

Hauptbereiche	Teilbereiche	Vergangenheitsrechnung	Planrechnung
Finanzbuchhaltung	Finanzbuchführung	Erfassung aller vermögensrelevanten Vorgänge anhand von Belegen	Schätzung bzw. Vorgabe aller vermögensrelevanten Vorgänge aufgrund von Annahmen über die erwartete Entwicklung und aufgrund von Zielen
	Rechnungslegung	Ermittlung von Bilanz, Erfolgsrechnung und Mittelflussrechnung anhand tatsächlicher Daten	Ermittlung von Planbilanz, Planerfolgsrechnung und Planmittelflussrechnung aufgrund von Vorausschätzungen und Vorgaben (Budgetierung)
Kosten- und Leistungsrechnung	Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung	Ermittlung der tatsächlichen Kosten von Kostenstellen und/ oder Kostenträgern pro Periode	Schätzung oder Vorgabe zukünftiger Kosten gegliedert nach Kostenarten (Kostenbudgets), Kostenstellen (Kostenstellenbudgets) oder Kostenträgern (budgetierte Betriebsabrechnung) aufgrund von Trends oder Vorgaben
	Kalkulation	Ermittlung der tatsächlichen Kosten pro Leistungseinheit (Nachkalkulation)	Vorausschätzen der Kosten einer Leistungseinheit aufgrund von Vergangenheitszahlen oder Planzielen (Vorkalkulation)
Ergänzende Bereiche			
<ul style="list-style-type: none"> ■ Betriebsstatistiken ■ Abweichungsanalysen ■ Sonderrechnungen 			

▲ Abb. 1 Teilbereiche des Rechnungswesens

Gegenstand	Gesetzliche Regelung	Art. OR
verlangte Dokumente	Der Verwaltungsrat erstellt für jedes Jahr einen Geschäftsbericht mit folgendem Inhalt: <ul style="list-style-type: none"> ■ Jahresrechnung (Erfolgsrechnung, Bilanz, Anhang) ■ Jahresbericht (verbale Beschreibung des Geschäftsverlaufes sowie der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gesellschaft) ■ Konzernrechnung (Erfolgsrechnung, Bilanz, Anhang), falls gemäss Art. 663e OR eine solche verlangt wird 	662, 663d, 663e
ordnungsmässige Rechnungslegung	Die Jahresrechnung hat die Vermögens- und Ertragslage möglichst zuverlässig darzustellen. Sie enthält auch die Vorjahreszahlen. Als Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung gelten: <ul style="list-style-type: none"> ■ Vollständigkeit der Jahresrechnung ■ Klarheit und Wesentlichkeit der Angaben ■ Vorsicht ■ Fortführung der Unternehmenstätigkeit («Going concern») ■ Stetigkeit der Darstellung und Bewertung ■ Verrechnungsverbot von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag (horizontales Verrechnungsverbot) 	662a
Erfolgsrechnung	Die Mindestgliederung umfasst: <ul style="list-style-type: none"> ■ Ausweis betrieblicher, betriebsfremder sowie ausserordentlicher Aufwendungen und Erträge ■ Erträge: <ul style="list-style-type: none"> □ Erlös aus Lieferungen und Leistungen □ Finanzertrag □ Gewinne aus Veräusserungen von Anlagevermögen ■ Aufwendungen: <ul style="list-style-type: none"> □ Material- und Warenaufwand □ Personalaufwand □ Finanzaufwand □ Abschreibungen ■ Jahresgewinn bzw. Jahresverlust 	663

▲ Abb. 2 Übersicht über die Buchführungsvorschriften des Aktienrechtes

Gegenstand	Gesetzliche Regelung	Art. OR
Bilanz	In der Mindestgliederung sind enthalten: <ul style="list-style-type: none"> ■ Umlaufvermögen: <ul style="list-style-type: none"> □ flüssige Mittel □ Forderungen aus Lieferungen und Leistungen □ andere Forderungen □ Vorräte □ Forderungen gegenüber Konzerngesellschaften oder Aktionären □ aktive Rechnungsabgrenzungsposten ■ Anlagevermögen: <ul style="list-style-type: none"> □ Sachanlagen □ Finanzanlagen (Beteiligungen, langfristige Forderungen gegenüber Konzerngesellschaften oder Aktionären, andere Finanzanlagen) □ immaterielle Anlagen (Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten, andere immaterielle Anlagen) □ nicht einbezahltes Aktienkapital ■ Fremdkapital: <ul style="list-style-type: none"> □ Schulden aus Lieferungen und Leistungen □ andere kurzfristige Verbindlichkeiten □ passive Rechnungsabgrenzungsposten □ Verbindlichkeiten gegenüber Konzerngesellschaften oder Aktionären □ langfristige Verbindlichkeiten □ Rückstellungen ■ Eigenkapital: <ul style="list-style-type: none"> □ Aktienkapital □ Partizipationskapital □ gesetzliche Reserven □ Reserve für eigene Aktien □ Aufwertungsreserve □ andere Reserven □ Bilanzgewinn/Bilanzverlust 	663a, 656a, 659a, 664, 670

▲ Abb. 2 Übersicht über die Buchführungsvorschriften des Aktienrechtes (Forts.)

Gegenstand	Gesetzliche Regelung	Art. OR
Anhang	Zum Inhalt des Anhangs gehören: <ul style="list-style-type: none"> ■ Gesamtbetrag der Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zugunsten Dritter ■ Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verpflichtungen verpfändeter oder abgetretener Aktiven sowie Aktiven unter Eigentumsvorbehalt ■ Gesamtbetrag der nicht bilanzierten Leasingverbindlichkeiten ■ Brandversicherungswerte der Sachanlagen ■ Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen ■ Beträge, Zinssätze und Fälligkeiten der von der Gesellschaft ausgegebenen Anleiensobligationen ■ jede Beteiligung, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft wesentlich ist ■ der Gesamtbetrag der Nettoauflösung stiller Reserven und Wiederbeschaffungsreserven, die zu einem wesentlich günstigeren Ausweis des erwirtschafteten Ergebnisses geführt haben ■ Gegenstand und Betrag von Aufwertungen ■ Angaben über Erwerb, Veräusserung und Anzahl der von der Gesellschaft gehaltenen eigenen Aktien, einschliesslich ihrer Aktien, die eine andere Gesellschaft hält, an der sie mehrheitlich beteiligt ist ■ Betrag der genehmigten und der bedingten Kapitalerhöhung ■ Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung ■ allenfalls die Gründe, die zum vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle geführt haben ■ Abweichungen in der Jahresrechnung <ul style="list-style-type: none"> □ vom Grundsatz der Unternehmensfortführung □ von der Stetigkeit der Darstellung und Bewertung □ vom Verrechnungsverbot ■ Angaben über bedeutende Aktionäre und deren Beteiligungen sowie über Beteiligungen der Mitglieder des Verwaltungsrates, der Geschäftsleitung oder des Beirates und ihnen nahestehende Personen ■ für börsenkotierte Gesellschaften: Umfangreiche Angaben über direkte und indirekte Vergütungen an gegenwärtige und ehemalige Mitglieder des Verwaltungsrates, der Geschäftsleitung oder des Beirates sowie den Personen Nahestehende ■ im Anhang zur Konzernrechnung: Konsolidierungs- und Bewertungsregeln sowie Abweichungen davon ■ andere vom Gesetz vorgeschriebene oder freiwillige Angaben 	663b, 663b ^{bis} , 662a, 663c, 663g
Jahresbericht	Der Jahresbericht umfasst: <ul style="list-style-type: none"> ■ Geschäftsverlauf ■ wirtschaftliche und finanzielle Lage ■ im Geschäftsjahr eingetretene Kapitalerhöhungen ■ Prüfungsbestätigung der Revisionsstelle 	663d

▲ Abb. 2 Übersicht über die Buchführungsvorschriften des Aktienrechtes (Forts.)

Gegenstand	Gesetzliche Regelung	Art. OR
Konzernrechnung	<p>Die Pflicht zur Erstellung einer konsolidierten Jahresrechnung (Konzernrechnung) besteht nur für Konzerne, welche in zwei aufeinanderfolgenden Jahren mindestens zwei der nachstehenden Bedingungen erfüllen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Bilanzsumme von 10 Mio Fr. ■ Umsatzerlös von 20 Mio Fr. ■ 200 Mitarbeiter im Jahresdurchschnitt <p>Unabhängig davon ist in jedem Fall eine Konzernrechnung zu erstellen, falls:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Anleiensobligationen der Gesellschaft ausstehend sind ■ die Aktien der Gesellschaft an der Börse kotiert sind ■ Aktionäre, die mindestens 10% des Aktienkapitals vertreten, dies verlangen ■ dies für eine «möglichst zuverlässige» Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft notwendig ist <p>Für Konzernzwischengesellschaften gelten besondere Regelungen (vgl. Art. 663f OR)</p> <p>Die Konzernrechnung untersteht den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung gemäss Art. 662a OR</p>	663e–g
Bewertungsvorschriften	<p>Grundsätzlich gilt das sogenannte Niederstwertprinzip, nach dem Aktiven höchstens zum Anschaffungs- bzw. Herstellungswert oder zum tieferen Marktpreis bilanziert werden dürfen (Ausnahme: Wertschriften mit Kurswert).</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten: Dürfen bilanziert werden, müssen aber gesondert ausgewiesen und innert 5 Jahren abgeschrieben werden. ■ Anlagevermögen (Sachanlagen, immaterielle Güter, Beteiligungen (stimmberichtigte Anteile von mind. 20%) und andere Finanzanlagen): Dürfen höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen bilanziert werden. Der Versicherungswert ist aufzuführen. ■ Rohmaterialien, fertige oder halbfertige Erzeugnisse: Dürfen höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden. Liegt der Marktpreis am Bilanzstichtag tiefer, gilt dieser als Bewertungsobergrenze. ■ Wertschriften: Wertschriften <i>mit</i> Kurswert dürfen höchstens zum Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag bilanziert werden, solche <i>ohne</i> Kurswert höchstens zu den Anschaffungskosten unter Abzug der notwendigen Wertberichtigungen. 	664–670

▲ Abb. 2 Übersicht über die Buchführungsvorschriften des Aktienrechtes (Forts.)

Gegenstand	Gesetzliche Regelung	Art. OR
stille Reserven	Stille Reserven «sind zulässig, soweit die Rücksicht auf das dauernde Gedeihen des Unternehmens oder auf die Ausrichtung einer möglichst gleichmässigen Dividende es unter Berücksichtigung der Interessen der Aktionäre rechtfertigt». Bildung und Auflösung von stillen Reserven sind der Revisionsstelle im einzelnen mitzuteilen.	669
Aufwertungen	Die Aufwertung von Aktiven über die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ist grundsätzlich nicht möglich. Ausnahme: Ist die Hälfte der Summe von Aktienkapital, Partizipationskapital und gesetzlichen Reserven infolge eines Bilanzverlustes nicht mehr gedeckt, so dürfen zur Beseitigung der Unterbilanz <i>Grundstücke oder Beteiligungen</i> bis höchstens zum wirklichen Wert aufgewertet werden. Der Aufwertungsbetrag ist gesondert als Aufwertungsreserve auszuweisen. Diese kann nur durch Umwandlung in Aktienkapital, durch Wiederabschreibung oder durch Veräusserung der aufgewerteten Aktiven aufgelöst werden.	670 in Verbindung mit 656b Abs. 3 und 671b
Gewinnverteilung und Reserven	Gesetzliche Reserven: <ul style="list-style-type: none"> ■ 5% des Jahresgewinns sind der <i>allgemeinen Reserve</i> zuzuweisen, bis diese 20% des einbezahlten Aktienkapitals erreicht (1. Reservenzuweisung). Darüber hinaus sind dieser Reserve zuzuweisen: <ul style="list-style-type: none"> □ Agioerlöse (minus Spesen) aus der Ausgabe von Aktien, □ allfällige Mehrerlöse aus geleisteten Einzahlungen auf ausgefallenen Aktien (sogenannte Kaduzierungsgewinne), □ 10% der Beträge, die nach Ausschüttung einer Grunddividende von 5% als Gewinnanteil (Superdividende) ausgerichtet werden (2. Reservenzuweisung). ■ Reserve für eigene Aktien. ■ Aufwertungsreserve. Statutarische Reserven: <ul style="list-style-type: none"> ■ Die Statuten können bestimmen, dass der Reserve höhere Beträge als 5% des Jahresgewinnes zuzuweisen sind und die Reserve mehr als die gesetzlich vorgesehenen 20% des einbezahlten Aktienkapitals betragen muss. ■ Es können weitere Reserven vorgesehen und deren Zweckbestimmung und Verwendung festgesetzt werden. 	671–673

▲ Abb. 2 Übersicht über die Buchführungsvorschriften des Aktienrechtes (Forts.)

Gegenstand	Gesetzliche Regelung	Art. OR
Dividenden, Bauzinsen und Tantiemen	Dividenden und Tantiemen (Gewinnanteile für Mitglieder des Verwaltungsrates) dürfen nur aus dem Bilanzgewinn bezahlt werden, nachdem die Zuweisung an die gesetzlichen und statutarischen Reserven vorgenommen wurde. Für die Zeitdauer der Vorbereitung und des Baus bis zur Aufnahme des vollen Betriebs einer Unternehmung kann den Aktionären ein sogenannter «Bauzins» zu Lasten des Anlagekontos zugesichert werden. Die Statuten regeln dabei Höhe und Zeitraum der Zinszahlungen (vgl. Art. 627 Ziff. 3 OR).	674–677
Publikation der Jahresrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ■ Hat die Gesellschaft Anleiheobligationen ausstehend oder ■ sind ihre Aktien an einer Börse kotiert, muss sie Jahresrechnung und Konzernrechnung nach Abnahme durch die Generalversammlung zusammen mit dem Revisionsbericht entweder im Schweizerischen Handelsamtsblatt veröffentlichen oder jeder Person, die sie innerhalb eines Jahres seit Abnahme verlangt, in einer Ausfertigung zustellen. Die übrigen Aktiengesellschaften müssen den Gläubigern, welche ein schutzwürdiges Interesse nachweisen, Einsicht in Jahresrechnung, Konzernrechnung und Revisionsbericht gewähren.	697h

▲ Abb. 2 Übersicht über die Buchführungsvorschriften des Aktienrechtes (Forts.)

Bilanzposition	Überlegungen zur Bewertungsproblematik
Flüssige Mittel	Wechselkurs bei Fremdwährungen?
Forderungen gegenüber Dritten	Eingangswahrscheinlichkeit der Kundenzahlungen, Wechselkurse bei Fremdwährungen?
Rohmaterial, Waren und andere Vorräte	Verwendbarkeit, Qualität und Verkäuflichkeit der Produkte, Herstellungskosten, Marktpreise?
Wertpapiere mit und ohne Kurswert	Verkäuflichkeit, Kurswert, zukünftiger Nutzen (z. B. Ertragswert)?
Einrichtungen, Geräte	Zukünftig erwarteter Nutzenzugang (EDV, Mobiliar etc.)?
Maschinen, Anlagen, Gebäude	Heutiger Wert, Abschreibungsbasis (Wiederbeschaffungswert, Verkehrswert, historischer Wert), Abschreibungsart (linear, progressiv, degressiv, nach Leistung), Buchungsart (direkt, indirekt)?
Patente, Lizenzen, Rechte	Zukünftiger Nutzen, Wahrscheinlichkeit?
Beteiligungen an anderen Gesellschaften	Zukünftige Erträge, Substanzwert, historische Werte, Abschreibungen?
Kreditoren, Schulden	Wechselkurse bei Fremdwährungen?
Rückstellungen	Eintreffenswahrscheinlichkeit (Risiko) zukünftiger Forderungen und deren Betrag («Erwartungswert»)?

▲ Abb. 3 Bewertungsproblematik einzelner Bilanzpositionen

Bezeichnung	Erläuterungen, Kommentar
Kasse	Bargeld in Landeswährung und fremde Sorten.
Post	In- und ausländische Postguthaben.
Bank	In- und ausländische Guthaben, Kontokorrente auf Sicht, Depositen- und Sparhefte sowie Festgelder bis sechs Monate.
Wertschriften	Zum Umlaufvermögen zählen nur diejenigen marktgängigen Wertschriften (juristisch: Wertpapiere), welche zwecks kurzfristiger, ertragsbringender Anlage liquider Mittel gehalten werden (Liquiditätsreserve). Beispiele: Aktien, Partizipationsscheine, Anleiheobligationen, Kassaobligationen, Anlagefondsanteilscheine. Die Bewertung erfolgt getrennt nach Wertschriften mit und ohne Kurswert (vgl. Art. 667 OR). Eigene Aktien können nur als Umlaufvermögen betrachtet werden, wenn sie als jederzeit verusserbar gelten können. Bestand und Mutationen eigener Aktien (inkl. Partizipationsscheine) müssen im Anhang angegeben werden (Art. 663b Ziff. 10 OR).
Besitzwechsel und Checks	Die Wertpapiere des Zahlungsverkehrs zählen in der Regel nicht zur Bilanzposition Wertschriften. Sie umfassen den Bestand aller bei der Gesellschaft oder bei einer Bank liegenden Papiere, die im Eigentum der Gesellschaft sind. Sie dürfen höchstens zum Tageswert bilanziert werden (eventuell unter Berücksichtigung der Bonität der Schuldner).
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; Debitoren	Bestand an unerfüllten, aber rechtsgültigen Ansprüchen gegenüber Dritten aus Lieferungen und Leistungen, die erbracht wurden und zum Nominalbetrag fakturiert sind (eventuell nach Fristigkeiten gegliedert).
Andere kurzfristige Forderungen; übrige Debitoren	Bestand sämtlicher kurzfristigen Ansprüche gegenüber Dritten, welche nicht aus Lieferungen und Leistungen oder aus nicht betriebstypischen Lieferungen und Leistungen stammen. Sie werden getrennt nach der Art der Ansprüche aufgeführt (z. B. geleistete Kautionen, kurzfristige Darlehen und Vorschüsse, sonstige Forderungen).
Delkredere	Pauschalwertberichtigungsposition (Korrekturposten) zu «Debitoren» und «übrige Debitoren» für das allgemeine Kreditrisiko, erwartete Skontoabzuge, Preisnachlässe etc.
Forderungen gegenüber Konzerngesellschaften und Aktionären	Gemäss Art. 663a OR sind diese Forderungen gesondert anzugeben.
Anzahlungen an Lieferanten	Anzahlungen sind je nach Verwendungszweck des Kaufobjektes als Umlaufvermögen oder Anlagevermögen zu bilanzieren. Sie stellen erwartete Zugänge an Gütern oder Dienstleistungen von Dritten in der Höhe des Zahlungsbetrages dar.

▲ Abb. 4 Wichtigste Positionen des Umlaufvermögens

Bezeichnung	Erläuterungen, Kommentar
Transitorische Aktiven, aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Transitorische Aktiven sind Posten der periodengerechten Rechnungsabgrenzung. Sie dienen der korrekten Vermögensermittlung am Bilanzstichtag und gleichzeitig der periodengerechten Abgrenzung von Aufwand und Ertrag in der Erfolgsrechnung. Es sind entweder im Vorjahr getätigte Ausgaben, welche jedoch, wirtschaftlich betrachtet, Aufwendungen des Folgejahres darstellen oder im Folgejahr erwartete Zugänge (an Zahlungsmitteln oder Leistungen), die, wirtschaftlich betrachtet, Erträge des Vorjahres darstellen. Am Bilanzstichtag bestehen in diesem Umfang Erwartungen künftiger Geld-, Güter- oder Dienstleistungszugänge ohne weitere Gegenleistung der Unternehmung.
Vorräte	Vorräte umfassen in gesondert aufgeführten Positionen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halbfabrikate, Fabrikate/Aufträge in Arbeit, Fertigfabrikate und Handelswaren.

▲ Abb. 4 Wichtigste Positionen des Umlaufvermögens (Forts.)

Bezeichnung	Erläuterungen, Kommentar
Finanzanlagen	
Wertschriften	Zum Anlagevermögen zählen Wertpapiere, welche zum Zweck dauernder Anlage gehalten werden (Aktien bzw. andere Anteilsrechte, Anleiheobligationen etc., vgl. auch Wertschriften des Umlaufvermögens). Eigene Aktien (inkl. Partizipationsscheine), welche keinen Marktwert aufweisen, sind hier, entsprechend den Vorschriften für Wertschriften, ohne Kurswert zu bilanzieren (Art. 667 OR).
Beteiligungen	Beteiligungen sind Anteile am Kapital anderer Unternehmungen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss auf diese Unternehmungen zur Folge haben. Stimmberechtigte Anteile von mind. 20% gelten gesetzlich als Beteiligung (Art. 665a OR).
Langfristige Forderungen gegenüber Konzerngesellschaften und Aktionären	Gemäss Art. 663a OR sind diese Forderungen gesondert aufzuführen.
Andere Finanzanlagen	Langfristige Darlehensforderungen und Aktivhypotheken.
Sachanlagen	
Überbaute und unüberbaute Grundstücke	Immobilien; gemäss Art. 655 ZGB Land und Gebäude (Liegenschaften), im Grundbuch aufgenommene, selbständige und dauernde Rechte (z.B. Baurechte), Bergwerke und Miteigentum an Grundstücken.
Andere Sachanlagen	Mobilien (bewegliche Sachanlagen: technische Anlagen, Maschinen, Werkzeuge, Modelle, Lagereinrichtungen, Transportmittel, Geschäftseinrichtungen, Büromaschinen etc.).

