

# **Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen**

**Einführung in Wesen, Technik und Bedeutung  
des modernen Management Accounting**

von

**Conrad Meyer**

Prof. Dr. oec. publ.

Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre an der Universität Zürich

**3., überarbeitete Auflage**

Schulthess § 2012

# Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	XVII
<b>I Grundlagen</b> .....	1
1.1 Einleitung.....	1
1.1.1 Bedeutung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens...	1
1.1.2 Zweck des Rechnungswesens.....	3
1.1.3 Gliederung des Rechnungswesens.....	5
1.2 Das Konto als Basis des Rechnungswesens .....	6
1.2.1 Idee der Führung von Konten .....	6
1.2.2 Führung der Konten .....	7
1.2.3 Darstellung der Konten.....	8
1.3 Buchungstatsachen .....	10
1.3.1 Explizite Verträge .....	10
1.3.2 Implizite Verträge .....	10
1.3.3 Rechnungswesen und Ermessensspielräume .....	11
<b>2 Bilanz</b> .....	15
2.1 Aktiv- und Passivkonten.....	15
2.1.1 Unterscheidung von Aktiv- und Passivkonten.....	15
2.1.2 Aktivkonten .....	16
2.1.3 Passivkonten.....	17
2.2 Buchungsvorgänge innerhalb der Bilanz.....	19
2.2.1 Bilanz als Ausgangslage .....	19
2.2.2 Der Buchungssatz zur Erfassung einzelner Buchungstatsachen	21
2.2.3 Transaktionen innerhalb der Bilanz .....	21
2.3 Aufbau und Strukturierung der Bilanz .....	24
2.3.1 Gliederung der Bilanz .....	24
2.3.2 Erläuterung einzelner Bilanzpositionen .....	26
2.3.3 Gleichheit von Aktiven und Passiven.....	29
<b>3 Erfolgsrechnung</b> .....	33
3.1 Ertrags- und Aufwandskonten .....	33
3.1.1 Charakteristika der Erfolgskonten .....	33
3.1.2 Ertragskonten .....	33
3.1.3 Aufwandskonten.....	35
3.2 Inhalt und Aufbau der Erfolgsrechnung.....	37
3.2.1 Inhalt der Erfolgsrechnung.....	37
3.2.2 Gliederung der Erfolgsrechnung.....	38
3.2.3 Darstellung der Erfolgsrechnung .....	39
3.3 Erläuterungen einzelner Erfolgsrechnungsposten.....	40
3.3.1 Illustration der Erfolgsrechnung .....	40
3.3.2 Charakteristika ausgewählter Positionen der Erfolgsrechnung	41
3.3.3 Bewertungsproblematik .....	42

<b>4</b>	<b>Konzept der doppelten Buchhaltung</b> .....	45
4.1	Kontensystem .....	45
4.1.1	Aktiv- und Passivkonten .....	45
4.1.2	Aufwands- und Ertragskonten .....	45
4.1.3	Buchungsregeln .....	46
4.2	Kontenführung .....	47
4.2.1	Journal und Hauptbuch .....	47
4.2.2	Beispiel der Kontenführung .....	48
4.2.3	Das System der doppelten Buchführung im Überblick .....	52
4.3	Abschluss .....	54
4.3.1	Probe- und Saldobilanz .....	54
4.3.2	Gewinnverteilung .....	55
<b>5</b>	<b>Führung der Warenkonten</b> .....	59
5.1	Grundproblematik .....	59
5.1.1	Beispiel zu den Warenkonten .....	59
5.1.2	Verbuchung der Wareneinkäufe als Aktivzunahme («Exakte Methode») .....	60
5.1.3	Verbuchung des Wareneingangs als Aufwand («Praktiker-Methode») .....	61
5.2	Methoden zur Führung der Warenkonten .....	63
5.2.1	Gemischtes Warenkonto .....	64
5.2.2	Dreigeteiltes Warenkonto .....	65
5.2.3	Dreigeteiltes Warenkonto mit Soll-Endbeständen .....	66
5.3	Ermittlung des Inventarbestands .....	66
5.3.1	Beispiel zur Bewertung der Warenkonten .....	66
5.3.2	FIFO- und LIFO-Methode .....	67
5.3.3	Durchschnittspreis-Methode .....	68
<b>6</b>	<b>Periodenabgrenzung</b> .....	71
6.1	Grundproblematik .....	71
6.2	Transitorische Aktiven und Passiven .....	72
6.3	Verbuchung der Transitorischen Positionen .....	75
<b>7</b>	<b>Bewertung</b> .....	81
7.1	Grundproblematik .....	81
7.1.1	Bewertung von Gütern .....	81
7.1.2	Wertkonzepte .....	82
7.1.3	Bewertungsgrundsätze .....	83
7.2	Bewertung und Abschreibung der Aktiven .....	85
7.2.1	Debitoren .....	85
7.2.2	Bewertung des Anlagevermögens .....	87
7.2.3	Verbuchung der Abschreibung des Anlagevermögens .....	89
7.2.4	Bestimmung des Abschreibungsbetrags .....	90
7.2.5	Bedeutung der Abschreibung .....	93
7.3	Bewertung der Passiven .....	95

