,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Aufwertungsreserve Ges.	41.760,00	
		Verb./ Ersatzsteuer Aufw. Ges. ...	6.240,00	
		Schlussbilanzkonto		48.000,00

2.8.6. Ausweisung der Anlagegüter in Bilanz und Erfolgsrechnung

Bilanz

AKTIVA

B) Anlagevermögen

I) Immaterielles Anlagevermögen

5) Firmenwert		54.000,00
<i>Firmenwert</i>	90.000,00	
<i>Abschr.Fonds Firmenwert</i>	-36.000,00	

II) Materielles Anlagevermögen

2) Anlagen und Maschinen		4.120.000,00
<i>Maschinen</i>	8.610.000,00	
<i>Abschr.Fonds Maschinen</i>	-4.475.000,00	
<i>Abwertungsfonds Maschinen</i>	-15.000,00	
5) In Bau befindliche Anlagen und Anzahlungen		25.000,00
<i>In Bau befindliche Anlagen</i>	25.000,00	

PASSIVA

A) Eigenkapital (Nettokapital)

III) Aufwertungsreserven		41.760,00
<i>Aufwertungsreserve Gesetz Nr.</i>	41.760,00	

Erfolgsrechnung

A) Wert der Produktion

4) Selbsterstellte Anlagen		20.000,00
5) Andere Erträge		18.000,00
<i>Mehrerlöse aus Anlagen-VK</i>	3.000,00	
<i>Wiederaufwertung Maschinen</i>	15.000,00	

B) Aufwände der Produktion

10) Abschreibungen und Abwertungen		883.430,00
a) Abschreibung immaterielle Güter	21.000,00	
<i>Abschr. Gründungsspesen</i>	3.000,00	
<i>Abschreibung Firmenwert</i>	18.000,00	
b) Abschreibung materielle Güter	796.000,00	
<i>Abschreibung Maschinen</i>	796.000,00	
c) Abwertung Anlagen	15.000,00	
<i>Abwertung Maschinen</i>	15.000,00	
d) Abwertung Forderungen	51.430,00	
13) Zuführungen zu anderen Fonds		10.000,00
<i>Zuführung Rep./Instandh.</i>	10.000,00	
14) Andere Aufwände der Prod.		2.000,00
<i>Mindererlöse aus Anlagen-VK</i>	2.000,00	

2.8.7. Der Anlagenspiegel

Ein wichtiges Dokument des Jahresabschlusses ist der **Anhang**, dem die Aufgabe zukommt Details zu den in der Bilanz ausgewiesenen Daten zu liefern. Mit Bezug auf das Anlagevermögen ist dies der "Anlagenspiegel".

siehe Beispiel auf Folgeseite

Anlagenspiegel zur Bilanz zum 31/12/n1
(Art. 2427, Nr. 2, ZGB)

Beilage zu Punkt 2 im Anhang

Bilanzposten	Stand zum 31.12.n0			Änderungen im Geschäftsjahr				Stand zum 31.12.n1			Aufwertungen			
	Anschaff. inkl. Aufwert. 1	Abschreib. fonds 2	Differenz (Restwert) 3 (1-2)	Zugänge u. Aufwertung 4	Abgänge 5	Ausbuchung Absch.Fonds 6	Abschreib. des Jahres 7	Anschaff. inkl. Aufw. 9 (1+4-5)	Abschreib. Fonds 10 (2-6+7)	Differenz (Restwert) 11 (9-10)	ex Ges. 576/75 12	ex Ges. 413/91 14	ex Ges. 342/2000 15	ex Ges. 350/2003 16
B. I. Immaterielle Anlagen														
1. Gründungs-/ Erweiterungsspesen														
2. Aufwendungen für Entwicklung														
3. Patente und Nutzungsrechte	64.200	62.200	2.000	2.500			2.500	66.700	64.700	2.000				
4. Konzessionen, gewerbl. Schutzrechte														
5. Firmenwert	60.000	24.000	36.000				12.000	60.000	36.000	24.000				
6. Immater. Anlagen in Bau u. Anzahl.	5.000		5.000	4.000	2.500			6.500		6.500				
7. Andere immaterielle Anlagen	3.820.000	1.880.000	1.940.000	84.000		146.000	382.000	3.904.000	2.116.000	1.788.000				
TOTALE	3.949.200	1.966.200	1.983.000	90.500	2.500	146.000	396.500	4.037.200	2.216.700	1.820.500				
B. II. Sachanlagen														
1. Grundstücke und Gebäude	13.100.000	5.950.000	7.150.000	724.000			465.100	13.824.000	6.415.100	7.408.900	11.989	284.101		
2. Techn. Anlagen und Maschinen	55.454.000	34.410.000	21.044.000	2.297.000	2.107.000	2.090.000	2.905.000	55.644.000	35.225.000	20.419.000			4.102.810	2.500.000
3. Betriebs- und Geschäftsausst.	1.315.000	932.000	383.000	12.600			95.600	1.327.600	1.027.600	300.000				
4. Andere Anlagen	562.800	386.000	176.800	2.400			56.100	565.200	442.100	123.100				
5. Anlagen in Bau und gel. Anzahl.	209.050		209.050	131.700	185.500			155.250		155.250				
TOTALE	70.640.850	41.678.000	28.962.850	3.167.700	2.292.500	2.090.000	3.521.800	71.516.050	43.109.800	28.406.250	11.989	284.101	4.102.810	2.500.000
B. III. Finanzanlagen														
1. Beteiligung an:														
a) beherrschten Unternehmen	1.634.000		1.634.000					1.634.000		1.634.000				
b) assoziierten Unternehmen	1.945.000		1.945.000	250.000	980.000			1.215.000		1.215.000				
d) anderen Unternehmen	1.175.000		1.175.000					1.175.000		1.175.000				
2. Ausleihungen an Unternehmen:														
a) beherrschte Unternehmen														
d) anderen Unternehmen														
3. Andere Wertpapiere														
TOTALE	4.754.000		4.754.000	250.000	980.000			4.024.000		4.024.000				
Gesamtes Anlagevermögen	79.344.050	43.644.200	35.699.850	3.508.200	3.275.000	2.236.000	3.918.300	79.577.250	45.326.500	34.250.750	11.989	284.101	4.102.810	2.500.000

2.9. Die Bildung von Rückstellungen

2.9.1. Rückstellungen - Begriff und Beispiele

Das "**Vorsichtsprinzip**" verlangt, dass mögliche **Spesen** und **Risiken**, die ihren Ursprung im Abschlussjahr haben und sich negativ auf die Erfolgssituation der Folgejahre auswirken können, beim Abschluss berücksichtigt werden. Dadurch vermeidet man die Ausschüttung von eventuell gar nicht vorhandenen Gewinnen.

Dies geschieht durch die Bildung von **Rückstellungen**, die als zukünftige Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen werden. Als Gegenposten finden wir entsprechende Aufwände in der Erfolgsrechnung.

Es besteht Unsicherheit

- ◇ wie **hoch** der Aufwand sein wird und / oder
- ◇ **wann** er anfallen wird und / oder
- ◇ **ob** er überhaupt eintritt.