▲ Abb. 5 Wichtigste Positionen des Anlagevermögens

Bezeichnung	Erläuterungen, Kommentar
Immaterielle Anlagen	
Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten	Dürfen aktiviert (bilanziert) werden, sofern sie aus der Errichtung, Erweiterung oder Umstellung des Geschäftes stammen. Sie müssen innerhalb von 5 Jahren abgeschrieben werden.
Andere immaterielle Anlagen	Konzessionen, Patente, Lizenzen, Verlagsrechte, Marken, Urheberrechte, Kontingente und andere Rechte, Fabrikationsverfahren, derivativer (erworben) Goodwill sachlicher oder personenspezifischer Art, produktbezogene Forschungs- und Entwicklungskosten, Know-how, EDV-Software etc.
Nicht einbezahltes Aktienkapital/ Partizipationskapital	Das Aktienkapital ist auf der Passivseite zum vollen Nominalwert einzusetzen. Nicht einbezahltes Aktienkapital (vgl. zu den Vorschriften über die Mindesteinlage Art. 632 und 634a OR) stellt eine (zumindest latente) Forderung der Gesellschaft an die entsprechenden Aktionäre dar und wird deshalb auf der Aktivseite der Bilanz aufgeführt. Unabhängig von der Einbringlichkeitserwartung stellt das nicht einbezahlte Aktienkapital eine Korrekturposition gegenüber dem auf der Passivseite zum vollen Nominalwert aufgeführten Aktienkapital dar.
Bilanzverlust	Ein allfälliger Jahresverlust kann entweder zulasten der freien Reserven oder – wenn diese dazu nicht ausreichen – mit der allgemeinen Reserve verrechnet werden. Der Verlust kann als Vortrag auf die Aktivseite der Bilanz auf die nächste Rechnung vorgetragen werden (im Sinne einer Korrekturposition zum Eigenkapital, z. B. falls die vorhandenen Reserven für eine vollständige Verrechnung nicht ausreichen). Er wird einem eventuell bereits vorhandenen Verlustvortrag hinzugefügt. Der auf der Aktivseite ausgewiesene (evtl. kumulierte) Verlustvortrag wird Bilanzverlust genannt.

▲ Abb. 5 Wichtigste Positionen des Anlagevermögens (Forts.)

Bezeichnung	Erläuterungen, Kommentar
Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen; Kreditoren	Bestand an unerfüllten, aber rechtsgültigen Ansprüchen von Dritten gegenüber der Unternehmung aus Lieferungen und Leistungen, die erbracht wurden und zum Nominalbetrag fakturiert sind (eventuell nach Fristigkeiten gegliedert).
Vorauszahlungen von Kunden	Kundenanzahlungen begründen eine Leistungsverpflichtung der Unternehmung ohne weitere Gegenleistung des Kunden.
Bank	Schulden gegenüber Kreditinstituten in Form von Kontokorrentkrediten oder festen Darlehen und Krediten, bilanziert zum Nennwert und gegliedert nach Fristigkeit (kurz-, mittel- langfristig).
Schuldwechsel	Wechsel, bei welchen die Unternehmung als Bezogene aufgeführt ist (Eigenwechsel, Akzente und Tratten). Sie werden zum Nennwert aufgeführt.
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten, die nicht aus Lieferungen und Leistungen stammen; übrige Kreditoren	Bestand sämtlicher kurzfristigen Ansprüche Dritter gegenüber der Unternehmung, welche nicht aus Lieferungen und Leistungen oder aus nicht betriebstypischen Lieferungen und Leistungen stammen. Sie werden je getrennt nach ihrem Charakter bilanziert.
Transitorische Passiven, passive Rechnungsabgrenzungsposten	Transitorische Passiven sind Posten der periodengerechten Rechnungsabgrenzung. Sie dienen der korrekten Vermögensermittlung am Bilanzstichtag und der periodengerechten Abgrenzung von Aufwand und Ertrag in der Erfolgsrechnung. Es sind im Vorjahr erzielte Einnahmen, welche wirtschaftlich betrachtet Erträge des Folgejahres sind oder im Vorjahr erhaltene Leistungen, welche erst im Folgejahr zu Ausgaben führen, wirtschaftlich jedoch Aufwendungen des Vorjahres darstellen. Es handelt sich um in diesem Umfang zum Bilanzierungszeitpunkt erwartete Geld-, Güter- oder Dienstleistungsabgänge an Dritte ohne weitere Gegenleistung.
Rückstellungen	Rückstellungen sind kurz- bis langfristig erwartete bzw. drohende Verbindlichkeiten gegenüber Dritten, bei welchen das Eintreten (bzw. der Tatbestand), die Höhe und die Person des Empfängers noch ungewiss sind. Sie werden im erwarteten oder geschätzten Betrag bilanziert (z. B. Steuer-, Gewährleistungs-, Garantie- oder versicherungstechnische Rückstellungen).
Am Kapitalmarkt aufgenommene Anleihen (Obligationenanleihen, Wandelanleihen, Optionsanleihen etc.)	Anleihen sind grundsätzlich zum Rückzahlungsbetrag zu bilanzieren.

▲ Abb. 6 Bestandteile des Fremdkapitals

Bezeichnung	Erläuterungen, Kommentar
Hypotheken (Grundpfandschulden)	Hypotheken werden üblicherweise getrennt ausgewiesen und zum Nennwert bilanziert. Innerhalb von 12 Monaten zu leistende regelmässige Amortisationszahlungen sind als kurzfristige Schulden unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten zu bilanzieren.
Übrige langfristige Darlehen von Dritten	Zum Beispiel Verpflichtungen gegenüber Personalvorsorgeeinrichtungen und Darlehen von Finanzgesellschaften zum Nennwert.
Verpflichtungen gegenüber Konzerngesellschaften und Aktionären	Gemäss Art. 663a OR sind diese Verpflichtungen gesondert anzugeben.

▲ Abb. 6 Bestandteile des Fremdkapitals (Forts.)

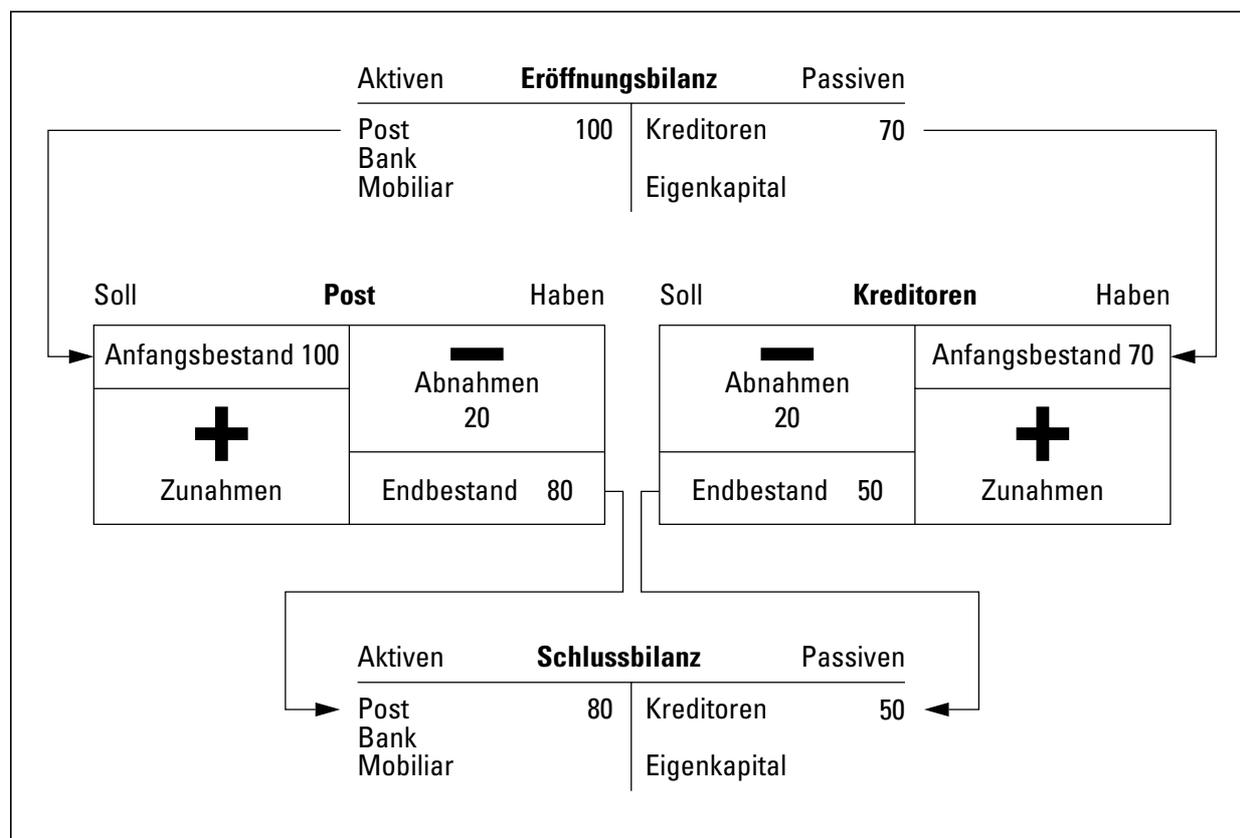
Bezeichnung	Erläuterungen, Kommentar
Aktienkapital, Kapital, Eigenkapital, Stammkapital (je nach Rechtsform unterschiedliche Bezeichnung)	Grundkapital der Unternehmung mit Stimmrecht (bilanziert zum Nennwert).
Privat	Unterkonto zum Konto Eigenkapital, das bei <i>Einzelunternehmungen und Personengesellschaften</i> der Darstellung der Beziehung zwischen Unternehmung und Privathaushalt dient.
Partizipationsscheinkapital	Fakultativer Bestandteil des Grundkapitals der AG ohne Stimmrecht aber mit allen Vermögensrechten einer Aktie («stimmrechtslose Aktie»). Bilanziert zum Nennwert.
Offene Reserven	In der Vergangenheit kumulierte, nicht ausgeschüttete Gewinne, welche in der Bilanz ausgewiesen werden und Leistungen der Aktionäre, die nicht die Liberierung des Grundkapitals betreffen (Agio, A-fonds-perdu-Zahlungen etc.). Es werden gesetzliche, statutarische und freiwillige oder beschlussmässige Reserven unterschieden.
Aufwertungsreserve («Unterkonto» zu Reserven)	Reserve mit besonderer Zweckbestimmung. Sind aufgrund einer Unterbilanz von über 50% des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven Grundstücke und Beteiligungen zwecks Beseitigung dieser Unterbilanz über ihren Anschaffungswert aufgewertet worden, so ist der Aufwertungsbetrag gesondert als Aufwertungsreserve auszuweisen (vgl. Art. 670 Abs. 1 OR).
Reserve für eigene Aktien («Unterkonto» zu Reserven)	Anschaffungswert der im Portefeuille der AG gehaltenen eigenen Aktien (vgl. Art. 659a Abs. 2 OR).
Gewinnvortrag («Unterkonto» zu Reserven)	Bilanzgewinn aus dem Vorjahr, welcher weder ausgeschüttet noch den eigentlichen Reserven zugewiesen wurde («Restposten») und damit wieder zur Verteilung ansteht.
Bilanzgewinn	Gewinn, der für die Ausschüttung zur Verfügung steht. Er entspricht der Summe aus aktuellem Jahresgewinn/Jahresverlust und Gewinnvortrag (bzw. Verlustvortrag) nach Berücksichtigung der durch den Verwaltungsrat durchzuführenden Bildung und Auflösung gesetzlicher und/oder statutarischer Reserven.

▲ Abb. 7 Bestandteile des Eigenkapitals

Aktiven	Passiven
<p>Umlaufvermögen ^{1,2}</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Liquide Mittel <ul style="list-style-type: none"> □ Kassa, Post, Bank □ Wertschriften des Umlaufvermögens □ eigene Aktien ■ Forderungen (kurzfristige) ³ <ul style="list-style-type: none"> □ Forderungen aus Lieferungen und Leistungen □ Vorauszahlungen an Lieferanten □ kurzfristige Darlehen und Vorschüsse □ sonstige Forderungen □ transitorische Aktiven, aktive RAP □ nicht einbezahltes, eingefordertes Aktienkapital ■ Vorräte <ul style="list-style-type: none"> □ geleistete Anzahlungen auf Vorräte □ Handelswaren □ Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe □ Erzeugnisse in Arbeit (Halbfabrikate, angefangene Arbeiten) □ fertige Erzeugnisse 	<p>Fremdkapital</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ kurzfristiges Fremdkapital ³ <ul style="list-style-type: none"> □ Kreditoren aus Lieferungen und Leistungen □ Anzahlungen von Kunden □ Wechselverbindlichkeiten □ kurzfristige Darlehensschulden □ kurzfristige Bankkredite □ nicht eingelöste Obligationen- und Dividenden-coupons □ gekündete, nicht eingelöste Anleiheobligationen □ kurzfristige Rückstellungen □ sonstige kurzfristige Schulden □ transitorische Passiven, passive RAP □ kurzfristiger Teil von langfristigem Fremdkapital ■ langfristiges Fremdkapital ³ <ul style="list-style-type: none"> □ Darlehen □ Obligationenanleihen □ Hypotheken □ Verpflichtungen gegenüber Vorsorgeeinrichtungen □ langfristige Rückstellungen □ nachrangige Darlehen □ übrige langfristige Schulden
<p>Anlagevermögen ^{1,2}</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Finanzanlagen ³ <ul style="list-style-type: none"> □ Wertschriften des Anlagevermögens □ Beteiligungen □ langfristige Darlehensforderungen □ Aktivhypotheken ■ Sachanlagen ³ <p><i>geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen</i></p> <p><i>Mobilien</i></p> <ul style="list-style-type: none"> □ Maschinen/maschinelle Anlagen □ Werkzeuge, Fahrzeuge etc. <p><i>Immobilien</i></p> <ul style="list-style-type: none"> □ unbebaute Grundstücke □ Fabrik- und Lagergebäude inkl. Einrichtungen □ Verwaltungsgebäude inkl. Einrichtungen □ Wohnhäuser inkl. Einrichtungen ■ Immaterielle Anlagen <ul style="list-style-type: none"> □ Anzahlungen auf immaterielle Anlagen □ Rechtswerte wie Patente, Lizenzen, Urheber-, Verlagsrechte, Konzessionen, Kontingente □ Goodwill 	<p>Eigenkapital</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Aktienkapital ■ Partizipationskapital ■ Reserven <ul style="list-style-type: none"> □ gesetzliche Reserven <ul style="list-style-type: none"> – allgemeine Reserve – Reserve für eigene Aktien – Aufwertungsreserve □ statutarische/freie Reserven <ul style="list-style-type: none"> – Arbeitsbeschaffungsreserve – Dividendenausgleichsreserve – Wiederbeschaffungsreserve – freie Reserve ■ Bilanzgewinn
<p>Berichtigungsposten zur Passivseite Obligationendisagio, aktivierte Aufwendungen, nicht einbezahltes Aktienkapital, Bilanzverlust</p>	

▲ **Abb. 8 Bilanzgliederung**

- 1 Kumulierte Wertberichtigungen (Delkreder, Abschreibungen etc.) sind direkt bei den jeweiligen Positionen nach dem Bruttoprinzip als Berichtigungsposten in Abzug zu bringen.
- 2 Betriebliche und nichtbetriebliche Vermögensteile sind getrennt auszuweisen.
- 3 Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gesellschaften des Konzerns oder Aktionären, die eine Beteiligung an der Gesellschaft halten, sind gesondert auszuweisen (Art. 663a Abs. 4 OR).



▲ Abb. 9 Buchungsregeln für Bilanzkonten

Einzahlungen/Auszahlungen = Zu- und Abflüsse an Geld (Cash im Sinne von Kassa-, Bank- und Postguthaben)		
Einzahlungen/Auszahlungen, die keine Einnahmen/Ausgaben darstellen, z. B. Zahlung eines Debitors, Zahlung an einen Lieferanten	Einzahlungen/Auszahlungen, die gleichzeitig Einnahmen/Ausgaben darstellen, z. B. Verkauf einer Maschine gegen bar, Rückzahlung eines langfristigen Darlehens	
Einnahmen/Ausgaben = Zu- und Abflüsse im nettomonetären Umlaufvermögen (Geld zuzüglich kurzfristig erwartete Geldzugänge abzüglich kurzfristig erwartete Geldabgänge)		
Einnahmen/Ausgaben, die keinen Ertrag/Aufwand darstellen, z. B. Aufnahme eines Darlehens, Investitionen ins Anlagevermögen	Einnahmen/Ausgaben, die sowohl Einzahlungen/Auszahlungen als auch Ertrag/Aufwand darstellen, z. B. Verkauf von Waren gegen Barzahlung, Zahlung von Löhnen	Einnahmen/Ausgaben, welche keine Einzahlung/Auszahlung bewirken, z. B. Verkauf von Waren gegen Rechnung, Bildung kurzfristiger Rückstellungen für drohenden Verlust
Ertrag/Aufwand = mit Geld bewerteter Zuwachs bzw. Verzehr an Gütern und Dienstleistungen		
Ertrag/Aufwand, der auch Einnahmen/Ausgaben darstellt, z. B. Verkauf von Waren/Dienstleistungen auf Rechnung, Kursverlust auf Wertschriften des Umlaufvermögens		Ertrag/Aufwand, der keine Einnahmen/Ausgaben bewirkt, z. B. Aufwertung von Beteiligungen, Abschreibungen, Bildung von Rückstellungen

▲ Abb. 10 Abgrenzung von Einzahlungen/Auszahlungen, Einnahmen/Ausgaben, Ertrag/Aufwand

		Gliederung nach der Ursache	
		betrieblicher Aufwand und Ertrag	nichtbetrieblicher Aufwand und Ertrag
Gliederung nach der Häufigkeit	ordentlicher Aufwand und Ertrag	<ul style="list-style-type: none"> ■ Personalaufwand ■ Materialaufwand ■ Abschreibungen ■ Erlös aus Lieferungen und Leistungen 	<ul style="list-style-type: none"> ■ direkte Steuern ■ Veräußerung von Anlagevermögen ■ Ertrag auf betriebsfremden Finanzanlagen/Liegenschaften
	ausserordentlicher Aufwand und Ertrag	<ul style="list-style-type: none"> ■ durch Versicherung nicht gedeckter Verlust aus einem Lagerbrand ■ Zahlungseingang einer bereits abgeschriebenen Forderung aus Lieferungen und Leistungen 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Spekulationsverluste mit nichtbetrieblichen Wertchriften an der Börse ■ Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen

▲ Abb. 11 Gliederung der Positionen der Erfolgsrechnung nach Ursache und Häufigkeit