Rückstellungen werden unter anderem in folgenden Fällen gebildet:	Ausweisung in	
	G/V	Bilanz
✓ Garantieleistungen für die im Abschlussjahr verkauften Produkte;	B.12/13	B.3
✓ Prozessspesen für nicht abgeschlossene Rechtsfälle mit Kunden, Lieferanten, Mitarbeitern usw.;	B.12/13	B.3
✓ zukünftige Reparaturen , die in bestimmten Zeitabständen anfallen (zyklische Reparaturen);	B.12/13	B.3
✓ Steuernachzahlungen für laufende Verfahren mit der Agentur der Einnahmen (unsicherer Ausgang der Rekurse);	B.14	B.2
✓ aufgeschobene Steuern : kompetenzmäßige Steuern können unter Ausnutzung steuerlicher Begünstigungen erst in Folgejahren entrichtet werden (z.B. Aufteilung der Mehrerlöse);	B.14	B.2
✓ Kursrisiken für Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung, die durch Auslandsgeschäfte entstehen;	C.17	B.3
✓ verursachte Umweltschäden , für deren Beseitigung das Unternehmen verantwortlich ist;	B.12/13	B.3
✓ mögliche Vertragsstrafen , durch unpünktliche Ausführung von Aufträgen;	B.12/13	B.3
✓ Pensionsverpflichtungen gegenüber Führungskräften und Mitarbeitern, die zusätzlich zur Pflichtfürsorge aufgrund von betriebsinternen Vereinbarungen anfallen werden;	B.9.d	B.1
✓ Entschädigungen für Frühpensionierungen ;	B.9.d	B.1
✓ Ablösezahlungen an Vertreter für den Verlust des Kundenstocks (FISC) , wenn die Vertragsauflösung nicht dem Vertreter anzulasten ist.	B.7	B.3

Die Ausweisung in der Erfolgsrechnung:

- ☑ **B.12** Es besteht Unsicherheit hinsichtlich Eintreten, Höhe und Zeitpunkt.
- ☑ **B.13** Es ist sicher, dass die Aufwände eintreten, Unsicherheit besteht nur hinsichtlich der Höhe und des Zeitpunkts.

Auch die Bildung und Aufstockung des **Delcrederefonds** und des **Abfertigungsfonds** sind im weiteren Sinne dem Begriff "Rückstellungen" zuzuordnen.

Die Ausweisung erfolgt allerdings in eigenen Punkten der Bilanz und Erfolgsrechnung.

Steuerlicher Aspekt:

Die Bildung der Rückstellungen am Jahresende ist in den meisten Fällen **steuerlich nicht absetzbar**. Erst im Jahr, in welchem die Spesen und Risiken eintreten, können die Aufwände steuerlich berücksichtigt werden.

2.9.2. Die Verbuchung der Rückstellungen

Beispiel zur Rückstellung von Prozessspesen

Im **Jahr n0** wurde gegen einen Kunden ein Prozess eröffnet. Da der Ausgang ungewiss ist, bilden wir am Jahresende eine Rückstellung in Höhe von 2.000,00 €.

Buchungsjournal

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
31/12/n0	Rückstellung	Zuführung Prozessspesen Fonds für Prozessspesen	2.000,00	2.000,00
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn und Verlustkonto Zuführung Prozessspesen	2.000,00	2.000,00
31/12/n0	Abschluss SBK	Fonds für Prozessspesen Schlussbilanzkonto	2.000,00	2.000,00

Der nicht absetzbare Aufwand von € 2.000,00 ergibt einen **gewinnerhöhenden** Posten in der Steuererklärung für das Jahr n0.

Weiterbehandlung im Folgejahr - Eintreten des Aufwandes - 2 Varianten

Am 10/06/n1 - nach Abschluss des Prozesses - schickt unser Rechtsanwalt seine Honorarnote.

Honorarnote Variante 1

Honorar	1.500,00 €
Fürsorgekasse 4%	60,00 €
Mwst 22%	343,20 €
Gerichtsspesen Art.15	870,00 €
Gesamt	2.773,20 €
Vorsteuer 20%	-300,00 €
Nettobetrag	2.473,20 €

Honorarnote Variante 2

Honorar	1.000,00 €
Fürsorgekasse 4%	40,00 €
Mwst 22%	228,80 €
Gerichtsspesen Art.15	380,00 €
Gesamt	1.648,80 €
Vorsteuer 20%	-200,00 €
Nettobetrag	1.448,80 €

Buchungsjournal Variante 1

<i>Datum</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Kontenbezeichnungen</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
01/01/n1	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Fonds für Prozessspesen	2.000,00	2.000,00
10/06/n1	Honorarnote	Fonds für Prozessspesen außerordentliche Aufwände Mwst-Einkauf Verb./ Vorsteuern Freiberufler Lieferantenverbindlichkeiten	2.000,00 430,00 343,20	300,00 2.473,20

Buchungsjournal Variante 2

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
01/01/n1	Eröffnung	Eröffnungsbilanzkonto Fonds für Prozessspesen	2.000,00	2.000,00
10/06/n1	Honorarnote	Fonds für Prozessspesen Mwst-Einkauf außerordentliche Erträge Verb./ Vorsteuern Freiberufler Lieferantenverbindlichkeiten	2.000,00 228,80	580,00 200,00 1.448,80

Steuerlich ergibt sich in beiden Fällen ein **gewinnvermindernder** Posten in der Steuererklärung für das Jahr n1 in Höhe von € 2.000,00.

Beispiel zur Rückstellung für Kursrisiko (Auslandsgeschäfte)

04/12/n0	Warenlieferung in die USA	\$ 20.000	Kurs 1,1324	=	17.661,60 €
31/12/n0	Bewertung zum Tageskurs	\$ 20.000	Kurs 1,1528	=	17.349,06 €
			möglicher Kursverlust	=	312,54 €

Buchungsjournal

Datum	Kurzbeschreibung	Kontenbezeichnungen	Soll	Haben
04/12/n0	AR Nr.	Kundenforderungen (Ausland) Verkauf Fertigprodukte	17.661,60	17.661,60
31/12/n0	Kursrisiko	Zuführung Wechselkursrisiko Fonds für Wechselkursrisiko	312,54	312,54
31/12/n0	Abschluss G/V	Gewinn und Verlustkonto Zuführung Wechselkursrisiko	312,54	312,54
31/12/n0	Abschluss SBK	Fonds für Wechselkursrisiko Schlussbilanzkonto	312,54	312,54

2.10. Bilanz und Erfolgsrechnung laut EU-Schema im Detail mit Übungen

Die Erstellung der Bilanzen nach einem einheitlichen Schema erleichtert die Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Unternehmen. Durch die Umsetzung der IV. EG-Richtlinie wurde dieses Ziel erreicht.

Durch die Untersuchung von Bilanz und Erfolgsrechnung werden die einzelnen Bereiche noch einmal im Zusammenhang gesehen.