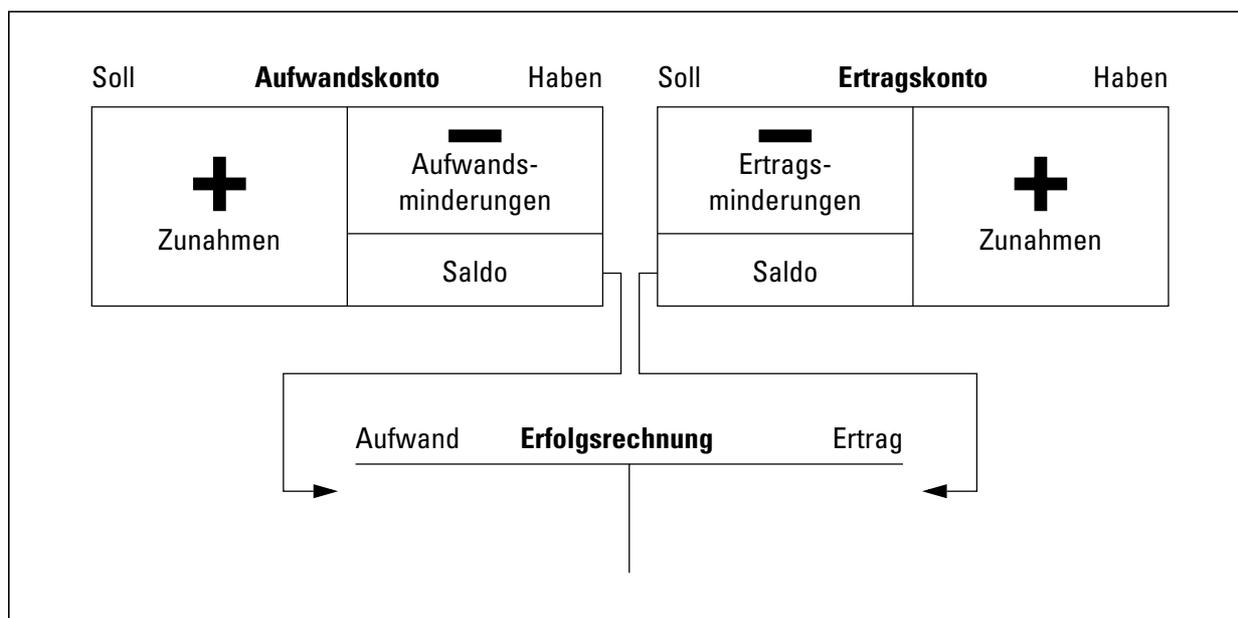
Aufwand	Ertrag
<ul style="list-style-type: none"> ■ Betriebliche Aufwendungen¹ <ul style="list-style-type: none"> <i>Material- und Warenaufwand</i>¹ <ul style="list-style-type: none"> □ Handelswaren □ Rohmaterial □ Hilfs- und Betriebsstoffe □ Bestandesabnahme an Halb- und Fertigfabrikaten □ Einkaufsspesen □ Fremdarbeiten <i>Personalaufwand</i>¹ <ul style="list-style-type: none"> □ Löhne, Gehälter □ Sozialleistungen □ Personalnebenkosten <i>Finanzaufwand</i>¹ <ul style="list-style-type: none"> □ Zinsen (inkl. Kommissionen u. Spesen) auf Bank-schulden, Darlehen, Anleihen, Hypotheken <i>Abschreibungen</i>¹ <ul style="list-style-type: none"> □ auf Sachanlagen □ auf immateriellen Anlagen <i>übriger Betriebsaufwand</i> <ul style="list-style-type: none"> □ Wertberichtigungen auf Umlaufvermögen □ Erhöhung bzw. Bildung von Rückstellungen (falls Aufwandart noch nicht feststeht) □ Raumaufwand (Miete etc.) □ Leasingraten □ Reparatur und Unterhalt □ Vertriebsaufwand (Werbung etc.) □ Verwaltungsaufwand □ Beiträge/Spenden □ Fahrzeugaufwand □ Reise- und Repräsentationsaufwand □ Beratungsaufwand/Rechtskosten □ Lizenzkosten □ sonstige Betriebsaufwände 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Betriebliche Erträge¹ <ul style="list-style-type: none"> <i>Fabrikate- und Warenertrag</i> <ul style="list-style-type: none"> □ Erlös aus Lieferungen und Leistungen¹ <i>Finanzertrag</i>¹ <ul style="list-style-type: none"> □ Kapitalzinsen □ Erträge aus Wertschriften des Umlaufvermögens □ Erträge aus Beteiligungen <i>sonstiger Betriebsertrag</i> <ul style="list-style-type: none"> □ Bestandeszunahme an Halb- und Fertigfabrikaten □ aktivierte Eigenleistungen □ Provisionen, Lizenzerträge □ Verkauf von Abfällen □ Verschiedenes
<ul style="list-style-type: none"> ■ Betriebsfremde Aufwendungen¹ <ul style="list-style-type: none"> □ Verluste aus Abgang von Anlagevermögen □ nichtbetrieblicher Kapitalaufwand □ Liegenschaftsaufwand □ direkte Steuern □ übrige betriebsfremde Aufwendungen ■ Ausserordentliche Aufwendungen¹ <ul style="list-style-type: none"> □ ausserordentliche Debitorenverluste □ ungedeckte Feuer- u. Elementarschäden u. ä. ■ Jahresgewinn¹ 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Betriebsfremde Erträge¹ <ul style="list-style-type: none"> □ Gewinne aus Veräusserung von Anlagen¹ □ Erträge auf nichtbetrieblichen Wertschriften und Beteiligungen □ Liegenschaftserträge □ übrige betriebsfremde Erträge ■ Ausserordentliche Erträge¹ <ul style="list-style-type: none"> □ Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen □ Auflösung stiller (Willkür-)Reserven u. ä. ■ Jahresverlust¹

▲ Abb. 12 Gliederung der Erfolgsrechnung

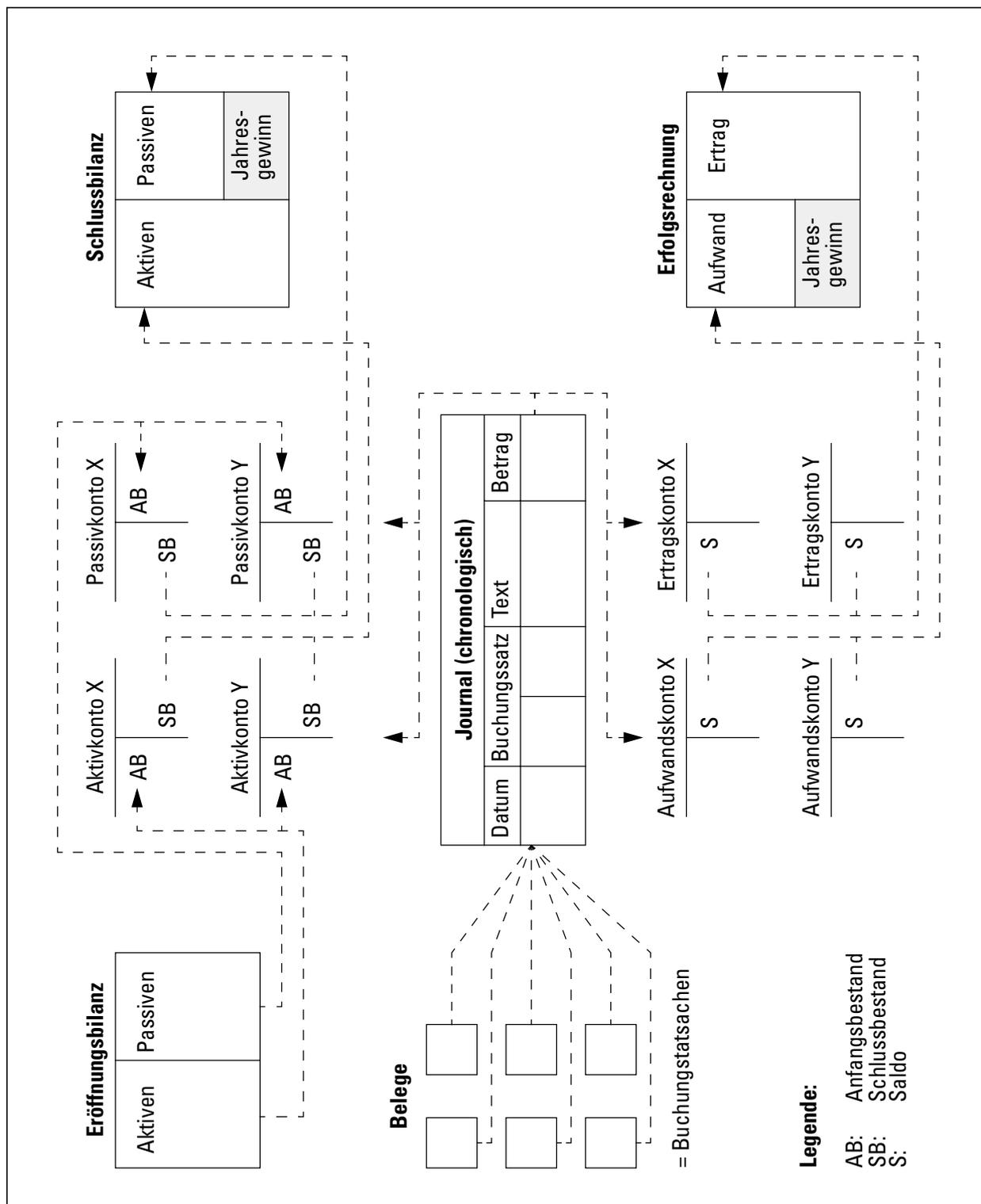
¹ Gemäss den Mindestgliederungsvorschriften von Art. 663 OR getrennt auszuweisen.

	Betriebsertrag aus Lieferungen und Leistungen
	Produktionsertrag
	Handelsertrag
	Dienstleistungsertrag
	Übriger Betriebsertrag
	Eigenleistungen und Eigenverbrauch
	Bestandesänderungen angefangene und fertige Arbeiten
	Ertragsminderungen
=	Betriebsertrag
-	<i>Aufwand für Material, Waren und Drittleistungen</i>
	Materialaufwand
	Handelswarenaufwand
	Aufwand für Drittleistungen/Dienstleistungen
	Energieaufwand zur Leistungserstellung
	Übriger Aufwand
	Direkte Einkaufsspesen
	Bestandesveränderungen, Material- und Warenverluste
	Aufwandminderungen
=	Bruttoergebnis 1
-	<i>Personalaufwand</i>
	Personalaufwand Produktion
=	Bruttoergebnis 2
-	<i>Übriger Personalaufwand</i>
	Personalaufwand Handel
	Personalaufwand Dienstleistungen
	Personalaufwand Verwaltung
	Sozialversicherungsaufwand
	Übriger Personalaufwand
	Arbeitsleistungen Dritter
=	Bruttoergebnis 3
-	<i>Sonstiger Betriebsaufwand</i>
	Raumaufwand
	Unterhalt, Reparaturen, Ersatz (URE)
	Leasingaufwand mobile Sachanlagen
	Fahrzeugaufwand
	Transportaufwand
	Sachversicherungen, Abgaben, Gebühren, Patente
	Energie- und Entsorgungsaufwand
	Verwaltungsaufwand
	Informatikaufwand
	Werbeaufwand
	Übriger Betriebsaufwand
=	Betriebsergebnis 1 (vor Finanzerfolg)
±	Betrieblicher Finanzerfolg (Finanzaufwand und Finanzertrag)
=	Betriebsergebnis 2 (vor Abschreibungen)
-	Abschreibungen (ordentliche, betriebliche)
=	Betriebsergebnis 3 (vor Nebenerfolgen)
±	<i>Betriebliche Nebenerfolge</i>
	Erfolg aus Nebenbetrieben (Aufwand und Ertrag)
	Erfolg aus Finanzanlagen
	Erfolg betriebliche Liegenschaften
	Gewinne aus Veräußerung von betrieblichem Anlagevermögen
=	Betriebsergebnis 4
±	<i>Ausserordentlicher und betriebsfremder Erfolg</i>
	Ausserordentlicher Erfolg (Aufwand und Ertrag)
	Erfolg betriebsfremde Unternehmensteile
	Erfolg betriebsfremde Finanzanlagen
	Erfolg betriebsfremde Liegenschaften
	Sonstiger betriebsfremder Erfolg
=	Unternehmensergebnis vor Steuern
-	Direkte Steuern des Unternehmens
=	Unternehmensergebnis

▲ Abb. 13 Erfolgsrechnung in Staffelform (nach dem Gesamtkostenverfahren)



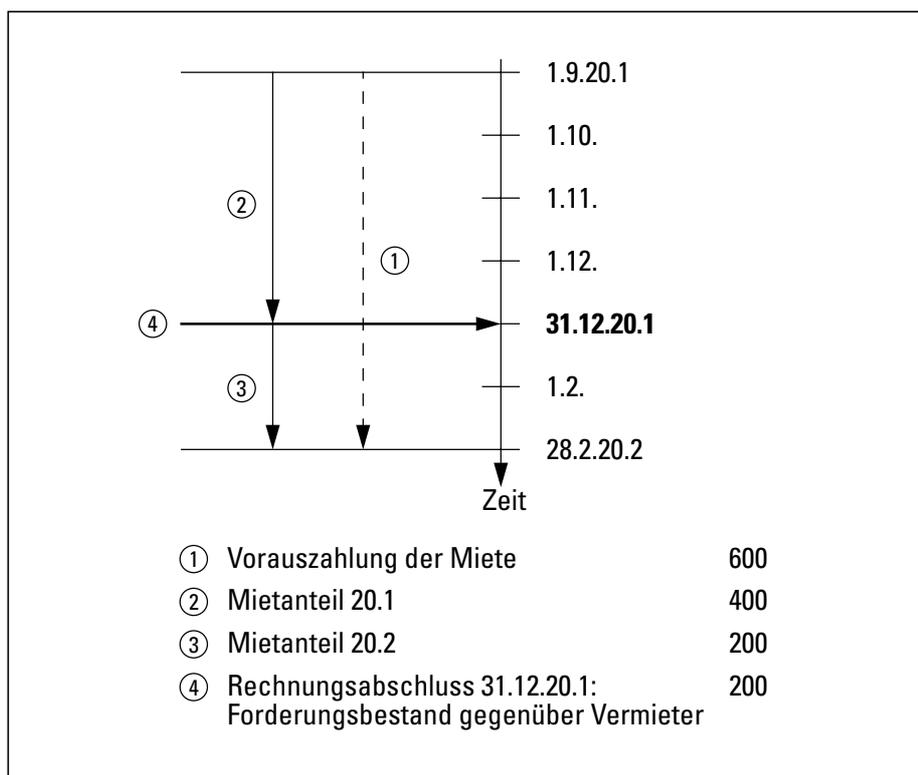
▲ Abb. 14 Buchungsregeln für Erfolgskonten



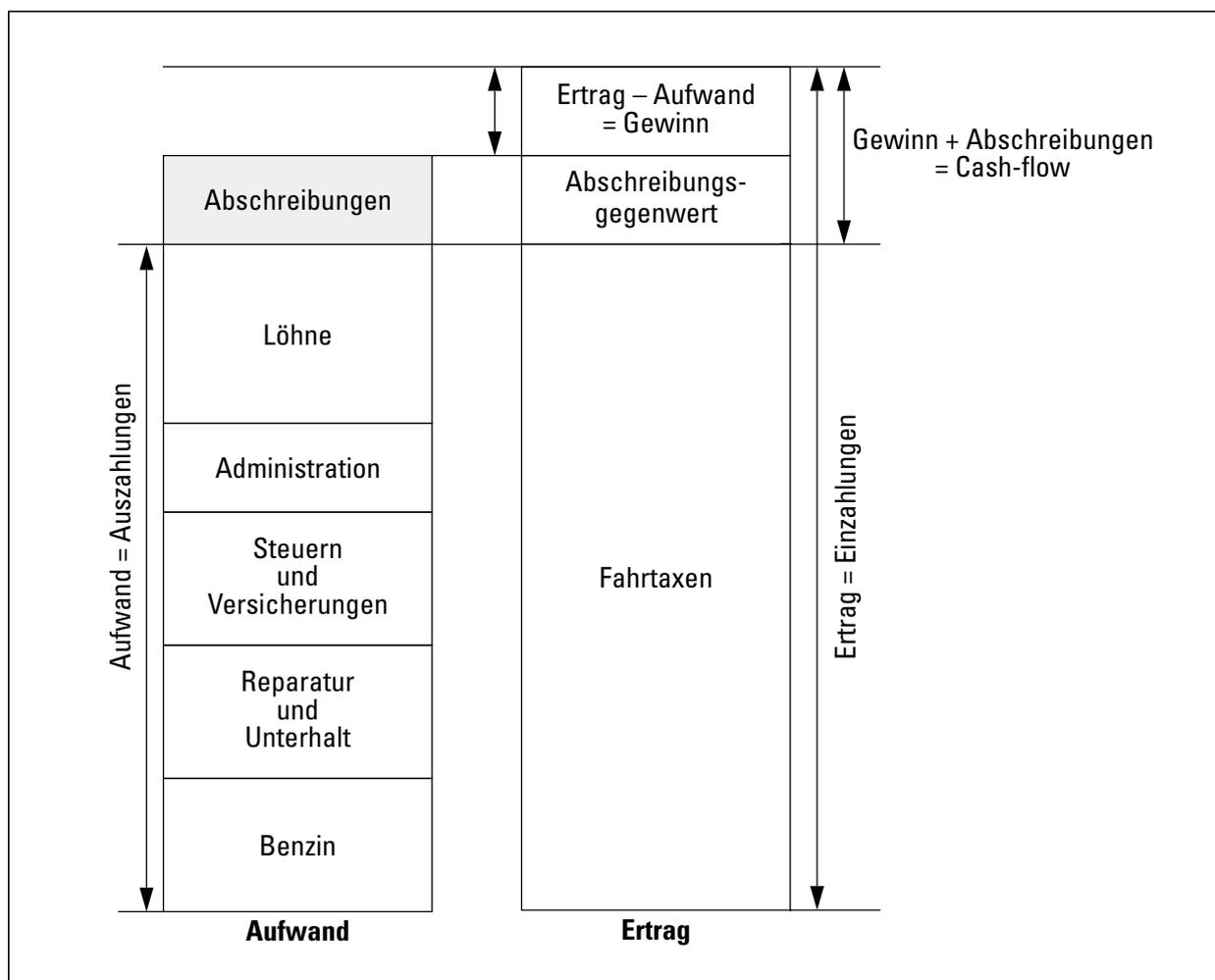
▲ Abb. 15 Zusammenhänge im Rechnungswesen (nach Meyer 2002, S. 53)

Kontenklasse 1 Aktiven	Kontenklasse 2 Passiven	Kontenklasse 3 Betriebsbeitrag aus Lieferungen und Leistungen	Kontenklasse 4 Aufwand für Material, Waren und Drittleistungen	Kontenklasse 5 Personalaufwand	Kontenklasse 6 Sonstiger Betriebsaufwand	Kontenklasse 7 Betriebliche Nebenerfolge	Kontenklasse 8 Ausserordentlicher und betriebsfremder Erfolg, Steuern	Kontenklasse 9 Abschluss
<p>10 Umlaufvermögen flüssige Mittel, Wertschriften, Forderungen, Vorräte und angefangene Arbeiten, aktive Rechnungsabgrenzung</p> <p>14 Anlagevermögen Finanzanlagen, mobile Sachanlagen, immobilie Sachanlagen, immaterielle Anlagen</p> <p>18 Aktivierter Aufwand und aktive Berichtigungsposten</p> <p>19 Betriebsfremdes Vermögen</p>	<p>20 Fremdkapital kurzfristig verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, kurzfristige Finanzverbindlichkeiten, andere kurzfristige Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzung, kurzfristige Rückstellungen</p> <p>24 Fremdkapital langfristig Finanzverbindlichkeiten, andere langfristige Verbindlichkeiten, langfristige Rückstellungen</p> <p>27 Fremdkapital betriebsfremd</p> <p>28 Eigenkapital Kapital/Privat, Reserven, Bilanzgewinn</p>	<p>30 Produktionsbeitrag Bereich A, B, Produktionsbeitrag aus Leistungen an Konzerngesellschaften, Bestandesänderungen angefangenen Arbeiten, Ertragsminderungen</p> <p>32 Handelswaren-ertrag Bereich A, B, Handelswaren-ertrag aus Konzerngesellschaften, Ertragsminderungen</p> <p>34 Dienstleistungsbeitrag Bereich A, B, Dienstleistungsbeitrag aus Leistungen an Konzerngesellschaften, Bestandesänderungen angefangene Leistungen, Ertragsminderungen</p> <p>36 Übriger Ertrag</p> <p>37 Eigenleistungen und Eigenverbrauch</p> <p>38 Bestandesänderungen angefangene und fertige Arbeiten aus Produktion und Dienstleistung</p> <p>39 Ertragsminderungen aus Produktions-, Handels- und</p>	<p>40 Materialaufwand Materialaufwand Bereich A, B, Fremdarbeiten, direkte Einkaufs-spesen, Bestandes-änderungen, Materialverluste, Einkaufspreis-minderungen</p> <p>42 Handelswaren-aufwand</p> <p>44 Warenaufwand Bereich A, B, direkte Einkaufs-spesen, Bestandes-änderungen, Warenver-luste, Einkaufs-preisminderungen</p> <p>46 Aufwand für Drittleistungen Aufwand für Drittleistungen Bereich A, B, direkte Spesen, Aufwands-minderungen</p> <p>45 Energieaufwand zur Leistungserstellung Elektrizität, Gas, Brennstoffe, Betriebsstoffe, Wasser</p> <p>47 Übriger Aufwand</p> <p>48 Direkte Einkaufs-spesen</p> <p>49 Bestandes-änderungen, Material- und Warenverluste</p> <p>49 Aufwand-minderungen</p>	<p>50 Personalaufwand Produktion Lohnaufwand Produktion Bereich A, B, Sozialversiche-rungen Produk-tion, übriger Perso-nalaufwand Pro-duktion, Arbeiterleistung Dritter Produktion</p> <p>52 Personalaufwand Handel wie 50</p> <p>54 Personalaufwand Dienstleistungen wie 50</p> <p>56 Personalaufwand Verwaltung wie 50</p> <p>57 Sozialversiche-rungsaufwand AHV, IV, EO, ALV, FAK, berufliche Vorsorge, Unfall-versicherung, Krankentaggeld-versicherung, Quellensteuer</p> <p>58 Übriger Personal-aufwand</p> <p>59 Personalbeschaf-fung, Aus- und Weiterbildung, Spesenentschä-digung effektiv bzw. pauschal, Personalkantine, sonstiger Perso-nalaufwand, Privatanteile Per-sonalaufwand</p> <p>59 Arbeitsleistungen</p>	<p>60 Raumaufwand Mieten, Reini-gungskosten, Unterhalt, Leasing, Privatanteile</p> <p>61 Unterhalt, Repara-turen, Ersatz (URE), Leasing mo-bile Sachanlagen</p> <p>62 Fahrzeug- und Transportaufwand</p> <p>63 Sachversicherun-gen, Abgaben, Gebühren, Bewilligungen</p> <p>64 Energie- und Entsorgungsaufwand</p> <p>65 Verwaltungsauf-wand</p> <p>66 Werbeaufwand Inserate, Reklame-artikel, Muster, Dekoration, Fach-messen, Reise-betreuung, PR, Beratung, Markt-analysen</p> <p>67 Übriger Betriebs-aufwand</p> <p>68 Wirtschaf-tsauskünfte, Betreibungen, Bewachung, F&E</p> <p>69 Finanzerfolg Finanzaufwand, Finanzertrag</p> <p>69 Abschreibungen</p>	<p>70 Erfolg aus Neben-betrieben</p> <p>74 Erfolg aus Finanz-anlagen</p> <p>75 Erfolg betriebliche Liegenschaften</p> <p>79 Gewinne aus Ver-äusserungen von betrieblichem Anlagevermögen</p> <p>Gewinne aus: Finanzanlagen, aus mobilen und immobilien Sach-anlagen, aus immateriellen Anlagen</p>	<p>80 Ausser-ordentlicher Erfolg ausserordentlicher Ertrag, ausserordentlicher Aufwand</p> <p>82 Betriebsfremder Erfolg</p> <p>Erfolg betriebs-fremder Unterneh-mensteile, Erfolg betriebsfremder Finanzanlagen, Erfolg betriebs-fremder Liegen-schaften, sonstiger betriebs-fremder Erfolg, Minderheits-anteile am Ergebnis</p> <p>89 Steuern direkte Steuern des Unternehmens</p>	<p>90 Erfolgsrechnung</p> <p>91 Bilanz</p> <p>92 Gewinn-Verwendung</p> <p>99 Sammel- und Fehlbuchungen</p>

▲ Abb. 16 Übersicht zum Schweizer Kontenrahmen KMU (Index 1996, S. 21 ff.)



▲ Abb. 17 Transitorische Aktiven oder aktive Rechnungsabgrenzungsposten



▲ Abb. 18 Wiederbeschaffungseffekt von Abschreibungen

Fragestellung	Allgemeine OR-Bewertungsvorschriften	Besondere OR-Bewertungsvorschriften
1. Welche gesetzlichen Grundlagen bestehen für die Bilanzbewertung?	Art. 958–960 OR: Gelten für alle, die zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, d.h. ins Handelsregister Einzutragende (HRV 52), soweit keine besonderen Vorschriften bestehen	Art. 662ff. OR: Gelten für die AG und Kommandit AG (Art. 764 Abs. 2 OR), die GmbH (Art. 805 OR) und Kreditgenossenschaften und konzessionierte Versicherungsgenossenschaften (Art. 858 Abs. 2 OR)
2. Wie heissen die allgemeinen OR-Bewertungsregeln?	<ul style="list-style-type: none"> ■ nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (Art. 959 OR) ■ in Schweizer Franken (Art. 960 Abs. 1 OR) ■ Aktiven höchstens zum Wert, der ihnen am Bilanztag für das Geschäft zukommt (Art. 960 Abs. 2 OR) ■ Bilanzwahrheit und -klarheit (lediglich im Sinne, als kein günstigeres Bild vorgetäuscht werden darf, Bilanzvorsicht) (Art. 959 OR) 	
3. Weshalb bestehen zusätzlich besondere Bewertungsvorschriften?		beschränkte Haftung, daher verstärkter Schutz des Gesellschaftsvermögens als Haftgrösse für Gesellschaftsschulden
4. Was besagt das geltende Recht über stille Reserven?	praktisch fast unbegrenzt zulässig, da alles reine Höchstbewertungsvorschriften sind	ebenfalls fast unbeschränkt zulässig (Art. 669 OR); detaillierte Orientierung der Revisionsstelle durch den Verwaltungsrat (VR); Informationspflicht der Generalversammlung (GV) im Anhang des Geschäftsberichtes gemäss Art. 663b Ziff. 8 OR, kein Auskunftsrecht der GV auf Details, Recht auf Einleitung einer Sonderprüfung gemäss Art. 697a–g OR

▲ Abb. 19 Gesetzliche Bilanzierungsvorschriften in der Schweiz

Fragestellung	Allgemeine OR-Bewertungsvorschriften	Besondere OR-Bewertungsvorschriften
5. Inwieweit bestehen Gliederungsvorschriften für Bilanz und Erfolgsrechnung?	keine	Erfolgsrechnung (Art. 663 OR): Betriebliche/betriebsfremde, ordentliche/ausserordentliche Aufwände und Erträge; Erlös aus Lieferungen und Leistungen, Finanzerträge, Gewinne aus Veräusserung von Anlagevermögen, Material- und Warenaufwand, Personal-, Finanzaufwand, Abschreibungen, Jahresgewinn/Jahresverlust Bilanz (Art. 663a OR): Umlaufvermögen (flüssige Mittel, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, andere Forderungen, Vorräte); Anlagevermögen (Finanzanlagen, Sachanlagen, immaterielle Anlagen); Fremdkapital (Schulden aus Lieferungen und Leistungen, andere kurzfristige Verbindlichkeiten, langfristige Verbindlichkeiten, Rückstellungen); Eigenkapital (Aktienkapital, gesetzliche und andere Reserven, Bilanzgewinn) Besonderer Ausweis: Nicht einbezahltes Aktienkapital, Gesamtbeträge der Beteiligungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Konzerngesellschaften und Aktionären, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzverlust.
6. Ist die Jahresrechnung zu publizieren?	nein	Veröffentlichungs- bzw. Zustellungszwang gegenüber jeder Person für bestimmte Gesellschaften (Art. 697h Abs. 1 OR) bzw. Auflagezwang gegenüber Gläubigern, welche schutzwürdige Interessen nachweisen für alle übrigen Gesellschaften (Art. 697h Abs. 2 OR)

▲ Abb. 19 Gesetzliche Bilanzierungsvorschriften in der Schweiz (Forts.)

Besondere OR-Bewertungsvorschriften	
7.1 Welches sind die besonderen Bewertungsvorschriften für die Aktiven?	
a) Sachanlagen (Art. 665 OR)	höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten ¹ , unter Abzug der notwendigen Abschreibungen. Versicherungswert angeben
b) immaterielle Güter (Art. 665 OR)	höchstens Anschaffungswert (für käuflich erworbene) oder Herstellungswert (für selbst geschaffene) abzüglich notwendige Abschreibungen
c) Beteiligungen (Art. 665 OR) (Stimmanteil von mind. 20%; Art. 665a OR)	höchstens Anschaffungskosten unter Abzug der notwendigen Abschreibungen
d) aktivierte Aufwendungen (Art. 664 OR)	Gründungs-, Organisations- und Kapitalerhöhungskosten sind grundsätzlich Aufwand; ausnahmsweise sind sie aktivierbar, aber in 5 Jahren abzuschreiben (gilt auch für Forschungs- und Entwicklungskosten)
e) Wertschriften (Art. 667 OR) (gilt nicht für Hypotheken, Wechsel, Checks)	mit Kurswert: Mittlerer Geldkurs im Monat vor Bilanztag ohne Kurswert: Höchstens Anschaffungskosten unter Abzug der notwendigen Wertberichtigungen
f) Vorräte (Art. 666 OR)	höchstens Anschaffungswert/Herstellungskosten bzw. tieferer Tageswert (Marktpreis am Bilanzstichtag): Niederstwertprinzip
g) Kapitalverlust, Überschuldung (Art. 725 OR)	Zeigt die letzte Jahresbilanz, dass die Hälfte des Eigenkapitals bestehend aus Aktienkapital + Partizipationskapital (Art. 656b OR) + gesetzlichen Reserven nicht mehr durch Vermögensgegenwerte gedeckt ist (Kapitalverlust), so beruft der Verwaltungsrat unverzüglich eine Generalversammlung ein und beantragt ihr Sanierungsmassnahmen. Besteht eine begründete Besorgnis, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger nicht mehr durch Vermögensgegenwerte gedeckt sind (Überschuldung), ist eine Zwischenbilanz zu Fortführungs- und zu Liquidationswerten zu erstellen. Besteht zu beiden Wertansätzen eine Überschuldung, so ist der Richter zu benachrichtigen, sofern keine Forderungsverzichte von Gesellschaftsgläubigern vorliegen.
h) Aufwertungen (Art. 670 OR)	über Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten grundsätzlich nicht möglich: Ausnahme für Grundstücke und Beteiligungen bis zu ihrem tatsächlichen Wert zur Beseitigung einer qualifizierten Unterbilanz («Kapitalverlust»)

▲ Abb. 19 Gesetzliche Bilanzierungsvorschriften in der Schweiz (Forts.)

- 1 **Anschaffungswert** = Einkaufspreis + direkte Bezugskosten (Fracht, Zoll, Versicherung, Montage etc.) – Rabatt, Skonto und Mehrwertsteuer (vgl. Abschnitt 5.2.3 «Exkurs: Mehrwertsteuer»)
Herstellungskosten = Einzelmaterial + Einzellöhne + Material- und Fertigungsgemeinkosten (aber ohne Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten)

Besondere OR-Bewertungsvorschriften	
7.2 Welches sind die besonderen Bewertungsvorschriften für die Passiven?	
i) Aktienkapital	zum Nominalwert unter die Passiven, nicht einbezahlter Teil unter die Aktiven (ebenso Stammkapital der GmbH)
k) Partizipationskapital (Art. 656a, 656b OR)	darf das Doppelte des Aktienkapitals nicht übersteigen, zum Nominalwert unter den Passiven zu bilanzieren
l) Allgemeine Reserve (Art. 671 OR)	Zuweisung aus dem Jahresgewinn; (erstens) 5%, bis die gesetzliche Reserve 20% des einbezahlten AK erreicht hat; (zweitens) Emissionsagio und Kaduzierungsgewinne sowie 10% der Beträge, die nach Bezahlung von 5% Dividende als Gewinnanteile ausgeschüttet werden («Superdividende»)
m) Reserve für eigene Aktien (Art. 659, 659a, 671a OR)	Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital (Bilanzgewinn, freie Reserve, statutarische Reserve), darf 10% des AK nicht übersteigen, Bilanzierung zum Anschaffungswert der eigenen Aktien, Verwendung auf Auflösung bei Veräusserung oder Vernichtung der eigenen Aktien beschränkt
n) Aufwertungsreserve (Art. 670 und 671b OR)	Bildung durch Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen gemäss Art. 670 OR, Bilanzierung zum Aufwertungsbetrag, Verwendung nur durch Umwandlung in Aktienkapital, Wiederabschreibung oder Veräusserung der aufgewerteten Aktiven
o) statutarische Reserven (Art. 673 OR)	Statuten können weitere Reserven bestimmen
p) Wiederbeschaffungsreserven (Art. 669 und 674 OR) (nicht zu bilanzieren; stille Reserven)	Bildung durch VR mit zusätzlichen Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen oder durch GV-Beschluss, Bildung und Auflösung sind der Revisionsstelle detailliert auszuweisen, stehen nicht für die Ausschüttung zur Verfügung
q) Anhang zum Jahresbericht (Art. 663b OR)	Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandstellungen zugunsten Dritter; Gesamtbetrag der verpfändeten oder abgetretenen Aktiven und Eigentumsvorbehalte; Leasingverbindlichkeiten; Brandversicherungswerte der Sachanlagen; Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen; Beträge, Zinssätze und Fälligkeiten der ausgegebenen Anleiheobligationen; alle wesentlichen Beteiligungen; Nettobetrag der aufgelösten Wiederbeschaffungsreserven; Gegenstand und Betrag von Aufwertungen; Erwerb, Veräusserung und Anzahl der von der Gesellschaft gehaltenen eigenen Aktien, inkl. der eigenen Aktien, die von beherrschten Gesellschaften gehalten werden, Betrag der genehmigten und bedingten Kapitalerhöhungen; andere gesetzliche Angaben

▲ Abb. 19 Gesetzliche Bilanzierungsvorschriften in der Schweiz (Forts.)

ESTV: Abschreibungssätze in Prozenten des Buchwertes¹			
Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser		Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
■ auf Gebäuden allein ²	2%	■ auf Gebäuden allein ²	4%
■ auf Gebäude und Land zusammen ³	1,5%	■ auf Gebäude und Land zusammen ³	3%
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie		Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
■ auf Gebäuden allein ²	6%	■ auf Gebäuden allein ²	8%
■ auf Gebäude und Land zusammen ³	4%	■ auf Gebäude und Land zusammen ³	7%
Dient ein Gebäude nur zum Teil geschäftlichen Zwecken, so ist der Abschreibungssatz entsprechend zu reduzieren; wird es für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.			
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen	15%	Fahrnisbauten auf fremdem Grund und Boden	20%
Geleiseanschlüsse	20%	Wasserleitungen zu industriellen Zwecken	20%
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container	20%	Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lager-einrichtungen mit Mobiliarcharakter	25%
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger	30%	Apparate und Maschinen zu Produktions-zwecken	30%
Motorfahrzeuge aller Art	40%	Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten wie z. B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen	40%
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind	40%	Büromaschinen	40%
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software)	40%	Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz und andere Nutzungsrechte; Goodwill	40%
Automatische Steuerungssysteme	40%	Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte	40%
Werkzeuge, Werkgeschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten etc.	45%	Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche	45%

▲ Abb. 20 Abschreibungssätze für die direkte Bundessteuer

- 1 Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.
- 2 Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.
- 3 Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.

Rückstellungsart	Steuerliche Anwendungspraxis
Rückstellungen für Entwicklungskosten (staatlicher Investitionsanreiz; Steuererleichterung)	bis zu 10% des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken
Rückstellungen für Garantieleistungen	je nach Branche 1% bis 3% des Umsatzes
privilegierte Warenreserven oder sogenanntes Warenlager-Drittel (Wertberichtigungen auf Warenlager; stille Reserven)	Unterbewertung des Warenlagers um maximal einen Drittel der handelsrechtlichen Obergrenze; bei entsprechendem Nachweis kann die Unterbewertung auch grösser sein
Rückstellung auf Debitoren (Delkredere)	5% bis 10% des Debitorenbestandes pauschal, ohne Begründung; darüber hinaus nur mit Nachweis erhöhter Risiken
Rückstellungen für Steuern	ab dem Übergang zur Postnumerandobesteuerung zulässig
Rückstellungen für Grossreparaturen	limitiert auf jährlich 0,5% des Buch- oder Verkehrswertes, bis 5% oder 10% erreicht sind
Rückstellungen für Vorsorgezwecke	steuerlich nicht zulässig
Rückstellungen zu Wiederbeschaffungszwecken	steuerlich nicht zulässig

▲ Abb. 21 Steuerliche Anwendungspraxis bei Rückstellungen

Soll	Privat	Haben	Aufwand	Erfolgsrechnung	Ertrag
Privatbezüge (bar, Waren, Material)	Eigenlohn ¹		Aufwände	Erträge	
Privat in Anspruch genommene Geschäftsräume	Zinsansprüche des Inhabers ¹		Gewinn	Verlust	
Zahlungen für den Privathaushalt des Geschäftsinhabers	Anspruch für zur Verfügung gestellte Privaträumlichkeiten				
	Gutschrift privat bezahlter Geschäftsspesen				
Saldo = Guthaben	Saldo = Schuld				

Soll	Eigenkapital	Haben
→ Verminderung der Einlage	Anfangseinlage	
→ Verlust	Erhöhung der Einlage	←
	Gewinn	←
Saldo = Endbetrag	Saldo = Endbetrag	

▲ Abb. 22 Zusammenhang zwischen den Konten der Einzelunternehmung

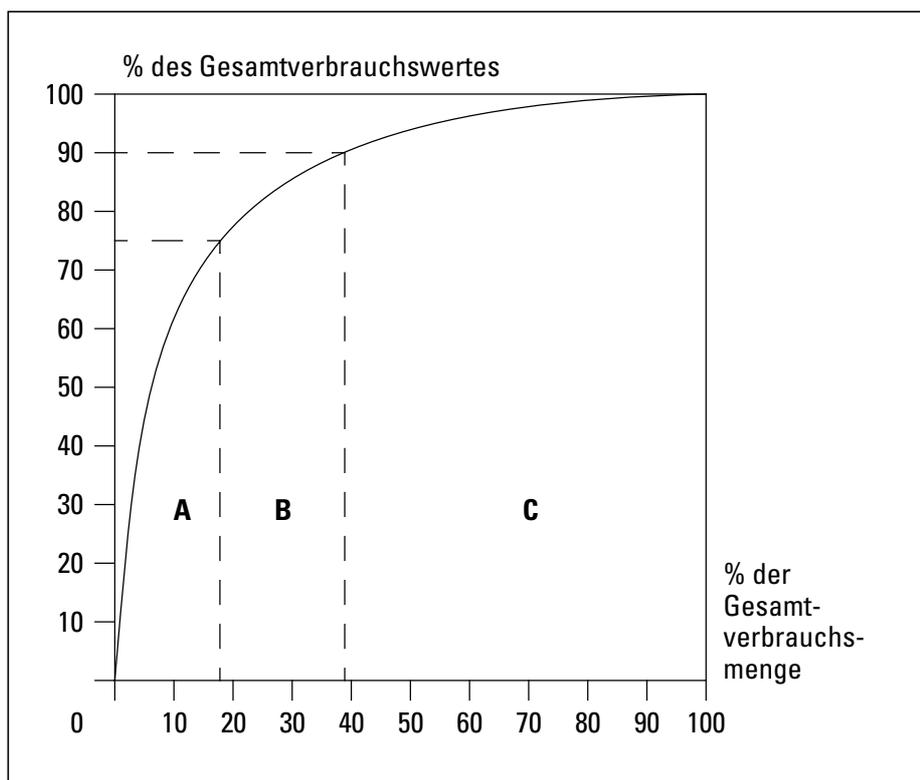
1 Die in der Praxis oft vorkommende Verbuchung von sogenanntem «Eigenlohn» für den Geschäftsinhaber und einem «Eigenzins» für das investierte Eigenkapital wird in der Lehre abgelehnt.

Bilanz-Position	Betriebswirtschaftliche Bewertungsrichtlinien
Forderungen	Wertberichtigung durch Delkredere, zu erwartende Skontoabzüge, zu erwartende Abzüge aus Werkgarantie
Vorräte	Rohwaren: Tageswert auf Beschaffungsmarkt Halbfabrikate: Selbstkosten, je nach Stand der Arbeiten Fertigfabrikate: Selbstkosten je nach Warenart und Branche Abzug für Schwund und/oder schlechte Verkauflichkeit (Ladenhüter) Liquidationswert: Tageswert auf «Occasionsmarkt»
Sachanlagen	unbebautes Land: Preis für vergleichbare Lage Liegenschaften/Gebäude: Expertenschätzung (als Substanzwert gilt der sogenannte «Realwert», als Liquidationswert der sogenannte «Verkehrswert») oder Abschreibungsrechnung übrige Sachanlagen: interne kalkulatorische Werte, Indexrechnung mit Abschreibungsrechnung oder Reproduktionskostenzeitwerte eventueller Rückstellungsbedarf für künftigen Unterhalts- und Erneuerungsbedarf ist zu berücksichtigen
Beteiligungen	Problematik der Unternehmungsbewertung; Unterscheidung Minderheits-/Mehrheitsanteile
immaterielle Vermögensteile	eventuell Aktivierung immaterieller Vermögensteile, welche auch handelsrechtlich aktivierbar wären
Schulden	zum Nennwert eingesetzt
Rückstellungen	Steuerrückstellungen: für geschuldete, mutmassliche und latente Steuern auf un versteuerten stillen Reserven übrige Rückstellungen: soweit betriebswirtschaftlich begründet

▲ Abb. 23 Bewertungsrichtlinien für Bilanz-Positionen

Erfolgs-Position	Betriebswirtschaftliche Bewertungsrichtlinien
Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> ■ Ersatz der buchmässigen Abschreibungen durch kalkulatorische ■ Gewinne und Verluste aus Anlageabgängen sind als ausserordentlich auszusondern
Veränderungen der stillen Reserven	<ul style="list-style-type: none"> ■ sind genau nachzuführen (vgl. auch Art. 663b Ziff. 8 OR) ■ alle Veränderungen bei den stillen Reserven, die erfolgswirksam stattgefunden haben, sind zu korrigieren
verdeckte Gewinnausschüttungen	<p>sind aufzurechnen; Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ überhöhte Bezüge von mitarbeitenden Aktionären und der Geschäftsleitung (in Ausnahmefällen ist auch das Gegenteil der Fall!) ■ Vergünstigungen an Nahestehende, die Dritten nicht gewährt werden: <ul style="list-style-type: none"> □ überhöhte Verzinsung von Darlehen □ zu tiefer Preis für verkaufte Aktiven □ zu hoher Preis für gekaufte Aktiven □ Gratisbezug von Naturalien
andere ausserordentliche, nichtbetriebliche und/oder unverbuchte Aufwände und Erträge	sind aus dem Betriebsergebnis zu eliminieren bzw. zu berücksichtigen
Steueraufwand	gegebenenfalls periodengerecht neu zu berechnen (Phasenverschiebung!)