Zuerst eine Grobgliederung der Bilanz, die in Italien als Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva erstellt wird.

B I L A N Z	
Aktiva	Passiva
(Art. 2424 und 2424-bis)	
<p>A) Ford. gegenüber Gesellschaftern für ausstehende Einlagen</p> <p>B) Anlagevermögen</p> <p> I) Immaterielle Anlagegüter</p> <p> II) Materielle Anlagegüter</p> <p> III) Finanzielle Anlagen</p> <p>C) Umlaufvermögen</p> <p> I) Vorräte</p> <p> II) Forderungen</p> <p> III) Wertpapiere des Umlaufvermögens</p> <p> IV) Liquide Mittel</p> <p>D) Aktive Jahresabgrenzung</p>	<p>A) Eigenkapital (Nettokapital)</p> <p>B) Rückstellungen für Risiken und Spesen</p> <p>C) Abfertigungsfonds für das abhängige Personal</p> <p>D) Verbindlichkeiten</p> <p>E) Passive Rechnungsabgrenzung</p>

Für die **Erfolgsrechnung** ist die Staffelform vorgesehen.

Erfolgsrechnung (Art. 2425 und 2425-bis)
A) Wert der Produktion (+)
B) Aufwände der Produktion (-)
= Betriebsergebnis
C) Finanzielle Erträge und Aufwände (±)
D) Berichtigungen Wertpapiervermögen und Wertpapierverbindlichkeiten (±)
= Gewinn / Verlust vor Steuern
Steuern des Geschäftsjahres (-)
= Gewinn / Verlust nach Steuern

4.5.1. Die Vermögensbilanz (Art. 2424 ZGB) im Detail ab 01/01/2016

Posten der Bilanz	Kurzerklärung
A K T I V A	
A) Forderungen gegenüber Gesellschaftern für ausstehende Einlagen	<i>kommt nur bei Gesellschaftsformen vor (z.B. noch einzuzahlendes Kapital bei der AG, GmbH, OHG, KG)</i>
B) Anlagevermögen	langfristig gebundenes Vermögen - Ausweisung zu Restbuchwerten - (eventuell abz. Investitionsbeiträge)
I) Immaterielles Anlagevermögen	langfristig gebundenes Vermögen - RBW
1) Gründungs- und Erweiterungsspesen	<i>entstehen im Zusammenhang mit Neugründungen und Kapitalerhöhungen (Notarspesen, Registersteuer, Beratung usw.) - Abschreibung in 5 Jahren typisch für Industriebetriebe</i>
2) Aufwendungen für Entwicklung	<i>auch selbstentwickelte Software</i>
3) Patentrechte und Autorenrechte	<i>wenn entgeltlich erworben; auch Lizenzen im Zusammenhang mit Software</i>
4) Konzessionen, Lizenzen, Markenzeichen und ähnliche Rechte	<i>nur, wenn entgeltlich erworben - Abschreibungsdauer lt. ZGB max. 5 Jahre (steuerlich Aufteilung auf 18 Jahre)</i>
5) Firmenwert	<i>Akonti sind grundsätzlich Forderungen, die jedoch im Anlagevermögen auszuweisen sind, wenn sie sich auf dieses beziehen.</i>
6) Immaterielle Güter in Entwicklung und Akonti auf immaterielle Güter	<i>andere mehrjährige Spesen (z.B. außerordentliche Reparaturen für ein geleastes oder gemietetes Anlagegut)</i>
7) Andere	
II) Materielles Anlagevermögen	langfristig gebundenes Vermögen - Ausweisung zum Grundstücke sind nicht abschreibbar (mit Ausnahmen); häufig unterbewertete Posten in der Bilanz!
1) Grundstücke und Gebäude	<i>Allgemeine Anlagen und Maschinen: Elektroanlagen, Heizungsanlagen, Aufzüge, usw.</i>
2) Anlagen und Maschinen	<i>Spezifische Anlagen: Produktionsmaschinen usw.</i>
3) Betriebs- und Geschäftsausstattung	<i>Geschäfts- und Büroeinrichtung, Werkzeuge, Modelle, Behälter, Kleinmaschinen und andere Geräte (diese können wahlweise auch unter Anlagen und Maschinen ausgewiesen werden)</i>
4) Andere materielle Anlagegüter	<i>Büromaschinen, Computer, Telefonanlagen, Fahrzeuge, interne Transportmittel, usw.</i>
5) In Bau befindliche Anlagen und Anzahlungen	<i>noch nicht fertiggestellte Anlagegüter (in Auftragsfertigung oder Eigenfertigung) und Anzahlungen (=Forderungen)</i>
III) Finanzielles Anlagevermögen	
1) Beteiligungen in:	
a) beherrschten Unternehmen	
b) verbundenen Unternehmen	
c) beherrschenden Unternehmen	
d) Unternehmen, die der Kontrolle von beherrschenden Unternehmen unterliegen	
2) Forderungen gegenüber	
a) beherrschten Unternehmen	
b) verbundenen Unternehmen	
c) beherrschenden Unternehmen	
d) Unternehmen, die der Kontrolle von beherrschenden Unternehmen unterliegen	<i>betrifft in der Regel nur Kapitalgesellschaften, die zu Konzernen oder größeren Gruppen gehören; es handelt sich um langfristige Beteiligungen und Forderungen</i>

Posten der Bilanz	Kurzerklärung
Fortsetzung AKTIVA	
III) Finanzielles Anlagevermögen	
3) andere Wertpapiere des Anlagevermögens	Aktien anderer Unternehmen, zur längerfristigen und gewinnbringenden Geldanlage
4) Aktive Finanzderivate	Spekulative Finanzprodukte - längere Bindungsdauer
C) Umlaufvermögen	kurzfristig ans Unternehmen gebunden
I) Vorräte	
1) Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Zukaufteile und Verbrauchsmaterialien	Rohstoffe: Holz, Stahl, Eisen, Mehl, Milch usw. Hilfsstoffe: Schrauben, Nägel, Leim usw. Zukaufteile, Betriebsstoffe und Verbrauchsmaterialien : Bestände an Heizöl, Treibstoff, Gas, Verpackungsmaterialien, Putzmittel, Ersatzteile, Reparaturmaterialien, Büromaterial, Werbematerial usw.
2) Halbfertigprodukte und in Verarbeitung befindliche Produkte	Bewertung zu Herstellkosten (bei Zukauf zu Einstandspreisen)
3) In Ausführung befindliche Aufträge	Bewertung aufgrund der angereiften Erträge
4) Fertigprodukte und Waren	Waren sind typisch für den Handelsbetrieb ; in Produktionsbetrieben spricht man von "Handelswaren" (zusätzlich zu den Fertigprodukten)
5) Anzahlungen	Anzahlungen im Zusammenhang mit den genannten Positionen (= Forderungen)
II) Forderungen gegenüber	(getrennte Angabe für Forderungen, deren Fälligkeit über das Folgejahr hinausgeht)
1) Kunden	Kundenforderungen für Lieferungen und Leistungen (Bewertung zum Einbringlichkeitswert - abzüglich Delcrederefonds und Wertberichtigung Forderungen)
2) beherrschten Unternehmen	} diese Posten finden wir meistens nur in großen Kapitalgesellschaften, die zu Konzernen oder größeren Gruppen gehören
3) verbundenen Unternehmen	
4) beherrschenden Unternehmen	
5) Unternehmen, die der Kontrolle von beherrschenden Unternehmen unterliegen	
5 _{bis}) Forderungen für Steuern	
5 _{ter}) Aktive latente (vorgezogene) Steuern	Mwst-Guthaben, Guthaben IRES, Guthaben IRAP und andere Steuerguthaben
5 _{quater}) Forderungen gegenüber anderen	entstehen durch Unterschiede Zivil- und Steuerrecht INPS-Guthaben, INAIL-Guthaben, Lohnkonti an das Personal, geleistete Kauttionen usw., Anzahlungen für Dienstleistungen
III) Wertpapiere des Umlaufvermögens	kurzfristige Bindung
1) Beteiligungen in beherrschten U.	} betrifft meistens nur Kapitalgesellschaften, die zu Konzernen oder größeren Gruppen gehören
2) Beteiligungen in verbundenen U.	
3) Beteiligungen in beherrschenden U.	
3 _{bis}) Beteiligungen in Unternehmen, die der Kontrolle von beherrschenden Unternehmen unterliegen	
4) Andere Beteiligungen	
5) Aktive Finanzderivate	Spekulative Finanzprodukte - kurze Bindungsdauer
6) Andere Wertpapiere	Aktien, Obligationen und Staatspapiere, die als Liquiditätsreserve kurzfristig gehalten werden