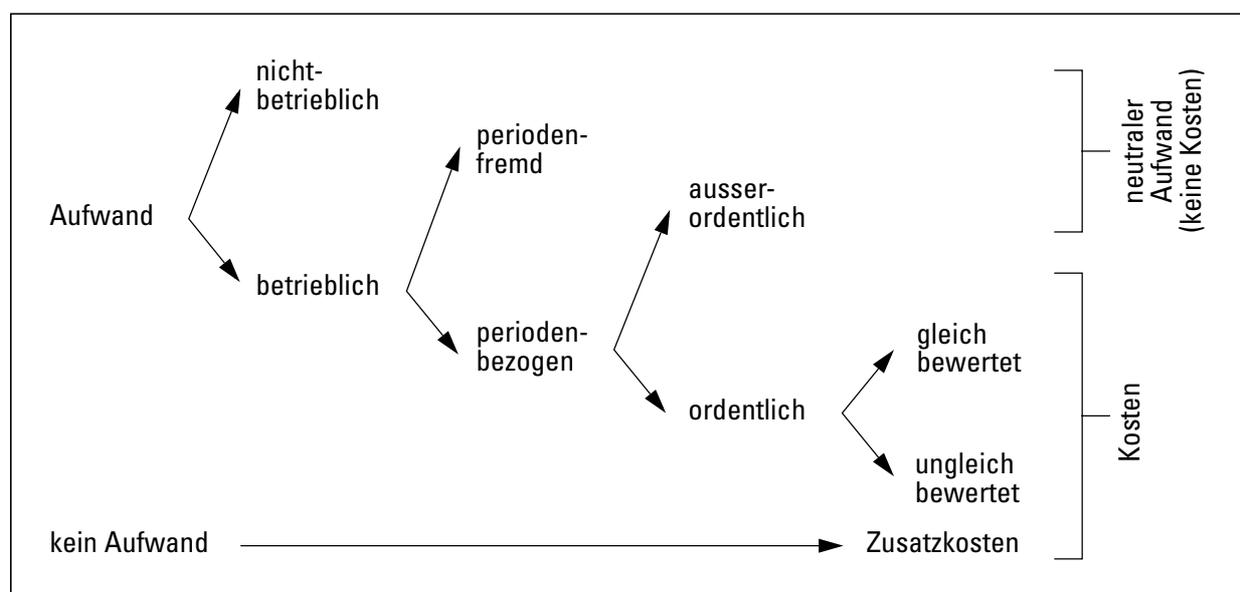
▲ Abb. 24 Bewertungsrichtlinien für Erfolgs-Positionen



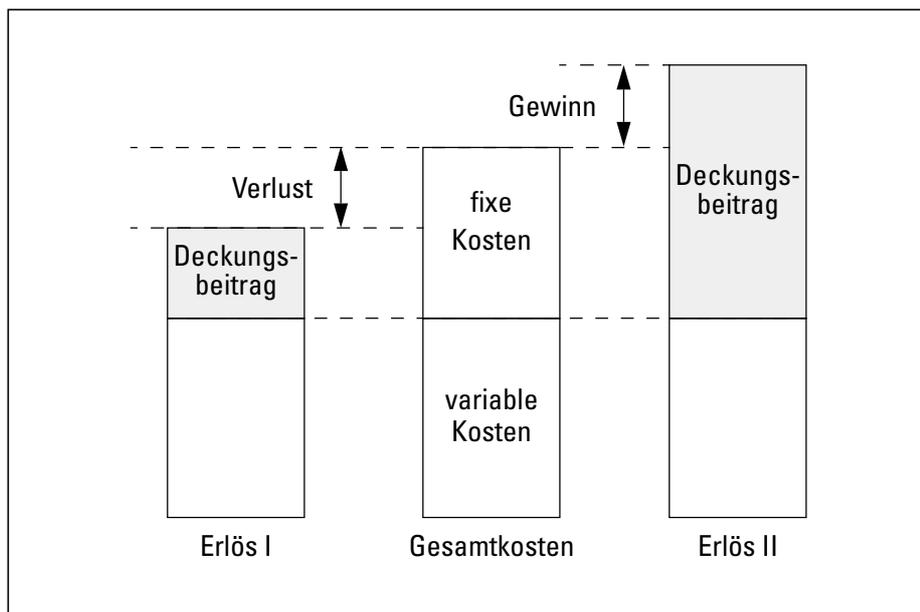
▲ Abb. 25 ABC-Analyse

	Gesamt	20.1	20.2	20.3	20.4	20.5
1. Buchwert Anfangsbilanz						
2. Zugänge (Anschaffungskosten)						
3. Wertvermehrende Aufwendungen und Eigenleistungen						
4. Abgänge (Anschaffungskosten)						
5. Netto Zu-/Abgänge (2 + 3 – 4)						
6. Belastung der Erfolgsrechnung für Abschreibungen und wertvermehrende Aufwendungen						
7. Buchwert Schlussbilanz (1 + 5 – 6)						
8. Kalkulatorische Abschreibungen (auf 9 [Vorjahr] + 5)						
9. Betriebswirtschaftlicher Wert der Anlagen (9 [Vorjahr] + 5 – 8)						
10. Bestand stille Reserven (9 – 7)						

▲ Abb. 26 Anlagenspiegel



▲ Abb. 27 Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten



▲ Abb. 28 Deckungsbeitrag und Gewinn

	Produkt A	Produkt B
Verkaufspreis pro Stück	2,-	5,-
Einzelmaterial	0,30	1,-
Einzellöhne	0,60	1,90
variable Herstellungsgemeinkosten	0,30	0,80
variable Herstellungskosten	1,20	3,70
variable Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten	0,05	0,20
variable (Selbst-)Kosten pro Stück	1,25	3,90
Deckungsbeitrag pro Stück	0,75	1,10
geplante Produktion und Verkauf	× 18 500	× 8 000
Deckungsbeitrag pro Produkt	13 875,-	8 800,-
Deckungsbeitrag Produkt A und B total	22 675,-	
fixe Kosten Produktion: Produkt A: 9 250,- Produkt B: 11 200,-	20 450,-	
fixe Kosten Verwaltung und Vertrieb: Produkt A: 2 775,- Produkt B: 2 400,-	5 175,-	
Betriebsverlust: Produkt A: Gewinn = 1 850,- Produkt B: Verlust = 4 800,-	-2 950,-	

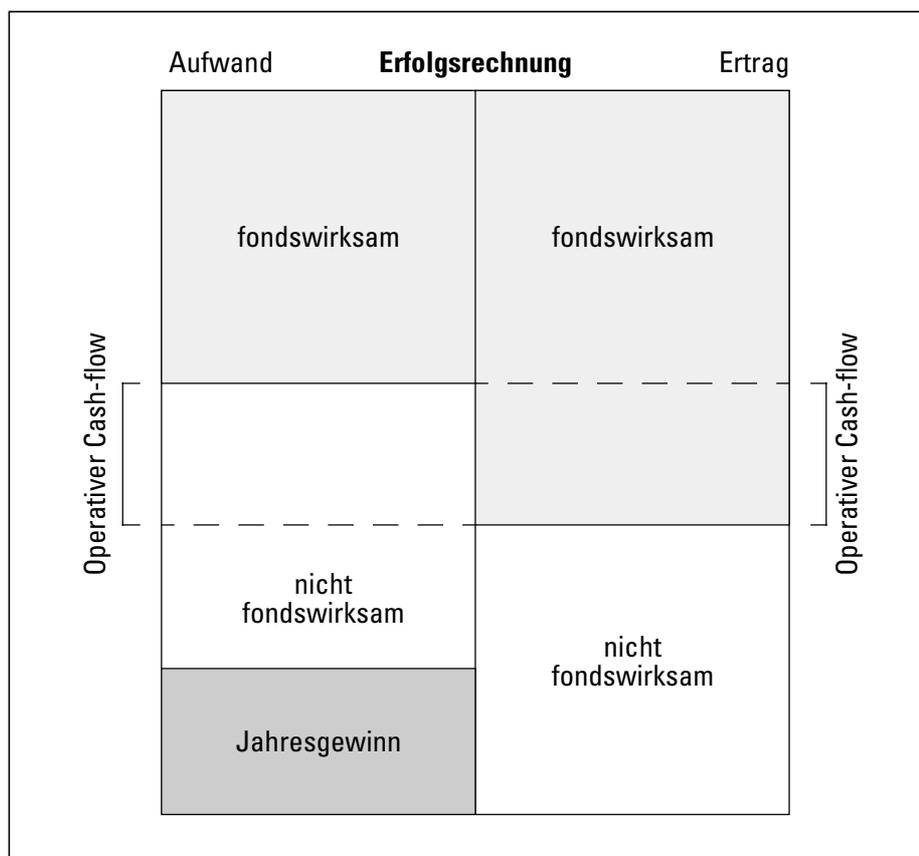
▲ Abb. 29 Beispiel zur Deckungsbeitragsrechnung

Aktiven		Bilanz		Passiven	
8	Kasse, Post, Bank (Kontokorrent)			Bank (Kontokorrent)	
7	-----			-----	
6	Kassaeffekten, kurzfristige Festgelder, Besitzwechsel			Kreditoren, Schuldwechsel, Dividenden	
5	-----			-----	
4	Debitoren (kurzfristige Kundenforderungen)			transitorische Passiven (Geldschulden)	
3	transitorische Aktiven (Geldforderungen)			kurzfristige Rückstellungen	
3	-----			-----	
2	transitorische Aktiven (Dienstleistungsforderungen)			transitorische Passiven (Dienstleistungsschulden)	
1	Anzahlungen an Lieferanten			Anzahlungen von Kunden	
2	Vorräte (einschliesslich angefangene Arbeiten)			-----	
1	-----			-----	
1	langfristige Kundenforderungen, Darlehen, Beteiligungen			langfristige Rückstellungen	12
1	Mobilien, Maschinen, Einrichtungen			Darlehen, Hypotheken, Obligationen	11
1	Liegenschaften			Eigenkapital	11
9	-----			-----	10

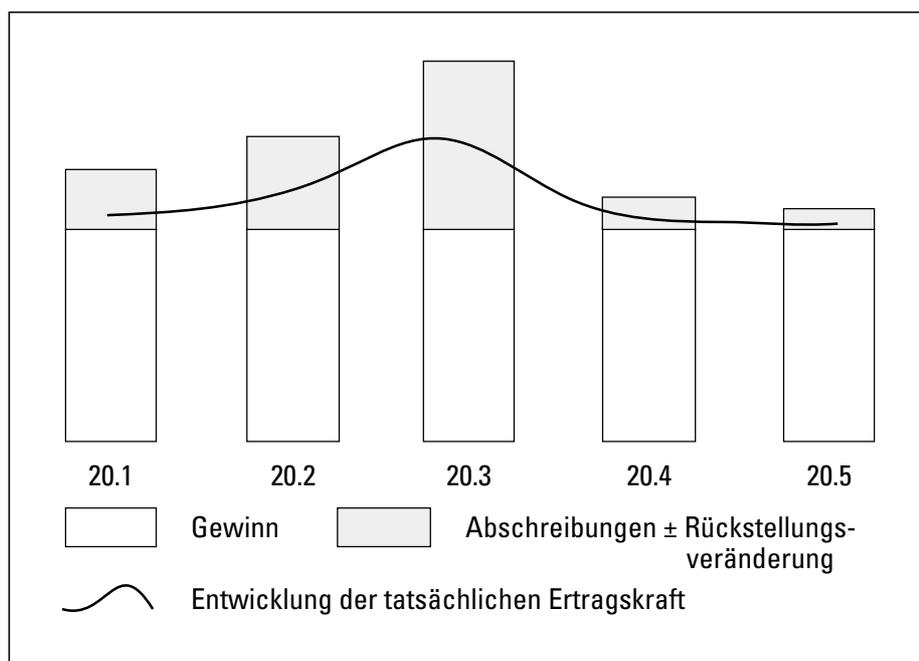
▲ Abb. 30 Möglichkeiten zur Fondsbildung (Weilenmann 1985, S. 14)



▲ Abb. 31 Gliederung der Mittelflussrechnung



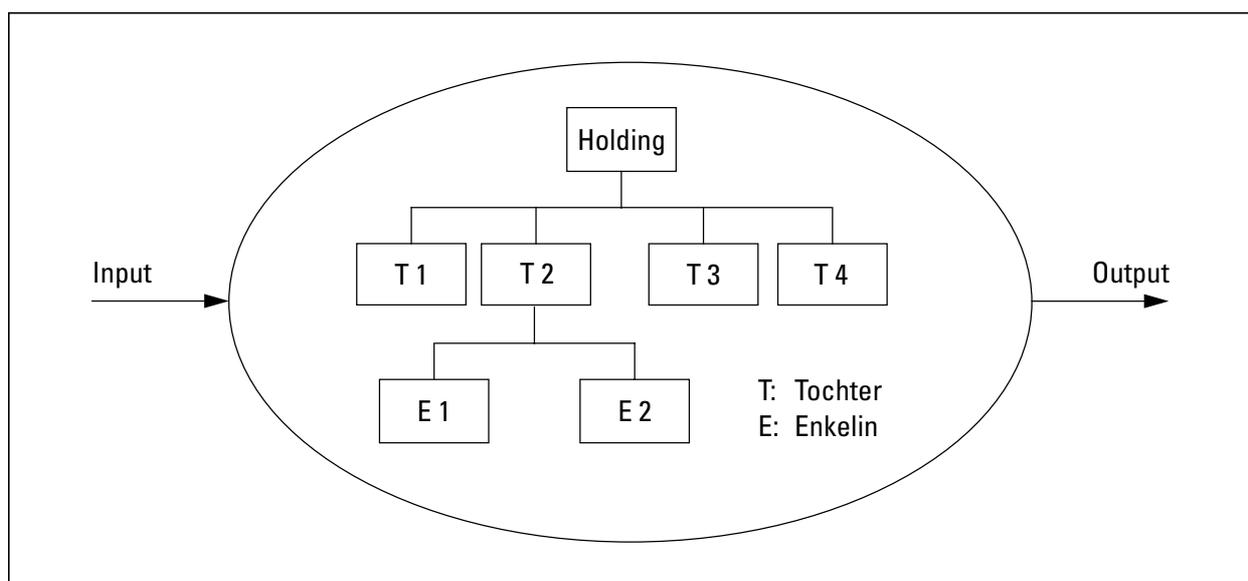
▲ Abb. 32 Direkte und indirekte Cash-flow-Berechnung



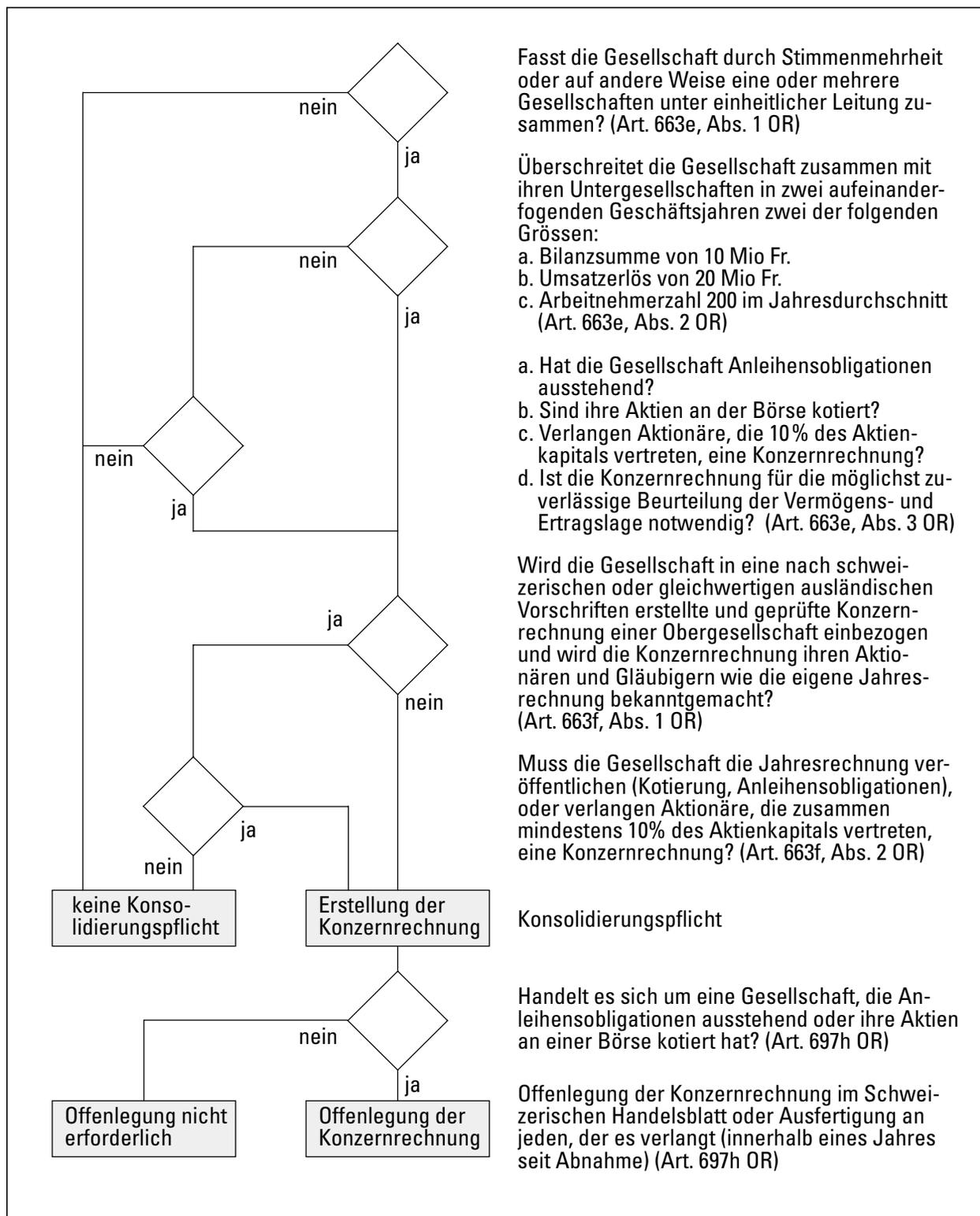
▲ Abb. 33 Operativer Cash-flow als Kennzahl der Ertragskraft

	Betriebsgewinn (Betriebsertrag – Betriebsaufwand)
	+ Abschreibungen
	± Rückstellungsveränderung
=	Operativer Cash-flow 1 (selbsterarbeitete Mittel aus Geschäftstätigkeit; funds provided by operations; Fonds: Netto-umlaufvermögen)
	+ Desinvestitionen im Umlaufvermögen (Debitoren, Lager)
	– Investitionen ins Umlaufvermögen (Debitoren, Lager)
	+ Zunahme Kreditoren
	– Abnahme Kreditoren
=	Operativer Cash-flow 2 (Zu-/Abnahme der flüssigen Mittel (Cash) aus Geschäftstätigkeit; cash provided by operations, Fonds: flüssige Mittel)
	+ Desinvestitionen im Anlagevermögen
	+ Investitionen ins Anlagevermögen
	– Kreditaufnahmen (optional, je nach Informationsbedürfnis)
	+ Kreditrückzahlungen (optional)
	– Eigenkapitalerhöhungen (optional)
	Eigenkapitalrückzüge und Dividendenausschüttungen (optional)
=	Free Cash-flow (im Sinne des «totalen Cash-Zuflusses und -Abflusses»: Steht je nach konkreter Berechnungsweise zur freien Verfügung der Unternehmung)
	– Steuern
=	Netto-Cash-flow

▲ Abb. 34 Zusammenhänge zwischen den Cash-flow-Begriffen



▲ Abb. 35 Die Fiktion der juristischen Einheit des Konzerns



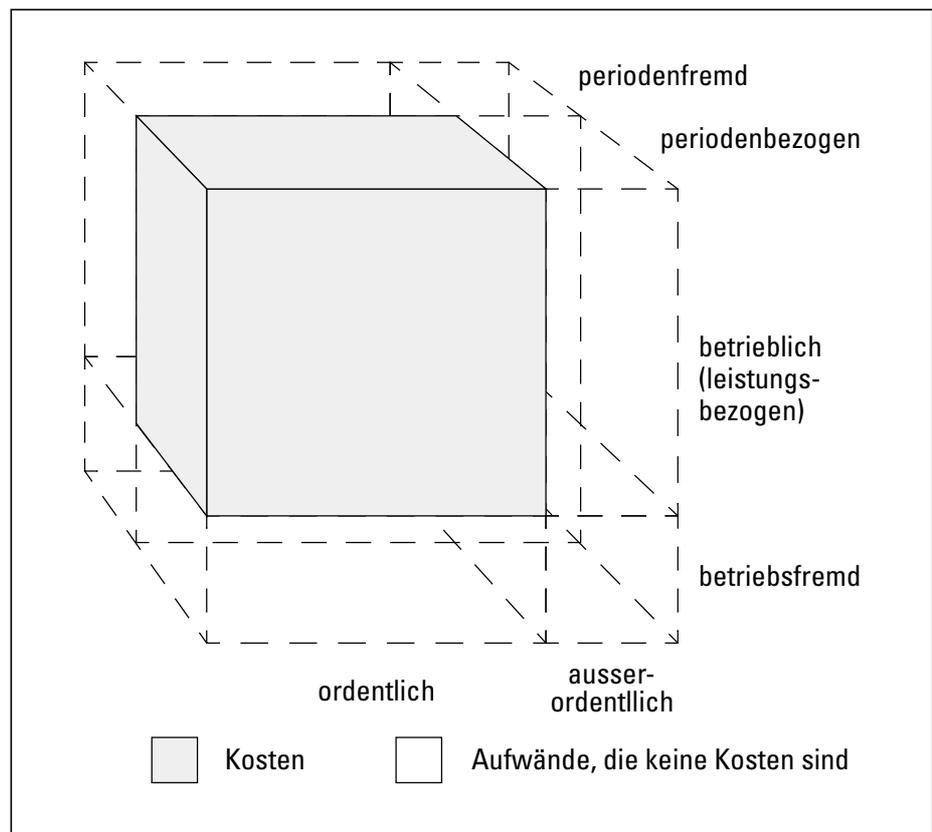
▲ Abb. 36 Die gesetzlichen Regelungen zur Konsolidierungspflicht (in Anlehnung an Bertschinger 1991, S. 556)

Die Muttergesellschaft hat per Januar 20.1 2/3 des Aktienkapitals einer Tochtergesellschaft erworben.				
Unterschiedsbetrag:				
Kaufpreis 400		400		
2/3 Anteil Eigenkapital von 510		<u>340</u>		
aktiver Unterschiedsbetrag		60		
	Mutter	Tochter	Konzern Vollkonsolidierung	Konzern Quotenkonsolidierung
Zahlungsmittel	100	30	130	120
Forderungen	300	180	480	420
Vorräte	600	420	1020	880
Sachanlagen	950	300	1250	1150
Beteiligungen	400	–	–	–
aktiver Unterschiedsbetrag	–	–	60	60
	2350	930	2940	2630
kurzfristiges FK	600	330	930	820
langfristiges FK	950	90	1040	1010
Aktienkapital	500	300	500	500
Reserven	300	210	300	300
Minderheitsanteile	–	–	170	–
	2350	930	2940	2630

▲ Abb. 37 Summarisches Beispiel zur Voll- und Quotenkonsolidierung

Aufwand					
neutraler Aufwand		Zweckaufwand			
nicht-betrieblicher Aufwand	ausser-ordentlicher Aufwand	Aufwand = Kosten	Aufwand > Kosten	Aufwand < Kosten	
z. B. Liegenschaftenaufwand, Zins, Wertschriftenaufwand	z. B. a. o. Verluste aus Veräußerungen von Anlagevermögen	z. B. Löhne, Energie, Mieten u. v. m.	Bildung stiller Reserven, Periodenabgrenzung	Auflösung stiller Reserven, Periodenabgrenzung	
		Kosten = Aufwand	Kosten < Aufwand	Kosten > Aufwand	z. B. innerbetriebliche Kosten, kalkulatorische Zinsen auf investiertem Eigenkapital, kalkulatorisches Risiko
		Grundkosten	Anderskosten		Zusatzkosten
			kalkulatorische Kosten		
Kosten					

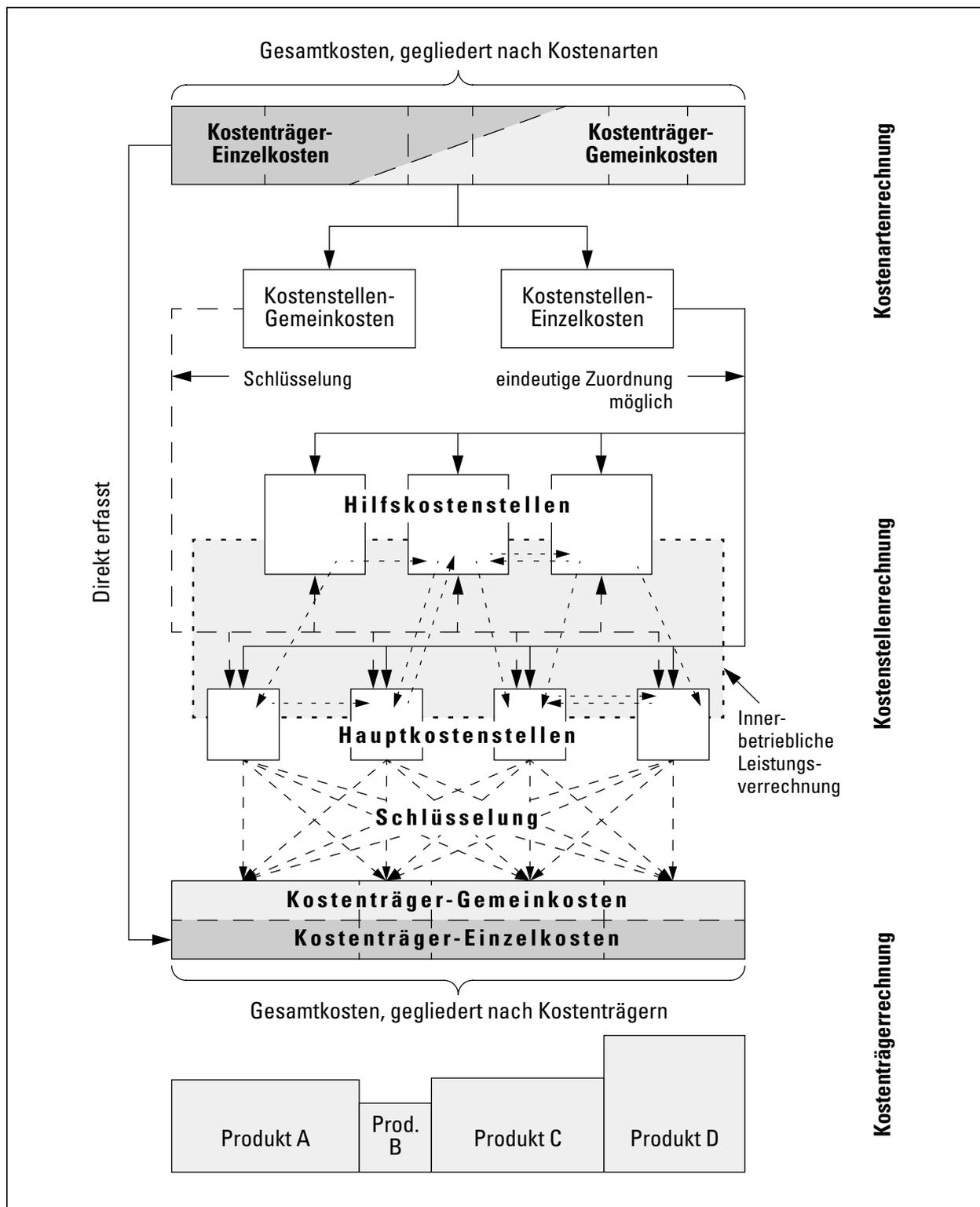
▲ Abb. 38 Abgrenzung von Aufwand und Kosten



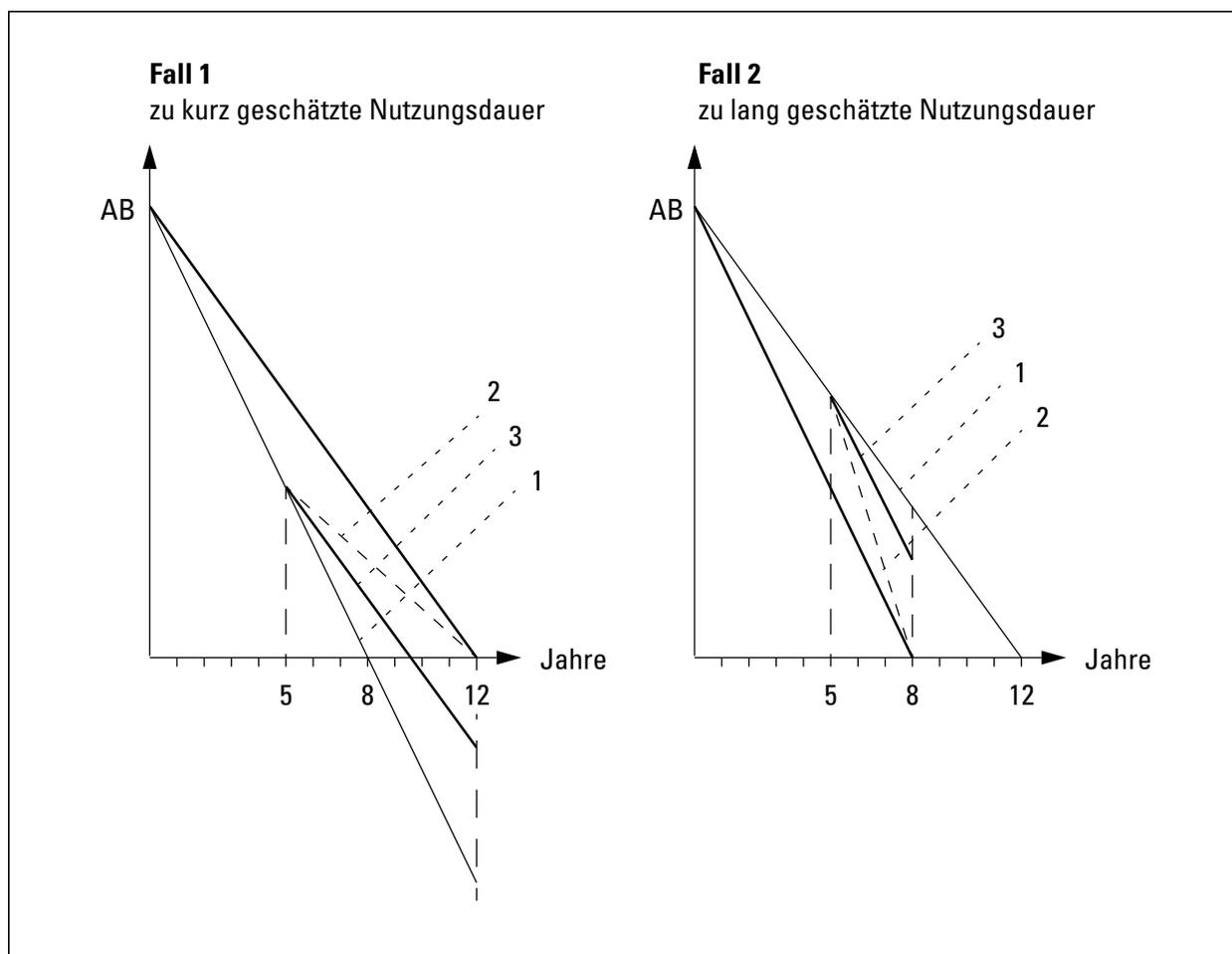
▲ Abb. 39 Kostenkriterien (nach Klook et al. 1993, S. 36)

Ertrag					
neutraler Ertrag		Zweckertrag			
nicht-betrieblicher Ertrag	ausser-ordentlicher Ertrag	Ertrag = Leistung	Ertrag > Leistung	Ertrag < Leistung	
z. B. Liegenschaftenertrag, Zinsertrag, Wertschriften-ertrag	z. B. a. o. Gewinne aus Veräußerungen von Anlagevermögen	z. B. Umsatzerlöse	Auflösung stiller Reserven, Periodenabgrenzung	Bildung stiller Reserven, Periodenabgrenzung	
		Leistung = Ertrag	Leistung < Ertrag	Leistung > Ertrag	z. B. innerbetriebliche Leistungen
		Grundleistung	Andersleistung		Zusatzleistung
			kalkulatorische Leistung		
Leistung					

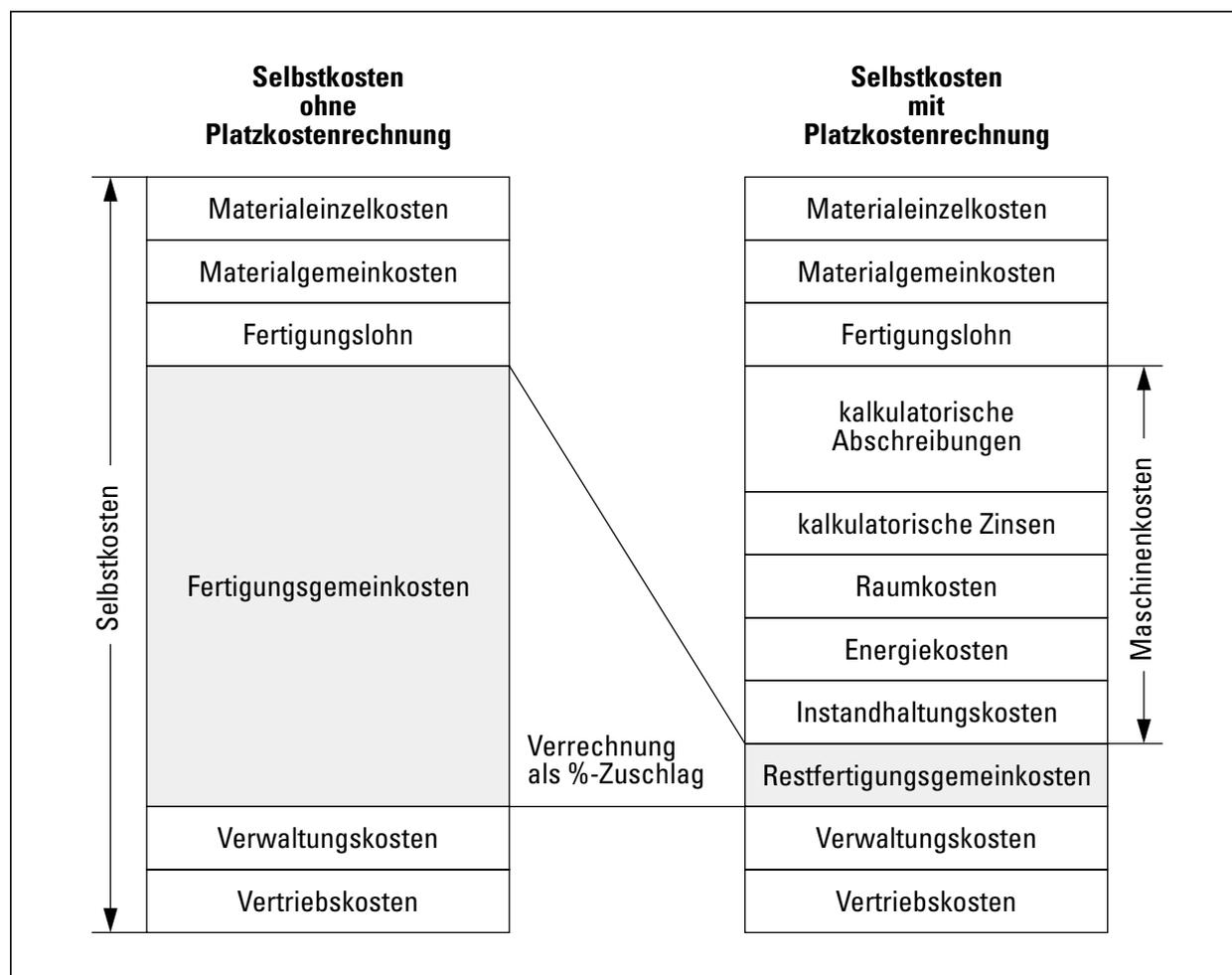
▲ Abb. 40 Abgrenzung von Ertrag und Leistung



▲ Abb. 41 Grundstruktur der Kosten- und Leistungsrechnung (nach Heinen/Dietel 1991, S. 1230)



▲ Abb. 42 Abschreibungen bei falsch geschätzter Nutzungsdauer



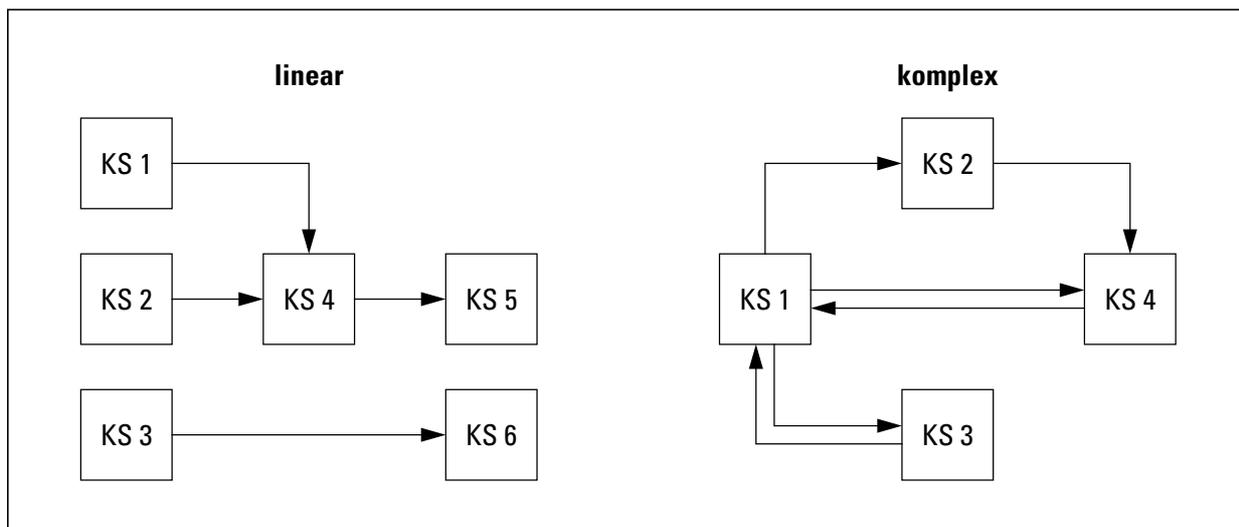
▲ Abb. 43 Zusammensetzung der Selbstkosten mit und ohne Platzkostenrechnung (Warnecke et al. 1990, S. 67)

Kostenarten	Organisatorische Voraussetzungen für die direkte Zuordnung auf Kostenstellen
Hilfslöhne	Feste Zuordnung des Mitarbeiters zu einer Kostenstelle oder Angabe der Kostenstelle auf jedem einzelnen Lohnschein
Gehälter, Personalnebenkosten, Reisekosten	Zuordnung des Mitarbeiters zu einer Kostenstelle
Hilfs-, Betriebsstoffe	Angabe der Kostenstelle auf Material-Entnahmeschein oder auf der internen Bestellung (bei Fremdbezug)
Kalkulatorische Abschreibungen	Zuordnung jedes Anlagegegenstandes zu einer Kostenstelle
Kalkulatorische Zinsen	Zuordnung der Vermögensteile zu den Kostenstellen
Instandhaltung	Zuordnung der Anlagegüter zu Kostenstellen und Angabe der Kostenstellen auf den internen Reparaturaufträgen
Energiekosten	Anbringung von Messgeräten zur Messung des Strom-, Gas-, Wasserverbrauchs (lohnt sich nur bei «Grossverbrauchern»)

▲ Abb. 44 Organisatorische Voraussetzungen der direkten Zurechnung auf Kostenstellen (Zorn 1990, S. 117)

Kostenart	Verteilungsgrundlage (Schlüsselart) für die Verteilung auf die Kostenstellen
Raumkosten Materiallager	Menge des Materialverbrauchs der Kostenstelle
Hilfslöhne	Zahl der gesamten Arbeitsstunden der Kostenstelle
Kalkulatorische Zinsen	Investierte Vermögenswerte je Kostenstelle
Werbekosten	Umsätze je Vertriebsgruppe
Arbeitsvorbereitung	Summe der Fertigungslöhne je Fertigungsstelle
Stromverbrauch	Anschlusswerte (kW)
Abschreibungen Maschinen	Zahl der Maschinenstunden je Kostenstelle
Mieten, Gebäudekosten	Fläche je Kostenstelle in m ² (evtl. unter Berücksichtigung eines Qualitätsindex zur Unterscheidung verschiedener Mietwerte von Räumlichkeiten)
Heizkosten	Fläche der Kostenstelle, Kubatur der Kostenstelle, Fläche der installierten Heizkörper je Kostenstelle
Eigenreparaturen	Aufgewendete Reparaturstunden je Kostenstelle
Kosten der Produktekontrolle	Zahl der fertiggestellten Stücke
Sozialleistungen	Bruttolöhne und -gehälter je Kostenstelle
Kantine	Anzahl Mitarbeiter je Kostenstelle
Kosten für Sachversicherungen	Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungswerte der investierten Sachgüter der Kostenstelle
Innerbetriebliche Transportkosten	Tonnenkilometer, Kombination der gefahrenen km und der beförderten Mengen
Raumkosten	Kombination der beanspruchten Fläche in m ² und der für die Ausstattung investierten Mittel
Pressluftanlage	Fixkostenanteil plus Anzahl Anschlüsse je Kostenstelle