Posten der Bilanz	Kurzerklärung
Fortsetzung Aktiva	
IV) Liquide Mittel	
1) Bankguthaben, Postguthaben	<i>nicht sehr hoch, da schlecht angelegt eingegangene Schecks, die noch nicht auf ein Bankkonto eingelegt worden sind</i>
2) Schecks (eingegangene)	
3) Bargeld und Kassawerte	
D) Aktive Rechnungsabgrenzung	<i>Transitorische und Antizipative Aktiva</i> <i>Abgrenzung von vorschüssigen Aufwänden (Transitorische Aktiva - z.B. Leasing, Versicherungen, Mieten, usw.) und nachschüssigen Erträgen (Antizipative Aktiva - z.B. Zinsen, Provisionen usw.)</i>
PASSIVA	
A) Eigenkapital (Nettokapital)	
I) Kapital	<i>"Gesellschaftskapital" bei Gesellschaften; betrifft AG bei Ausgabe der Aktien über pari im Zusammenhang mit der Aufwertung von AV (Aufwertungs Differenz abzüglich Ersatzsteuer) bei Kapitalgesellschaften Pflicht (5% des Jahresgewinns bis 20% des Gesellschaftskapitals erreicht sind) betrifft AG (wenn im Gründungsvertrag vorgesehen) freiwillige, außerordentliche Reserven neuer Punkt ab 2016</i>
II) Reserve Aufgeld (Agio) Aktien	
III) Aufwertungsreserven	
IV) Gesetzliche Reserve	
V) Statutarische Reserve	
VI) Andere Reserven, getrennt anzugeben	
VII) Rücklagen für Operationen zur Deckung erwarteter Finanzflüsse	
VIII) Gewinn- / Verlustvorträge	
IX) Gewinn / Verlust des Geschäftsjahres	
X) Negative Rücklage für eigene Aktien im Vermögensbestand	
B) Rückstellungen für Risiken und Spesen	
1) für Ruhestandsgelder, Pensionen usw.	<i>aufgrund von Verträgen mit Mitarbeitern usw. Steuernachzahlungen, aufgeschobene (latente) Steuern für Kursverluste für Reparaturen, Prozessspesen, Garantieleistungen, Kursverluste im Zahlungsverkehr usw.</i>
2) für Steuern	
3) Passive Finanzderivate	
4) andere	
C) Abfertigungsfonds für abhängige Arbeit	<i>aufgrund gesetzlicher Bestimmungen</i>
D) Verbindlichkeiten	
1) Obligationen	<i>getrennte Angabe der Schulden, deren Fälligkeit über das Folgejahr hinausgeht</i> <i>Finanzierungsmöglichkeit der AG; konvertierbare Obligationen können bei Fälligkeit in Aktien (Eigenkapital) umgewandelt werden</i> <i>= Fremdkapital von Gesellschaftern</i> langfristiges Fremdkapital : Darlehen; kurzfristige Kredite : Kontokorrentkredit, Bevorschussung von Bankquittungen, SDD-Einzugsverfahren, Rechnungen, usw. <i>Bevorschussungen bei Factoring, Finanzierungen durch Private usw.</i>
2) Konvertierbare Obligationen	
3) Verb./ Gesellschafter Finanzierungen	
4) Verbindlichkeiten gegenüber Banken	
5) Verbindlichkeiten gegenüber anderen Geldgebern	

Posten der Bilanz	Kurzerklärung
<p>D) Verbindlichkeiten (Fortsetzung)</p> <p>6) Verbindlichkeiten für Anzahlungen 7) Lieferantenverbindlichkeiten 8) Schuldwechsel 9) Verbindl./ beherrschte Unternehmen 10) Verbindl. / verbundene Unternehmen 11) Verbindl./ beherrschende Unternehmen 11_{bis}) Verbindl./ Unternehmen, die der Kontrolle von beherrschenden Unternehmen unterliegen 12) Verbindlichkeiten für Steuern 13) Verbindlichkeiten gegenüber den Fürsorgeinstituten 14) Andere Verbindlichkeiten</p> <p>E) Passive Rechnungsabgrenzungen</p>	<p><i>Kundenanzahlungen</i> <i>kurzfristiges Fremdkapital - teurer Kredit</i> <i>nur mehr selten</i></p> <p><i>betrifft meistens größere Kapitalgesellschaften, die zu Konzernen gehören</i></p> <p><i>Saldo IRAP, IRES (AG, GmbH), Mwst-Schuld, Lohnsteuern, Vorsteuern, Ersatzsteuern usw.</i> <i>für Sozialabgaben an INPS, INAIL, Enasarco (für Vertreter), Bilaterale Körperschaft, Zusatzrentenfonds usw.</i> <i>Lohnverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten für erhaltene Kautionen, Verbindlichkeiten gegenüber Verwaltern (bei Gesellschaften) usw.</i></p> <p><i>Transitorische und antizipative Passiva</i> <i>vorschüssige Mieterträge, vorschüssige Zinserträge, nachschüssige Zinsaufwände, nachschüssige Telefonspesen, angereifte Personalspesen (14.) usw.</i></p>