▲ Abb. 45 Schlüsselgrößen für die indirekte Kosten-Verteilung



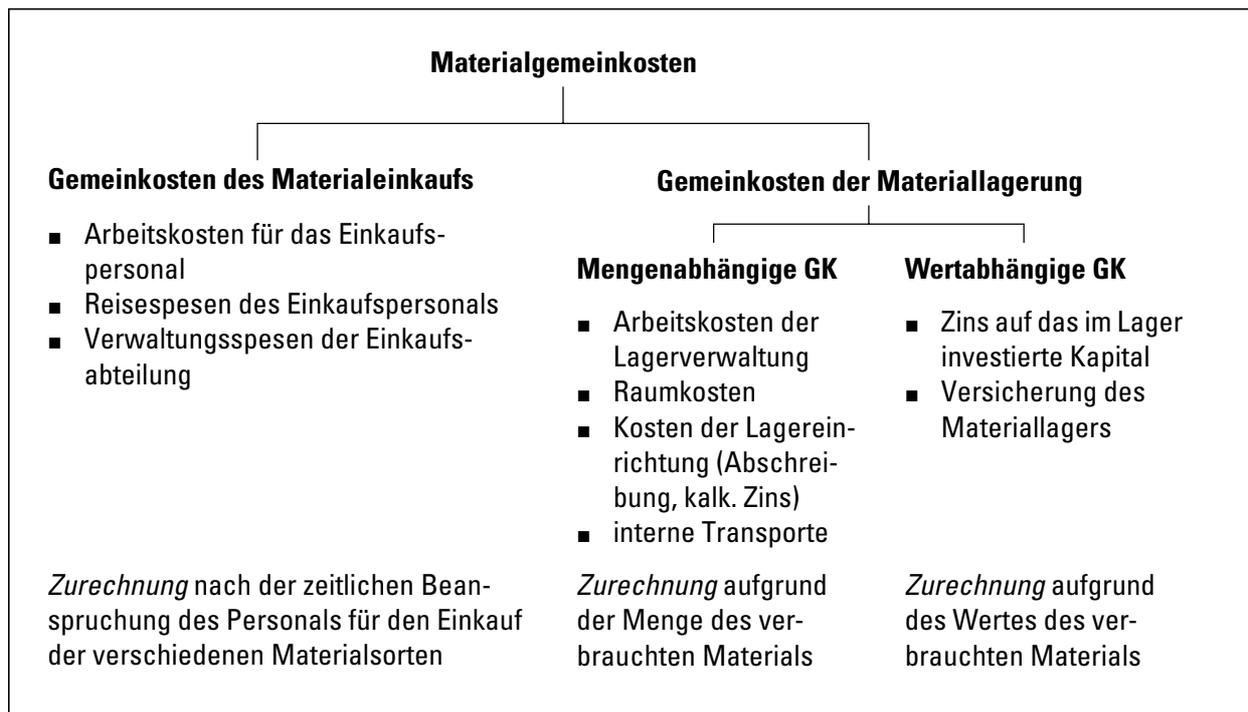
▲ Abb. 46 Beziehungsmuster zwischen Kostenstellen

		Hilfskostenstellen					Hauptkostenstellen			
		1	2	3	4	5	6	7	...	n
innerbetriebliche Leistungsverrechnung	primäre Gemeinkosten	x	x	x	x	x	x	x		...
	Umlage Kostenstelle 1		$x_{1,1}$	$x_{1,2}$	$x_{1,3}$	$x_{1,4}$	$x_{1,5}$	$x_{1,6}$...
	Umlage Kostenstelle 2			$x_{2,1}$	$x_{2,2}$	$x_{2,3}$	$x_{2,4}$	$x_{2,5}$...
	Umlage Kostenstelle 3				$x_{3,1}$	$x_{3,2}$	$x_{3,3}$	$x_{3,4}$...
	Umlage Kostenstelle 4					$x_{4,1}$	$x_{4,2}$	$x_{4,3}$...
	Umlage Kostenstelle 5						$x_{5,1}$	$x_{5,2}$...
	Endkosten		0	0	0	0	0	Σ_6	Σ_7	

▲ Abb. 47 Treppenverfahren der internen Leistungsverrechnung

		Hilfskostenstellen					Hauptkostenstellen			
		1	2	3	4	5	6	7	...	n
innerbetriebliche Leistungsverrechnung	primäre Gemeinkosten	x	x	x	x	x	x	x
	Umlage Kostenstelle 1		→				→ x	→ x		...
	Umlage Kostenstelle 2			→			→ x	→ x		...
	Umlage Kostenstelle 3				→		→ x	→ x		...
	Umlage Kostenstelle 4					→	→ x	→ x		...
	Umlage Kostenstelle 5						→ x	→ x		...
	Endkosten	0	0	0	0	0	Σ_6	Σ_7		Σ_n

▲ Abb. 48 Anbauverfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung



▲ Abb. 49 Zuschlagssätze für Materialgemeinkosten (Nadig 1989, S. 47)

	Kostenstellen			Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen					Kostenträger					
	Kostenarten	Schlüssel	Betrag	allg. Hilfskostenstellen			Fertigungshilfsstellen				Materialstellen	F&E-Stellen	Verwaltungsstellen	Vertriebsstellen	A	B
				1	2	3	1	2	3	4						
Einzelkosten																
primäre Kosten	Personalkosten															
	Werkstoffkosten															
	Betriebsmittelkosten															
	Dienstleistungskosten															
	Kapitalkosten															
	Gebühren															
	Steuern															
	Summe aller primären Kostenträger-Gemeinkosten															
sekundäre Kosten	Umlage der allgemeinen Hilfskostenstellen															
	Umlage der Fertigungshilfsstellen															
	Leistungsaustausch zwischen Hauptkostenstellen															
Summe der Kostenträger-Gemeinkosten pro Hauptkostenstelle (primäre Kosten + sekundäre Kosten – Entlastungen = Endkosten)				0	0											
Basisgrösse für Zuschlagssatz																
Zuschlagssätze auf Kostenträger in Prozent																

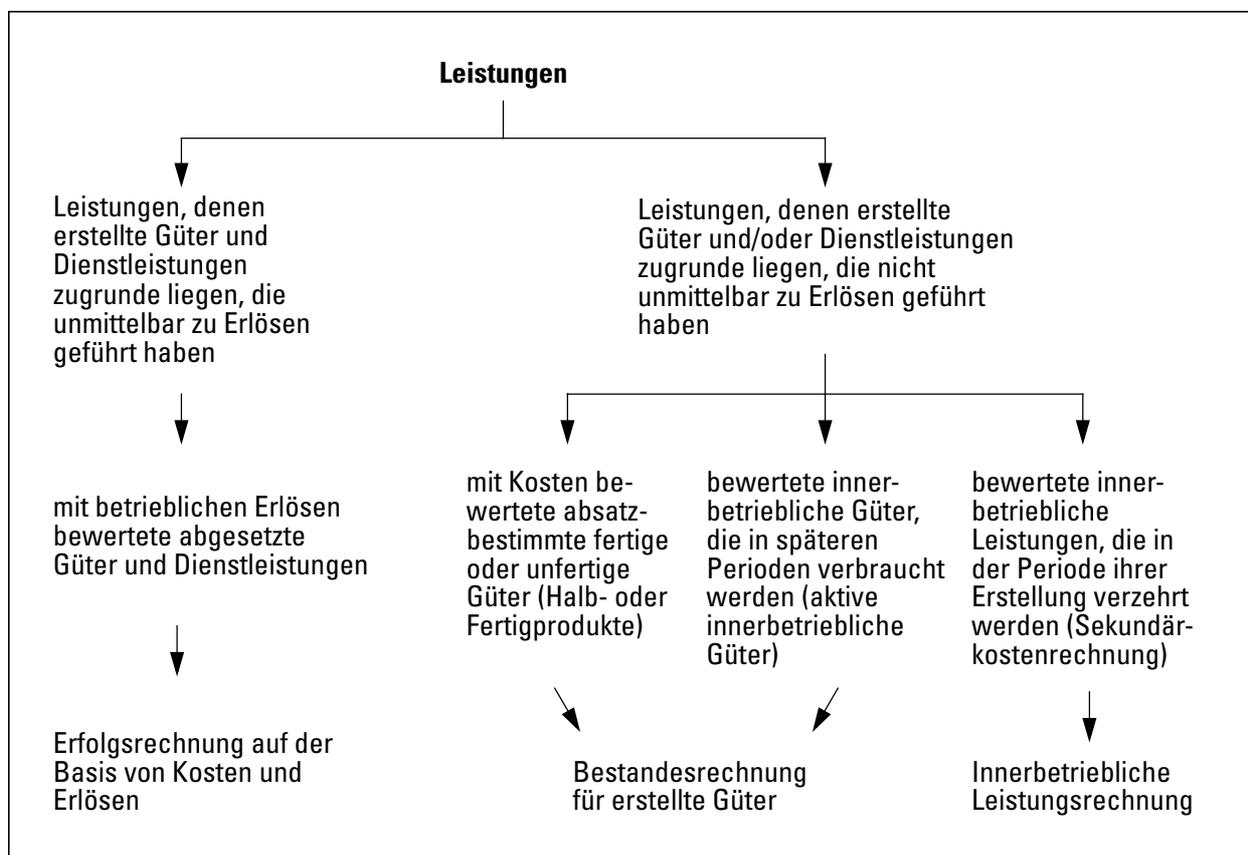
▲ Abb. 50 Schema eines Betriebsabrechnungsbogens (BAB)

Budget-/IST-Kosten-Vergleich Kostenstelle «XY» in 1000 Fr.								
Abrechnungszeitraum				Kostenarten-Nr. und Bezeichnung	Aufgelaufen seit Jahresbeginn			
Budget	IST	Abw. Fr.	%		Budget	IST	Abw. Fr.	%
90	77	13	14	Gehälter EAV	180	172	8	4
22	18	4	18	Sozialzuschlag EAV	43	41	2	5
112	95	17	15	Saläre EAV inkl. Sozialzuschlag	223	213	10	4
242	241	1	0	Löhne GAV	483	480	3	1
58	58	0	0	Sozialzuschlag GAV	117	116	1	1
300	299	1	0	Löhne GAV inkl. Sozialzuschlag	600	596	4	1
412	394	18	4	Total Personalkosten (PK)	823	809	14	2
0	0	0	0	Saläre/Löhne Temporäre	0	3	-3	
412	394	18	4	Total PK inkl. Temporäre	823	812	11	1
100	116	-16	-16	Löhne an Fremdarbeiter	200	232	-32	-16
100	116	-16	-16	Pers. Ko. übrige Externe	200	232	-32	-16
512	510	2	0	Total Personalkosten	1023	1044	-21	-2
0	8	-8		Abschreibung Gebäude I	0	16	-16	
8	0	8	100	Abschreibung Gebäude II	15	0	15	100
8	8	0	0	Total Abschreibungen Gebäude	15	16	-1	-7
5	10	-5	100	Abschreibungen Einrichtungen	10	19	-9	-90
0	2	-2		Gebäudeunterhalt I	0	3	-3	
0	67	-67		Gebäudeunterhalt II	0	104	-104	
73	0	73	100	Gebäudeunterhalt III	146	0	146	100
73	69	4	5	Total Gebäudeunterhalt	146	107	39	27
0	2	-2		Bezüge Betriebsmaterial	0	3	-3	
0	10	-10		Betriebsmaterial	0	21	-21	
0	4	-4		Unterhalt Bauten/Betriebseinr.	0	10	-10	
40	40	0	0	Mech. Werkstätten Leitung	80	80	0	0
0	1	-1		Betriebswerkstätten	0	2	-2	
0	13	-13		Bauwerkstätten	0	23	-23	
0	1	-1		Elektroanlagen	0	3	-3	
0	0	0	0	Elektromechanik	0	1	-1	
0	0	0	0	Zentralwerkstätten	0	2	-2	
0	1	-1		Verrechnung Werkstattaufträge	0	0	0	0
29	0	29	100	Instandhaltung	57	0	57	100
69	72	-3		Total Instandhaltung	137	146	-9	-7
6	4	2	33	EDV Betriebskosten	12	28	-16	-133
0	2	-2		EDV Telekommunikation	0	3	-3	
6	6	0	0	EDV-Kosten	12	31	-19	-158
0	4	-4		Bürobedarf	0	4	-4	
1	1	0	0	Energien und Brennstoffe	3	2	1	33
0	1	-1		PTT/Telefon/Telefax	0	2	-2	
2	0	2	100	diverse Kosten	5	0	5	100
157	163	-6	-4	Total übrige Kosten	313	312	1	0
676	681	-5	-1	Total vor Weiterverrechnung	1351	1371	-20	-1
-624	-472	-152	-25	IBL-Verrechnung Kostenstelle A	-1250	-1066	-184	-15

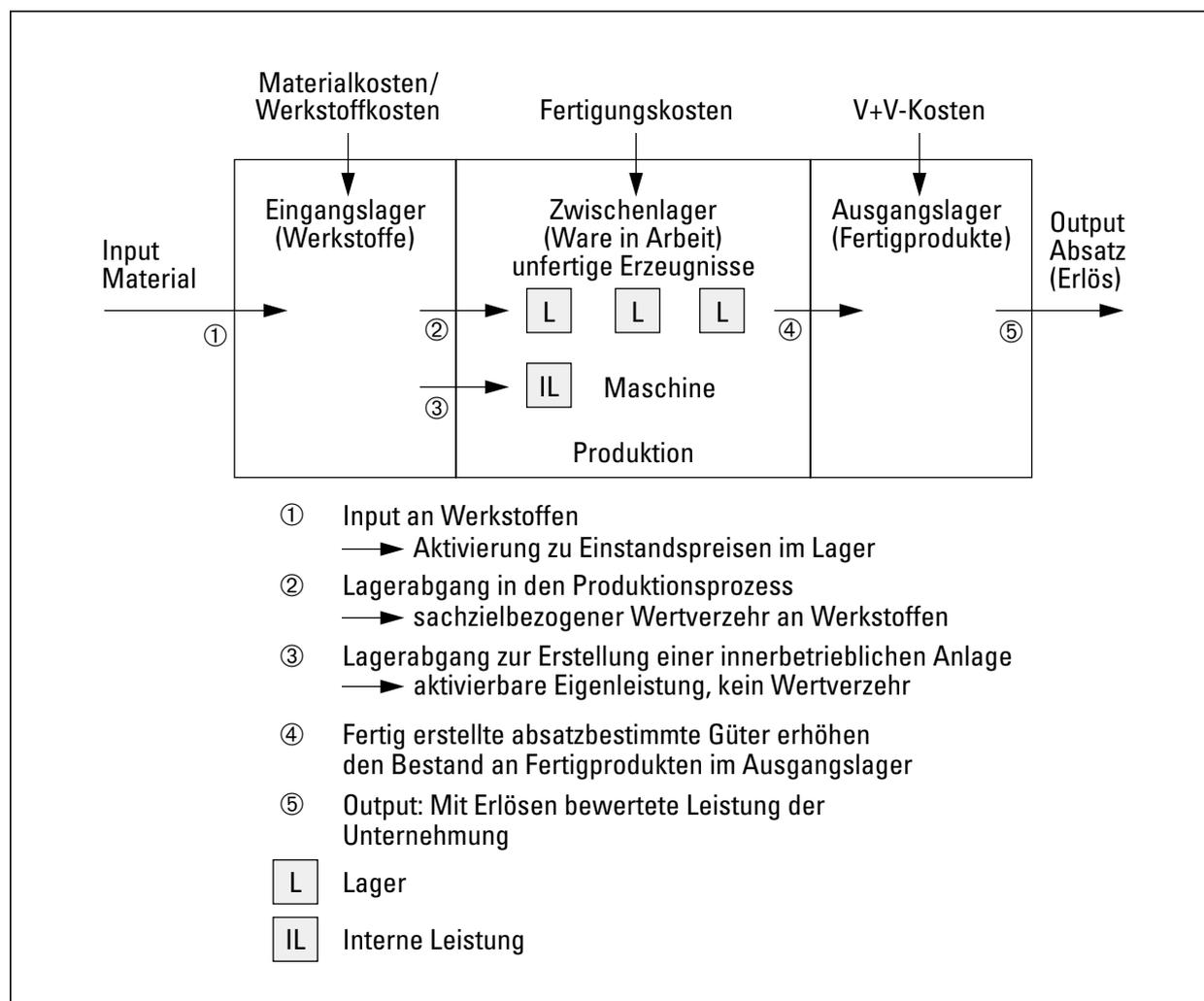
▲ Abb. 51 Kostenstellenblatt für eine Hilfskostenstelle (Praxisbeispiel)

Budget-/IST-Kosten-Vergleich Kostenstelle «XY» in 1000 Fr.								
Abrechnungszeitraum				Kostenarten-Nr. und Bezeichnung	Aufgelaufen seit Jahresbeginn			
Budget	IST	Abw. Fr.	%		Budget	IST	Abw. Fr.	%
0	-9	9		IBL-Verrechnung Kostenstelle B	0	-22	22	
0	-117	117		IBL-Verrechnung Kostenstelle C	0	-223	223	
0	-6	6		IBL-Verrechnung Kostenstelle D	0	-16	16	
0	-24	24		IBL-Verrechnung Kostenstelle E	0	-38	38	
0	0	0	0	IBL-Verrechnung Kostenstelle F	0	-4	4	
-624	-628	-4	-1	Entlastung IBL-Verrechnung	-1250	-1369	119	
52	53	-1	-2	Total nach Weiterverrechnung	101	2	99	98

▲ Abb. 51 Kostenstellenblatt für eine Hilfskostenstelle (Praxisbeispiel) (Forts.)



▲ Abb. 52 Gliederung der sachzielbezogenen Leistungen



▲ Abb. 53 Lagerveränderungen als Problem der kurzfristigen Erfolgsrechnung

(Verkaufs-)Erlöse einer Periode (evtl. gegliedert nach Erlösquellen)	} Gesamte Leistungen einer Periode
+ Lagerbestandeszunahme an unfertigen und fertigen Erzeugnissen (gegebenenfalls Bestandeszugänge an zu aktivierenden innerbetrieblichen Gütern) einer Periode, bewertet mit Herstellungskosten	
- Lagerbestandesabnahme an unfertigen und fertigen Erzeugnissen einer Periode, bewertet mit Herstellungskosten	} Gesamte Kosten einer Periode
- gesamte primäre Kosten einer Periode	
<hr/>	
= Sachzielbezogener Erfolg einer Periode	

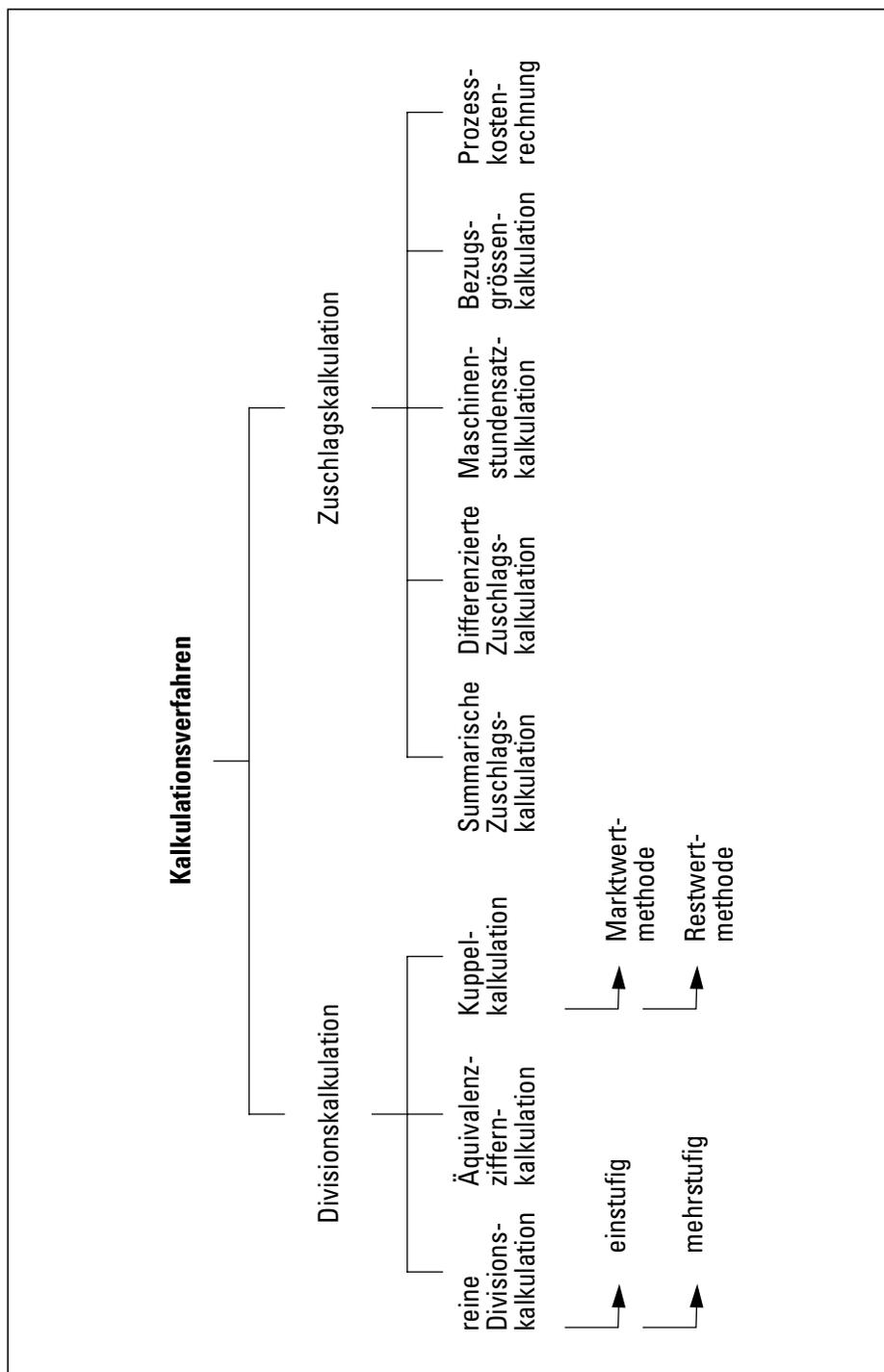
▲ Abb. 54 Kurzfristige Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren (Klook et al. 1993, S. 173)

(Verkaufs-)Erlöse einer Periode	Erlöse
- Herstellungskosten der abgesetzten Produkte einer Periode	} Selbstkosten der abgesetzten Produkte
- Verwaltungs- und Vertriebskosten einer Periode	
<hr/>	
= Sachzielbezogener Erfolg einer Periode	

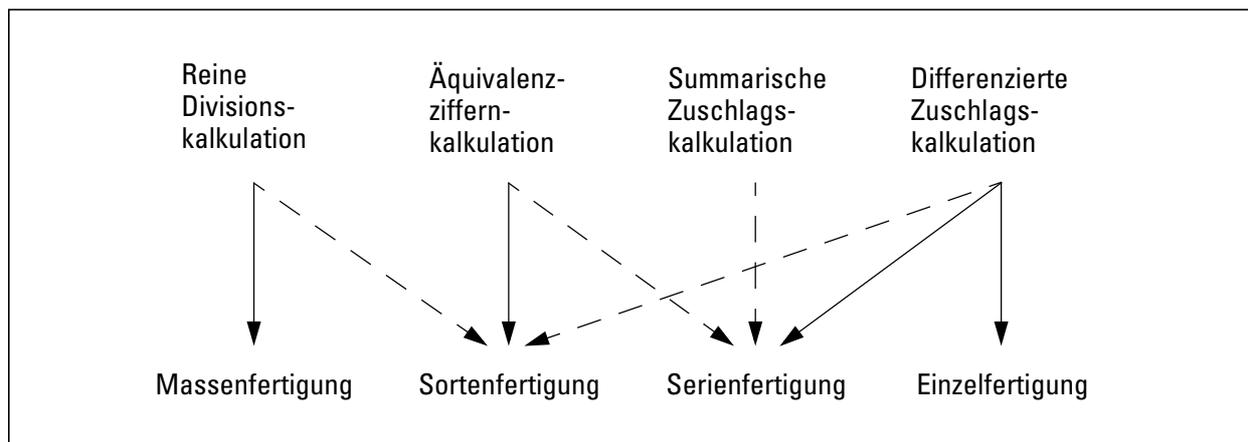
▲ Abb. 55 Kurzfristige Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (Klook et al. 1993, S. 174)

Materialkosten (Einzel- und Gemeinkosten)
+ Fertigungskosten (Einzel- und Gemeinkosten)
= Herstellungskosten der Produktion
- Bestandeszunahme der Erzeugnisse in Arbeit oder
+ Bestandesabnahme der Erzeugnisse in Arbeit
= Herstellungskosten der fertiggestellten Erzeugnisse (Ausstoss)
- Bestandeszunahme der fertigen Erzeugnisse oder
+ Bestandesabnahme der fertigen Erzeugnisse
- fertige zu aktivierende interne Leistungen
= Herstellungskosten der abgesetzten Erzeugnisse

▲ Abb. 56 Schema für die Ermittlung der Herstellungskosten der abgesetzten Erzeugnisse



▲ Abb. 57 Überblick über die Kalkulationsverfahren



▲ Abb. 58 Zuordnung von Kalkulationsverfahren auf Fertigungstypen (Klook et al. 1993, S. 132)

Materialeinzelkosten Einzelkosten	Materialkosten	Herstellungskosten	Selbstkosten
Materialgemeinkosten Zuschlag auf Basis des Einzelmaterials			
Einzellöhne Einzelkosten			
Fertigungsgemeinkosten Zuschlag auf Basis der Einzellöhne, für jede Fertigungshauptkostenstelle gesondert	Fertigungskosten		
Sondereinzelkosten der Fertigung Einzelkosten			
Verwaltungsgemeinkosten Zuschlag auf Basis der Herstellungskosten			
Vertriebsgemeinkosten Zuschlag auf Basis der Herstellungskosten			
Sondereinzelkosten des Vertriebs Einzelkosten			

▲ Abb. 59 Schema für die differenzierte Zuschlagskalkulation

Materialeinzelkosten Einzelkosten	Materialkosten	Herstellungskosten	Selbstkosten
Materialgemeinkosten Zuschlag auf Basis des Einzelmaterials			
Einzellöhne Einzelkosten	Fertigungskosten		
Maschinenzeitunabhängige Fertigungsgemeinkosten Zuschlag auf Basis der Einzellöhne			
Maschinenzeitabhängige Fertigungsgemeinkosten Zuschlag mit Maschinenstundensatz der beanspruchten Maschinen multipliziert mit zeitlicher Inanspruchnahme der Maschinen			
Sondereinzelkosten der Fertigung Einzelkosten			
Verwaltungsgemeinkosten Zuschlag auf Basis der Herstellungskosten	Verwaltungs- und Vertriebskosten		
Vertriebsgemeinkosten Zuschlag auf Basis der Herstellungskosten			
Sondereinzelkosten des Vertriebs Einzelkosten			

▲ Abb. 60 Schema für die Maschinenstundensatzkalkulation

Teilprozess	Kostenstelle
<ul style="list-style-type: none"> ■ Auftragsformular mit Auftragsdaten anlegen 	1. Vertriebsaussendienst 2. Vertriebsinnendienst (telefonischer Auftrag) nur im Fall 1.
<ul style="list-style-type: none"> ■ Auftragsdaten an Vertriebsinnendienst übermitteln 	Debitorenbuchhaltung
<ul style="list-style-type: none"> ■ Überprüfung Kundenbonität (weitere Teilprozesse möglich!) 	Vertriebsinnendienst
<ul style="list-style-type: none"> ■ Weitergabe Auftragsdaten an Logistik, Einkauf, Buchhaltung 	Logistik
<ul style="list-style-type: none"> ■ Überprüfung Lagerbestand (weitere Teilprozesse möglich!) 	Fertigungssteuerung
<ul style="list-style-type: none"> ■ Eventuell Erstellung Fertigungsauftrag bzw. Auslösung Teilbestellung bei Lieferanten (weitere Teilprozesse möglich!) 	Fertigungssteuerung
<ul style="list-style-type: none"> ■ Überwachung Fertigungsaufträge und Bestellungen (weitere Teilprozesse möglich!) 	Logistik
<ul style="list-style-type: none"> ■ Auslieferung an Kunden veranlassen (weitere Teilprozesse möglich!) 	Debitorenbuchhaltung
<ul style="list-style-type: none"> ■ Rechnungserstellung 	Debitorenbuchhaltung
<ul style="list-style-type: none"> ■ Überprüfung Zahlungseingang (weitere Teilprozesse möglich!) 	Debitorenbuchhaltung

▲ Abb. 61 Aufschlüsselung eines Hauptprozesses in Teilprozesse (Müller 1992, S. 73)

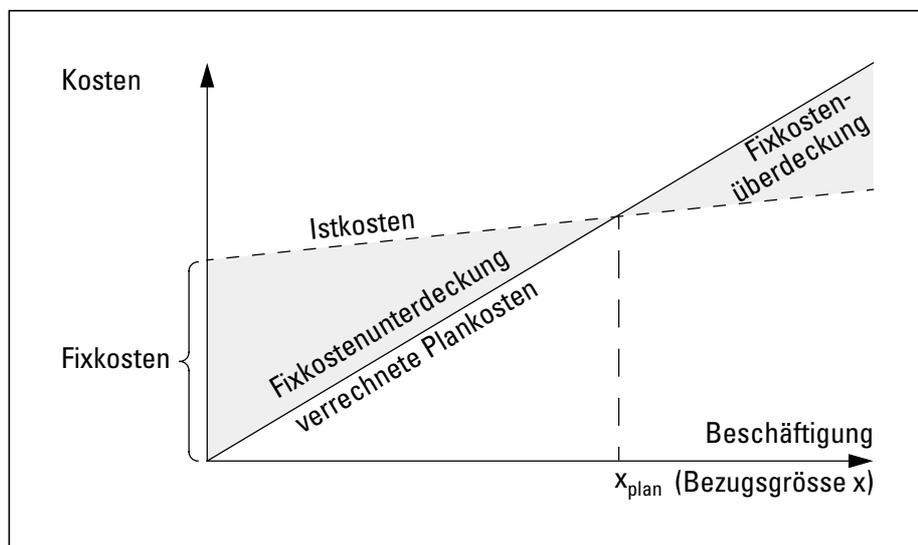
	Gesamtkosten		Kosten für alle Einheiten der Produktart				Stückkosten					
	w	v	w	v	w	v	w	v	w	v		
Daten												
Produktionsmenge	10	100	10	100	10	100						
Einzelkosten:												
Fertigungsmaterial	264	60	18	180		0,6	1,8		0,6	1,8		1,8
Fertigungslohn	2200	500	150	1500		5	15		5	15		15
maschinelaufzeitabhängige Kosten	3300	750	225	2250		7,5	22,5		7,5	22,5		22,5
Summe	5764	1310	393	3930		13,1	39,3		13,1	39,3		39,3
Gemeinkosten			Cost drivers/Kostentreiber (Schlüssel- oder Bezugsgrößen)									
Rüstkosten ¹	960	3	1	3								
Bestellkosten ²	1000	3	1	3								
Teiletransportkosten ³	200	3	1	3								
Teileverwaltungskosten ⁴	2000	1	1	1								
Summe	4160											
Lösung Zuschlagskalkulation												
Einzelkosten	5764	1310	393	3930		13,1	39,3		13,1	39,3		39,3
72,1721% Zuschlag ⁵	4160	945,55	283,64	2836,36		9,45	28,36		9,45	28,36		28,36
Summe	9924	2255,55	676,64	6766,36		22,55	67,66		22,55	67,66		67,66
Lösung Prozesskostenrechnung												
Einzelkosten	5764	1310	393	3930		13,1	39,3		13,1	39,3		39,3
Rüstkosten ¹	960	360	120	360		12	12		12	12		3,6
Bestellkosten ²	1000	375	125	375		12,5	12,5		12,5	12,5		3,75
Teiletransportkosten ³	200	75	25	75		2,5	2,5		2,5	2,5		0,75
Teileverwaltungskosten ⁴	2000	500	500	500		50,0	50,0		50,0	50,0		5,00
Summe	9924	2620	1163	5240		90,1	116,3		90,1	116,3		52,4

1. Kostentreiber: Anzahl der Rüstvorgänge: $1 + 3 + 1 + 3 = 8$; Zuschlagssatz: $960 : 8 = 120$
2. Kostentreiber: Anzahl der Bestellungen: $1 + 3 + 1 + 3 = 8$; Zuschlagssatz: $1000 : 8 = 125$
3. Kostentreiber: Anzahl der Transporte: $1 + 3 + 1 + 3 = 8$; Zuschlagssatz: $200 : 8 = 25$
4. Kostentreiber: Anzahl der Einzelteile: $1 + 1 + 1 + 1 = 4$; Zuschlagssatz: $2000 : 4 = 500$
5. Zuschlagssatz: $4160 : 5764 = 0,721721 = 72,1721\%$ der summarischen Zuschlagskalkulation

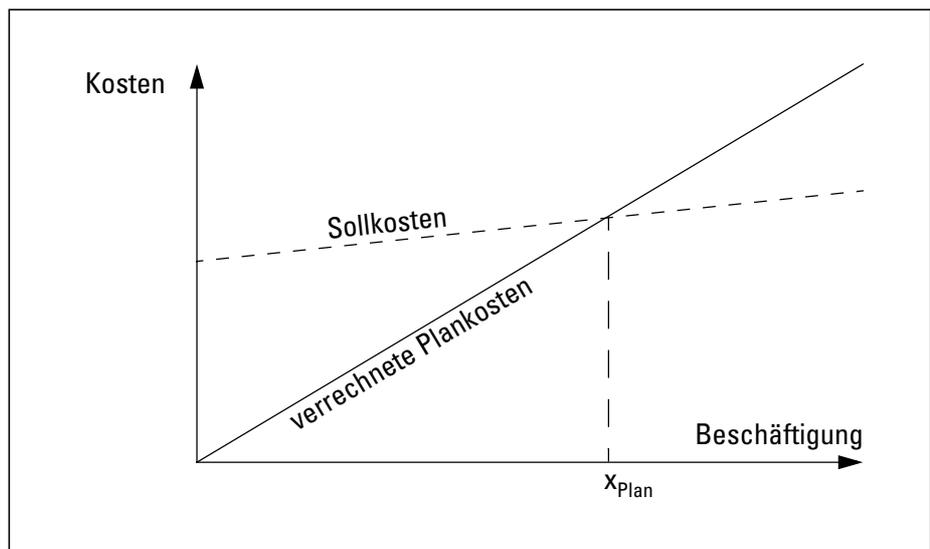
▲ Abb. 62 Gegenüberstellung von summarischer Zuschlagskalkulation und Prozesskostenrechnung (nach Cooper 1990, S. 210ff.)

Art (Zeitbezug) der Wertverzehre Umfang Zurechnung auf Kostenträger	Tatsächlich entstandene Wertverzehre Istkosten	erfahrungsgemäss zu erwartende und tatsächlich entstandene Wertverzehre Normal- und Istkosten	planungsgemäss zulässige und tatsächlich entstandene Wertverzehre Plan- und Istkosten
sämtliche Kosten der Betrachtungsperiode (volle Kosten)	klassische Vollkostenrechnung (zu Istkosten)	Normalkostenrechnung	starre und flexible Vollplankostenrechnung
Teil der Kosten der Betrachtungsperiode: nur variable Kosten	Direct costing (zu Istkosten)	X	Grenzplankostenrechnung
nur Einzelkosten	Rechnung mit relativen Einzelkosten und -erlösen		Rechnung mit relativen Einzelkosten und -erlösen

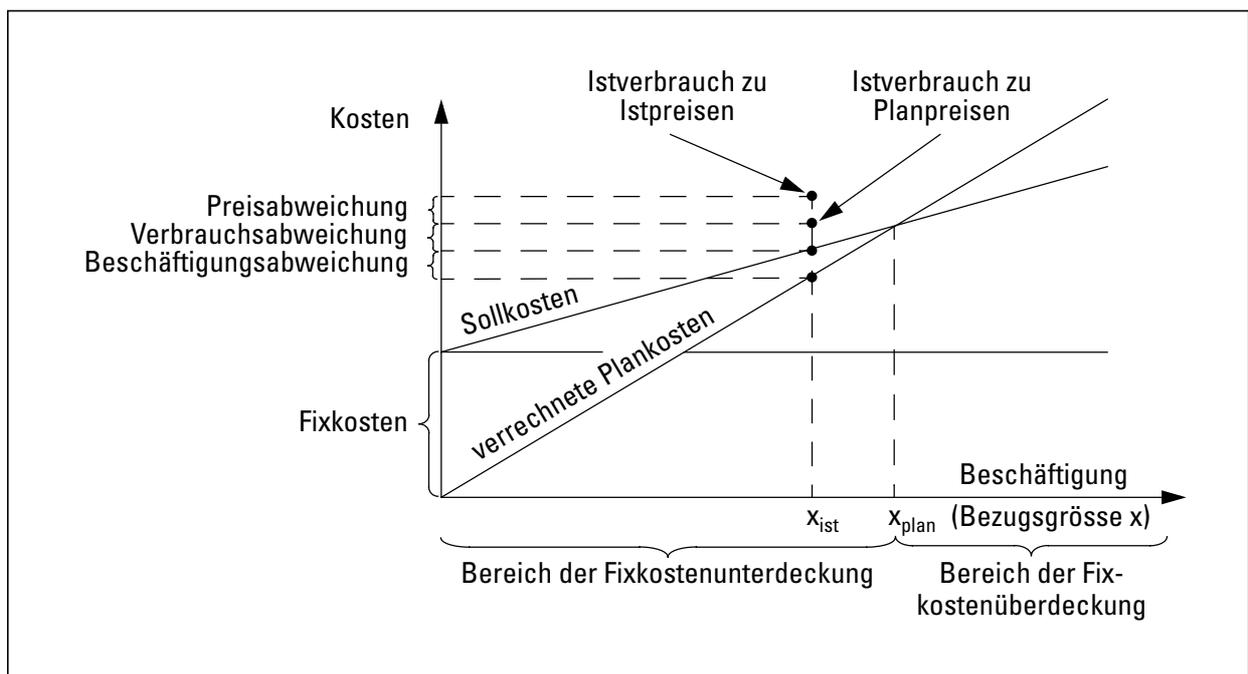
▲ Abb. 63 Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung im Überblick (Heinen/Dietel 1991, S. 1205)



▲ Abb. 64 Verrechnete Plankosten in der starren Plankostenrechnung



▲ Abb. 65 Sollkosten und verrechnete Plankosten bei der flexiblen Plankostenrechnung mit vollen Kosten



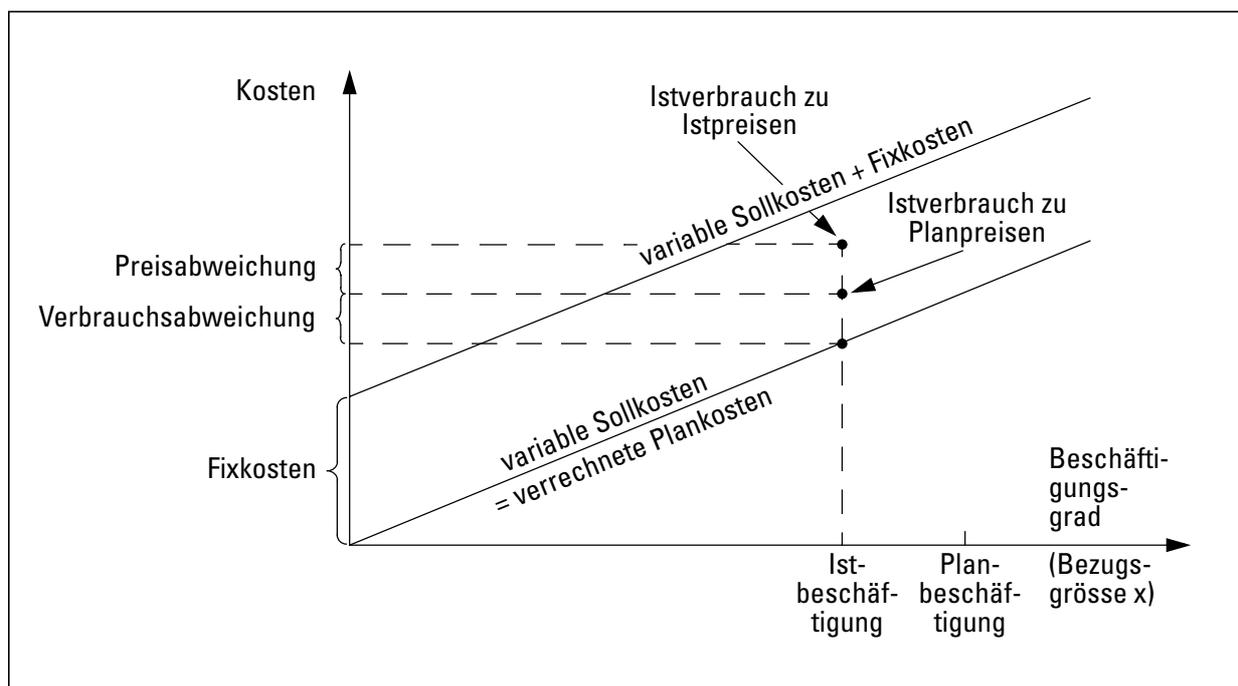
▲ Abb. 66 Abweichungsanalyse bei der flexiblen Plankostenrechnung mit vollen Kosten

Summe der Nettoerlöse der n Produktarten – Summe der variablen Kosten der n Produktarten <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = Summe der Deckungsbeiträge der n Produktarten – fixe Kosten der Unternehmung <hr style="border: 0.5px solid black;"/> = Betriebserfolg
--

▲ Abb. 67 Kostenträgerzeitrechnung im einstufigen Direct costing

	Unternehmung				
	Kostenträgerbereich I			Kostenträgerbereich II	
	Kostenträgergruppe			Kostenträgergruppe	
	Kosten-träger A	Kosten-träger B	Kosten-träger C	Kosten-träger D	Kosten-träger E
1. Erlös					
2. – variable Herstellungs- und Vertriebskosten					
3. Deckungsbeitrag I	x	x	x	x	x
4. – Erzeugnisfixkosten	↓	↓	↓	↓	↓
5. Deckungsbeitrag II	x	x	x	x	x
6. – Erzeugnisgruppenfixkosten		↓	↓	↓	↓
7. Deckungsbeitrag III		x	x	x	
8. – Bereichsfixkosten			↓		↓
9. Deckungsbeitrag IV			x		x
10. – Unternehmungsfixkosten					↓
11. Erfolg					x

▲ Abb. 68 Deckungsbeitragsstufen im mehrstufigen Direct costing



▲ Abb. 69 Abweichungsanalyse bei der Grenzplankostenrechnung