4.5.2. Die Erfolgsrechnung (Art. 2425 ZGB)

Posten der Erfolgsrechnung	Kurzerklärung
<p>A) Wert der Produktion</p> <p>1) Erträge aus Verkäufen und Dienstleistungen 2) Bestandsveränderungen von Fertig- und Halbfertigprodukten und in Verarbeitung befindlichen Produkten 3) Bestandsveränderungen von in Ausführung befindlichen Aufträgen 4) Erhöhung des Anlagevermögens durch Eigenleistungen 5) Andere Erträge</p>	<p><i>Verkauf von Fertigprodukten, Waren usw., erbrachte Dienstleistungen, abzüglich der Rücksendungen und Gutschriften für nachträgliche Rabatte</i></p> <p><i>Bestandserhöhungen mit "Plus", Bestandsverminderungen mit "Minus"</i> <i>Bewertung zu Herstellkosten oder zu Einstandspreisen bei Zukauf</i></p> <p><i>Bewertung aufgrund der angereiften Erträge; Zunahmen mit "Plus", Abnahmen mit "Minus" .</i></p> <p><i>Eigenherstellung von Maschinen, Geräten und anderen Anlagen, interne Entwicklung von Patentrechten, Autorenrechten usw.</i> <i>Die Bewertung erfolgt zu den Herstellkosten.</i></p> <p><i>Mieterträge, Provisionserträge, Investitions- und Betriebsbeiträge, Vergütung von Spesen für Zahlungsverkehr, Transport, Verpackung, (eventuell bereits im Punkt 1) enthalten), Erlöse für Wartungsverträge, Mehrerlöse aus Anlagenverkäufen, Schadensvergütungen von Versicherungen, Schenkungen, Auflösung von zu hohen Rückstellungen, Erträge aus Vorjahren, sonstige außerordentliche Erträge, usw.</i></p>

Posten der Erfolgsrechnung	Kurzerklärung
B) Aufwände der Produktion	
6) für Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Zukaufteile, Verbrauchsmaterialien und Handelswaren	<i>inklusive Bezugsspesen (Transport, Zölle, Lagerung), Provisionen auf Einkäufe usw. abzüglich Rücksendungen, Rabatte, Prämien Verbrauchsmaterialien: Verpackung, Heizöl, Reparaturmaterialien, Putzmittel, Büromaterial, Werbematerial, Treibstoff, Arbeitskleidung usw.</i>
7) für Dienstleistungen	<i>Strom-, Wasser- und Gaslieferungen, Reparaturen und Instandhaltung durch Dritte, Wartungsverträge, Beratung, Rechtsspesen, Vergütungen an Verwalter, Versandspesen, Provisionen auf Verkäufe, Werbung, Versicherungen, Telefon, Fax, Internet, Reisespesen, Bankdienstleistungen, u.a.</i>
8) für die Nutzung von Gütern Dritter	<i>Mietaufwände, Pacht, Leasing, Aufwände für die Nutzung von Patentrechten, Autorenrechten</i>
9) für das abhängige Personal	<i>Löhne und Gehälter (auch Naturallohn), Sozialabgaben INPS, INAIL, Zusatzrentenfonds, Bilaterale Körperschaft, Sanifonds, Ascom, Covelco, Fondo Est usw., Abfertigungen, Zuführungen zum Abfertigungsfonds, Verwendung Abfertigungsfonds (-)</i>
a) Löhne und Gehälter	<i>Abfindungen für Führungskräfte, Pensionsfonds</i>
b) Sozialabgaben	<i>Außendienste, Mensa, freiwillige Sozialleistungen usw.</i>
c) Abfertigungen	
d) Ruhestandsgelder und ähnliche	
e) andere Aufwände	
10) Abschreibungen und Abwertungen	<i>der materiellen und immateriellen Anlagen</i>
a) Abschreibung des immateriellen AV	<i>(siehe Beispiele im Punkt B der Aktivseite der Bilanz)</i>
b) Abschreibung des materiellen AV	
c) andere Abwertungen der Anlagen	
d) Abwertung der Forderungen des Umlaufvermögens und der liquiden Mittel	<i>(Achtung auf steuerliche Einschränkungen: 0,5% jährlich nur auf die Handelsforderungen)</i>
11) Bestandsveränderungen von Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffen, Zukaufteilen, Verbrauchsmaterialien und Handelswaren	<i>Bestandserhöhungen mit "Minus" Bestandsverminderungen mit "Plus"</i>
12) Zuführungen zu Risikofonds	<i>für Garantieleistungen, Rechts- und Prozessspesen, zukünftige Reparaturen, Kursrisiko usw. Unsicherheit hinsichtlich Eintreten, Höhe und Zeitpunkt (sonst siehe B 13)</i>
13) Zuführungen zu anderen Fonds	<i>für Garantieleistungen, Rechts- und Prozessspesen, zukünftige Reparaturen usw. Sicherheit, dass die Aufwände eintreten, Unsicherheit nur hinsichtlich der Höhe und des Zeitpunkts (sonst siehe B 12)</i>
14) Andere Aufwände der Produktion	<i>Registersteuer, Stempelsteuer, IMU (GIS), Konzessionsgebühren, Verkehrssteuern, Müllabfuhr, Wasserentsorgung, Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zeitschriften, Bücher und Abonnements, Verwaltungsstrafen, ordentliche und außerordentliche Mindererlöse, nicht durch Rückstellungen abgedeckte Forderungsverluste, Steuern aus Vorjahren, andere Aufwände aus Vorjahren und sonstige außerordentliche Aufwände</i>

Posten der Erfolgsrechnung	Kurzerklärung
<p>C) Finanzielle Erträge und Aufwände</p> <p>15) Erträge aus Beteiligungen</p> <p>16) Andere finanzielle Erträge</p> <p style="padding-left: 20px;">a) aus Forderungen, die im Anlagevermögen ausgewiesen sind</p> <p style="padding-left: 20px;">b) aus Wertpapieren des Anlagevermögens (exclusive Beteiligungen laut Punkt 16)</p> <p style="padding-left: 20px;">c) aus Wertpapieren des Umlaufvermögens</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Sonstige Finanzerträge</p> <p>17) Zinsaufwände und sonstige Finanzierungsaufwände (mit getrennter Angabe jener von beherrschten, verbundenen und beherrschenden Unternehmen)</p> <p>17_{bis}) Wechselkursgewinne und -Verluste</p> <p>D) Wertberichtigungen des Finanzvermögens und der Finanzverbindlichkeiten</p> <p>18) Aufwertungen</p> <p style="padding-left: 20px;">a) von Beteiligungen</p> <p style="padding-left: 20px;">b) von Finanzanlagen, die keine Beteiligungen darstellen</p> <p style="padding-left: 20px;">c) von Wertpapieren des Umlaufvermögens, die keine Beteiligungen darstellen</p> <p style="padding-left: 20px;">d) von Finanzderivaten</p> <p>19) Abwertungen</p> <p style="padding-left: 20px;">a) von Beteiligungen</p> <p style="padding-left: 20px;">b) von Finanzanlagen, die keine Beteiligungen darstellen</p> <p style="padding-left: 20px;">c) von Wertpapieren des Umlaufvermögens, die keine Beteiligungen darstellen</p> <p style="padding-left: 20px;">d) von Finanzderivaten</p> <p>Gewinn / Verlust vor Steuern (A - B ± C ± D)</p> <p>20) Steuern des Geschäftsjahres</p> <p>21) Gewinn / Verlust nach Steuern</p>	<p>betreffen meistens nur größere Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaften</p> <p><i>Für den Punkt a) ist die gesonderte Angabe jener Forderungen notwendig, die von abhängigen, verbundenen, beherrschenden Unternehmen, und von Unternehmen, die der Kontrolle letzterer unterliegen, stammen.</i></p> <p><i>Zinsen auf Obligationen, auf Staatspapiere, Dividenden auf Aktien, die nur kurzfristig investiert bleiben</i></p> <p><i>In diesen Punkt fallen die aktiven K/K-Zinsen, die aktiven Termin- und Verzugszinsen, Lieferantenskonti und andere kleinere Erträge im Finanzierungsbereich.</i></p> <p><i>Auch für diesen Bereich gilt die gesonderte Angabe wie laut Punkt 16a).</i></p> <p><i>passive K/K-Zinsen, Darlehenszinsen, passive Verzugs- und Terminzinsen, Bankspesen für Finanzierungen, Bereitstellungskommissionen, Kommissionen für Bürgschaften, Skontoaufwände, und andere Finanzierungsspesen</i></p> <p><i>Kursverluste / -gewinne bei Zahlungen in Fremdwährung, Kursverluste / -gewinne auf Kredite in Fremdwährung</i></p> <p><i>betrifft meistens nur größere Kapitalgesellschaften, die im Anlagevermögen bzw. im Umlaufvermögen Wertpapiere und Derivate aufweisen</i></p> <p><i>Wert der Produktion</i></p> <p>- <i>Aufwände der Produktion</i></p> <p>= <i>Betriebsergebnis</i></p> <p>± <i>Finanzielles Ergebnis</i></p> <p>± <i>Wertberichtigung Finanzvermögen / Finanzverbindlichk.</i></p> <p>= Jahresgewinn / Verlust vor Steuern</p> <p><i>IRES, IRAP, aufgeschobene und vorgezogene Steuern (=latente Steuern)</i></p> <p><i>Jahresgewinn / Verlust vor Steuern</i></p> <p>- <i>Steuern des Geschäftsjahres</i></p> <p>= Jahresgewinn / Verlust nach Steuern (= verteilbarer Gewinn)</p>

Kapitalgesellschaften und **Genossenschaften** müssen Bilanz und Erfolgsrechnung nach diesem Schema erstellen und im Handelsregister bei der Handelskammer hinterlegen.

Bestandteile des Jahresabschlusses sind:

- ✓ die **Vermögensbilanz** (stato patrimoniale) laut Art. 2424 des ZGB
- ✓ die **Erfolgsrechnung** (conto economico) laut Art. 2425 ZGB
- ✓ der **Anhang** (nota integrativa): er enthält zusätzliche Informationen zu den einzelnen Posten der Bilanz und Erfolgsrechnung, gibt Aufschluss über die angewandten Bewertungskriterien, enthält Tabellen zu den Änderungen des Anlagevermögens (Anlagenspiegel) und des Eigenkapitals, die Kapitalflussrechnung usw.
- ✓ die **Kapitalflussrechnung** (rendiconto finanziario) gibt Aufschluss über die Mittelherkunft und die Mittelverwendung und ermittelt den Cash Flow. Sie muss nicht getrennt erstellt werden; sie kann Bestandteil des Anhangs sein.
- ✓ der **Lagebericht** (relazione sulla gestione): er der Auskunft über die allgemeine Situation des Unternehmens, über die Entwicklungen seit Abschluss des Geschäftsjahres und einen Ausblick auf die laufende Geschäftsperiode. Für Kapitalgesellschaften, die den Jahresabschluss in **verkürzter Form** erstellen, ist der Lagebericht nicht Pflicht.

Nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen sind weiters verpflichtend:

- ✓ der **Bericht des Aufsichtsrates** (relazione dei sindaci): er befasst sich mit der Einhaltung der gesetzlichen und statutarischen Bestimmungen sowie mit der ordnungsgemäßen Führung der Buchhaltung.
- ✓ der **Bericht der Revisionsgesellschaft**, nur für Gesellschaften, die der gesetzlichen Pflichtrevision unterliegen.

Die **Genehmigung der Bilanz** muss innerhalb von **120 Tagen** nach Abschluss des Geschäftsjahres durch Beschluss der ordentlichen Generalversammlung erfolgen.

Innerhalb von weiteren **30 Tagen** nach Bilanzgenehmigung sind alle Dokumente inklusive Protokoll der Bilanzgenehmigung im **Handelsregister** zu hinterlegen (Bilanz und Anhang im XBRL-Format).

Die Bilanz in verkürzter Form (bilancio abbreviato)

Wenn von den nachfolgenden Unternehmensgrößen

- | | |
|-----------------------------------|-----------|
| ✓ Summe der Aktiva | 4.400.000 |
| ✓ Verkaufs-/Dienstleistungserlöse | 8.800.000 |
| ✓ Anzahl der Beschäftigten | 50 |

zwei (2) in zwei (2) aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschritten werden, kann eine verkürzte Bilanz erstellt und veröffentlicht werden. Die Vereinfachung besteht im geringeren Detaillierungsgrad:

Vermögensbilanz:	Großbuchstaben und römische Ziffern
Erfolgsrechnung:	Großbuchstaben

Der Jahresabschluss für Kleinunternehmen

Wenn von den nachfolgenden Unternehmensgrößen

✓ Summe der Aktiva	175.000
✓ Verkaufs-/Dienstleistungserlöse	350.000
✓ Anzahl der Beschäftigten	5

zwei (2) in zwei (2) aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschritten werden, können Anhang, Kapitalflussrechnung und Lagebericht weggelassen werden. In den abschließenden Angaben zur Bilanz müssen jedoch Verpflichtungen, Sicherheiten und mögliche Verbindlichkeiten, die in der Bilanz nicht ausgewiesen sind, angeführt werden.

Bei den Kleinunternehmen kann daher der Jahresabschluss nur aus der Bilanz und aus der Gewinn- und Verlustrechnung bestehen, für welche dieselbe Form, Struktur und dieselben Inhalte wie für den Jahresabschluss in verkürzter Form gelten.

Für **Einzelunternehmen** und **Personengesellschaften** ist die Form von Bilanz und Erfolgsrechnung frei und es besteht keine Veröffentlichungspflicht.

Übungen zur Bilanz - Beispiel zur Zuordnung von Konten (zu vervollständigen!)

mat. AV = materielles Anlagevermögen
 imm. AV = immaterielles Anlagevermögen
 UV = Umlaufvermögen
 EK = Eigenkapital
 kfr. FK = kurzfristiges Fremdkapital
 lfr. FK = langfristiges Fremdkapital

Kontenbezeichnung	Bilanz							G/V		Bemerkungen
	Aktiva				Passiva			Aufwand	Ertrag	
	mat. AV	imm. AV	fin. AV	UV	EK	kfr. FK	lfr. FK			
Geschäftsausstattung	X									
Einkauf Rohstoffe								X		
Abschreibungsfonds Maschinen	X									mit Minus
Kundenforderungen				X						
Bestand an Rohstoffen										
Abfertigungsfonds										
Gesellschaftskapital										
Firmenwert										
Abschreibung Maschinen										
IMU (GIS) - Gebäudesteuer										
Investitionen bis € 516,46										
Jahresverlust										
Darlehen										
Kassa Bargeld										
Leasing Fahrzeuge										
Mehrerlöse Anlagenverkäufe										
MWST-Verrechnungskonto										
Negative Rücklage eigene Aktien										
Schuldwechsel										
Beteiligungen										
Passive Darlehenszinsen										
Bank K/K										
Telefonspesen										
Jahresgewinn										
Privatkonto (Einzelunternehmen)										
Ford./Privatentnahmen Ges.A										
Anzahlungen von Kunden										
Wertberichtigung Forderungen										
Besitzwechsel										
Stempelsteuer										
Verkauf von Fertigprodukten										
Kundenskonti										
Akonti an Lieferanten (für Masch.)										
Reparaturen und Instandhaltung										
Bestandsänderung Fertigprodukte										
Bestandsänderung Rohstoffe										
Patentrechte										
Verlustvortrag										
Aufwertungsreserve Gesetz										
Vergütungen an Verwalter										
Lieferantenskonti										

Beispiel zur Erstellung der EU-Bilanz

Die aus der Buchhaltung nach traditionellem Schema resultierende Bilanz eines Unternehmens weist folgende Posten auf:

Aktiva	Bilanz		Passiva
Gebäude	900.000,00	Abschr.Fonds Gebäude	270.000,00
Maschinen	2.230.000,00	Abschr.Fonds Maschinen	820.000,00
Geschäftsausstattung	650.000,00	Abschr.Fonds Gesch.ausstatt.	230.000,00
Werkzeuge	140.000,00	Abschr.Fonds Werkzeuge	32.000,00
Nutzfahrzeuge	210.000,00	Abschr.Fonds Nutzfahrzeuge	110.000,00
Büromaschinen	75.000,00	Abschr.Fonds Büromaschinen	40.000,00
Personenkraftwagen	165.000,00	Abschr.Fonds Personenkraftwagen	85.000,00
Firmenwert	20.000,00	Abschr.Fonds Firmenwert	16.000,00
Gründungs-/ Erweiterungsspesen	10.000,00	Abschr.Fonds Gründungsspesen	8.000,00
Beteiligungen	60.000,00	Abfertigungsfonds	210.000,00
Bestand an Fertigprodukten	90.000,00	Wertberichtigung Forderungen	30.000,00
Bestand an Roh-, Hilfsstoffen	190.000,00	Delcredere	15.000,00
Bestand an Handelswaren	50.000,00	Fonds für Garantieleistungen	20.000,00
Bestand an Zukaufteilen	130.000,00	Fonds für Kursverluste	6.000,00
Bestand Verpackungsmaterial	40.000,00	Fonds für Prozessspesen	10.000,00
In Ausführung befindliche Aufträge	75.000,00	Fonds passive latente Steuern	12.000,00
Kundenforderungen	460.000,00	Obligationsdarlehen	200.000,00
auszustellende Rechnungen	12.000,00	Verb./ Bevorschuss. Factoring	60.000,00
zu erhaltende Gutschriften	7.000,00	Anzahlungen von Kunden	20.000,00
Besitzwechsel	8.000,00	Darlehen Raika	360.000,00
Festverzinsliche Wertpapiere	15.000,00	Volksbank K/K passiv	76.000,00
Teilhaberpapiere des Umlaufvermögens	24.000,00	Lieferantenverbindlichkeiten	320.000,00
Mwst-Guthaben	13.000,00	zu erhaltende Rechnungen	16.000,00
Guthaben IRAP	11.000,00	auszustellende Gutschriften	7.000,00
Aktive latente Steuern	6.000,00	Verbindlichkeiten für Kautionen	30.000,00
Anzahlungen mat. Anlagevermögen	58.000,00	Verbindlichkeiten für Löhne	120.000,00
Anzahlungen für Rohstoffe	16.000,00	Verbindlichkeiten Lohnsteuer	32.000,00
Ford./ Aktionäre gezeichnete Aktien	100.000,00	Verbindlichkeiten Vorsteuern	4.000,00
Ford./ Kautionen Container	3.000,00	Verbindlichkeiten IRES	16.000,00
Lohn- und Gehaltskonti	20.000,00	Verbindlichkeiten INPS	90.000,00
Raika K/K aktiv	4.000,00	Verbindlichkeiten INAIL	8.000,00
eingegangene Schecks	1.000,00	Verbindlichkeiten Enasarco	11.000,00
Kassa Bargeld	2.000,00	Antizipative Passiva	50.000,00
Transitorische Aktiva	17.000,00	Gesellschaftskapital	1.500.000,00
Antizipative Aktiva	2.000,00	Jahresgewinn	640.000,00
Negative Rücklage für eigene Aktien	30.000,00	Gesetzlicher Reservefonds	50.000,00
Verlustvorträge	70.000,00	Aufwertungsreserve Gesetz	60.000,00
		außerordentlicher Reservefonds	330.000,00
Gesamte Aktiva	5.914.000,00	Gesamte Passiva	5.914.000,00

Ordnen Sie die Posten dieser Bilanz dem EU-Schema richtig zu!

Vermögensbilanz laut Art. 2424 ZGB - Aktiva

A) FORD. / GESELLSCH. AUSSTEH. EINLAGEN	
B) ANLAGEVERMÖGEN	
I. IMMATERIELLES ANLAGEVERMÖGEN (I)	
1) Gründungs- und Erweiterungsspesen	
5) Firmenwert	
II. MATERIELLES ANLAGEVERMÖGEN (II)	
1) Grundstücke und Gebäude	
2) Anlagen und Maschinen	
3) Betriebs- und Geschäftsausstattung	
4) Andere materielle Anlagegüter	
5) Anlagen in Bau und Akonti auf materielles Anlagevermögen	
III. FINANZIELLES ANLAGEVERMÖGEN (III)	
3) andere Wertpapiere des Anlagevermögens	
C) UMLAUFVERMÖGEN	
I. VORRÄTE	
1) Bestände Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Verbrauchsmat., Zukaufteile, ...	
3) Bestände von Arbeiten in Auftragsfertigung	
4) Bestände von Fertigprodukten und Handelswaren	
5) Anzahlungen betreffend Umlaufvermögen	
II. FORDERUNGEN	
1) Forderungen gegenüber Kunden	
5 _{bis}) Forderungen für Steuern	
5 _{ter}) Aktive latente (vorgezogene) Steuern	
5 _{quat}) Forderungen gegenüber anderen	
III) FINANZANLAGEN DES UMLAUFVERMÖGENS	
6) Andere Wertpapiere	
IV) LIQUIDE MITTEL	
1) Bankeinlagen	
2) Schecks	
3) Bargeld und Geldwerte	
D) AKTIVE POSTEN DER RECHNUNGSABGRENZUNG	
GESAMTE AKTIVA	

Vermögensbilanz laut Art. 2424 ZGB - Passiva

A) NETTOKAPITAL	
I. Kapital	
III) Aufwertungsreserven	
IV) Gesetzliche Reserve	
VI) Andere Reserven	
VIII) Gewinn- / Verlustvorträge	
IX. Jahresgewinn / (Jahresverlust (-)	
X) Negative Rücklage für eigene Aktien im Vermögensbestand	
B) RÜCKSTELLUNGEN FÜR RISIKEN UND SPESEN	
2) für Steuern	
4) andere	
C) VERB. / ABFERTIGUNGEN AN DAS ABHÄNGIGE PERSONAL	
D) VERBINDLICHKEITEN	
1) Obligationen	
4) Verbindlichkeiten gegenüber Banken	
5) Verbindlichkeiten gegenüber anderen Geldgebern	
6) Verbindlichkeiten für Anzahlungen und Vorauszahlungen	
7) Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten	
12) Verbindlichkeiten für Steuern	
13) Verbindlichkeiten gegenüber Fürsorgeinstituten	
14) Andere Verbindlichkeiten	
E) PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNG	
GESAMTE PASSIVA	

Beispiel zur Erstellung der EU-Erfolgsrechnung

Die aus der Buchhaltung nach traditionellem Schema resultierende Gewinn- und Verlustrechnung eines Unternehmens weist folgende Posten auf:

Aufwände	Gewinn- und Verlustrechnung		Erträge
Anfangsbestand Fertigprodukte	105.000,00	Endbestand Fertigprodukte	90.000,00
Anfangsbestand Roh-, Hilfsstoffe	220.000,00	Endbestand Roh-, Hilfsstoffe	230.000,00
Anfangsbestand Zukaufteile	135.000,00	Endbestand Zukaufteile	130.000,00
Anfangsb. Aufträge in Ausführung	45.000,00	Endbest. Aufträge in Ausführung	58.000,00
Anfangsbest. Verbrauchsmaterial	38.000,00	Endbest. Verbrauchsmaterial	47.000,00
Einkauf Roh-, Hilfsstoffe	1.700.000,00	Verkauf Fertigprodukte	5.730.000,00
Einkauf Betriebsstoffe	160.000,00	Erlöse aus Dienstleistungen	1.225.000,00
Einkauf Verbrauchsmaterialien	5.000,00	selbsterstellte Anlagen	30.000,00
Strom	190.000,00	Mieterträge	18.000,00
Telefonspesen	12.000,00	Investitionsbeiträge	80.000,00
Versicherungsaufwände	110.000,00	Spesenvergütungen	5.000,00
Beratungsspesen	50.000,00	Schadensvergütungen Versich.	15.000,00
Reparaturen und Instandhaltung	60.000,00	Mehrerlöse aus Anlagen-VK	12.000,00
Werbung	80.000,00	außerordentliche Erträge	6.000,00
Mietaufwände	120.000,00	Erträge aus Beteiligungen	2.000,00
Leasing	160.000,00	Zinserträge festverzinsl. Wertpap.	200,00
Rechtsspesen	10.000,00	Aktive Bankzinsen	100,00
Aufwände für Wartungsverträge	24.000,00	Aktive Verzugszinsen	400,00
Vergütungen Verwalter	33.000,00	Aktive Terminzinsen	300,00
Sozialabgaben INPS Verwalter	6.000,00		
Vertreterprovisionen	39.000,00		
Sozialabgaben Enasarco	3.000,00		
Bruttolöhne und Gehälter	1.950.000,00		
Sozialabgaben INPS	760.000,00		
Sozialabgaben INAIL	87.000,00		
Abfertigungsaufwände	144.000,00		
Zuführung Garantieleistungen	11.000,00		
Zuführung Kursverluste	6.000,00		
Zuführung Prozessspesen	10.000,00		
Stempel- und Registersteuer	1.000,00		
Gemeindesteuern und Gebühren	8.000,00		
Bankdienstleistungen	9.000,00		
Autobahngebühren	6.000,00		
Verkehrssteuern	2.000,00		
Passive Bankzinsen	15.000,00		
Passive Verzugszinsen	1.000,00		
Steueraufwand IRAP	30.000,00		
Steueraufwand IRES	220.000,00		
Mindererlöse aus Anlagen-VK	3.000,00		
außerordentliche Aufwände	6.000,00		
Abschreibung Gebäude	27.000,00		
Abschreibung Maschinen	230.000,00		
Abschreibung Gesch.ausstatt.	70.000,00		
Abschreibung Werkzeuge	35.000,00		
Abschreibung Nutzfahrzeuge	42.000,00		
Abschreibung Personenkraftwagen	40.000,00		
Abschreibung Büromaschinen	15.000,00		
Abschreibung Firmenwert	4.000,00		
Abschreibung Gründungsspesen	2.000,00		
Jahresgewinn (Saldo)	640.000,00		
Gesamt	7.679.000,00	Gesamt	7.679.000,00

Ordnen Sie die Posten dieser Erfolgsrechnung dem EU-Schema richtig zu!

Erfolgsrechnung laut Art. 2425 ZGB (EU-Schema)

A) WERT DER PRODUKTION	
1) Erlöse aus Verkäufen und Dienstleistungen	
2) Bestandsveränderungen Fertig-, Halbfertig-, in Verarb. bef. Prod.	
3) Bestandsveränderungen von Arbeiten in Auftragsfertigung	
4) Erhöhung Anlagevermögen durch Eigenfertigung	
5) Andere Erträge	
B) AUFWÄNDE DER PRODUKTION	
6) Aufwände für EK von Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffen, Zukaufteilen, Waren	
7) Aufwände für Dienstleistungen	
8) Aufwände für die Nutzung von Gütern Dritter	
9) Aufwände für das abhängige Personal	
10) Abschreibungen und Abwertungen	
a) Abschreibung der immateriellen Anlagen	
b) Abschreibung der materiellen Anlagegüter	
c) Sonstige Abwertungen des Anlagevermögens	
d) Abschreibung der Forderungen	
11) Bestandsveränderungen Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Zukaufteile, Waren	
12) Zuführung zu Risikofonds	
13) Zuführung zu anderen Fonds (Spesenfonds)	
14) sonstige Betriebsaufwände	
BETRIEBSERGEBNIS (A - B)	
C) FINANZIELLE ERTRÄGE UND AUFWÄNDE (Finanzergebnis)	
15) Erträge aus Beteiligungen	
16) Andere finanzielle Erträge	
d) Andere finanzielle Erträge	
17) Passivzinsen und andere finanzielle Aufwände	
d) Andere finanzielle Aufwände	
D) WERTBERICHTIGUNGEN DES FINANZVERMÖGENS	
ERGEBNIS VOR STEUERN	
20) Steuern des Geschäftsjahres	
21) ERGEBNIS NACH STEUERN	