<b>8</b>	<b>Geldflussrechnung</b> .....	101
8.1	Wesen und Bedeutung der Geldflussrechnung .....	101
8.1.1	Grundidee .....	101
8.1.2	Fondswahl .....	102
8.1.3	Aufbau der Geldflussrechnung .....	103
8.2	Erstellung der Geldflussrechnung .....	106
8.2.1	Liquiditätsnachweis .....	106
8.2.2	Geldflussrechnung .....	106
8.2.3	Direkte und indirekte Ermittlung des Cashflows aus Betriebstätigkeit .....	107
8.3	Illustration der Geldflussrechnung .....	108
8.3.1	Ausgangslage .....	108
8.3.2	Erarbeitung der Kerndaten .....	110
8.3.3	Liquiditätsnachweis und Geldflussrechnung .....	113
<b>9</b>	<b>Kennzahlenanalyse</b> .....	121
9.1	Einleitung .....	121
9.1.1	Wesen und Bedeutung der Kennzahlenanalyse .....	121
9.1.2	Bereinigung der Daten .....	123
9.1.3	Beispiel zur Kennzahlenanalyse .....	126
9.2	Analyse der Rentabilität .....	128
9.2.1	Allgemeines .....	128
9.2.2	Eigenkapital- und Gesamtkapitalrendite .....	128
9.2.3	Gewinnmargen und Umsatzrendite .....	129
9.3	Analyse der Liquidität .....	131
9.3.1	Allgemeines .....	131
9.3.2	Dispositive Liquidität .....	131
9.3.3	Strukturelle Liquidität .....	132
9.4	Analyse der Vermögensstruktur .....	133
9.4.1	Allgemeines .....	133
9.4.2	Intensitätsgrade und Investitionsverhältnis .....	133
9.4.3	Umschlagskennzahlen .....	134
9.4.4	Deckungsgrade .....	135
9.5	Analyse des Finanzierungsrisikos .....	136
9.5.1	Allgemeines .....	136
9.5.2	Eigen- und Selbstfinanzierungsgrad .....	136
9.5.3	Verschuldungskennzahlen .....	137
9.6	Einschätzung durch den Kapitalmarkt .....	138
9.6.1	Allgemeines .....	138
9.6.2	Gewinn pro Aktie .....	139
9.6.3	Market Comparables (Marktrenditen) .....	139
<b>10</b>	<b>Ausgewählte Fragen der Rechnungsführung</b> .....	143
10.1	Führung der Wertschriftenkonten .....	143
10.1.1	Allgemeines .....	143

10.1.2	Verbuchungsmethoden des Wertschriftenverkehrs .....	144
10.1.3	Analyse des Wertschriftenerfolgs .....	148
10.2	Führung der Immobilienkonten .....	149
10.2.1	Allgemeines.....	149
10.2.2	Inhalte der Immobilienkonten.....	150
10.2.3	Buchungen beim Kauf und Verkauf von Liegenschaften.....	154
10.3	Gesetzliche Regelung gemäss schweizerischem Handelsrecht.....	156
10.3.1	Die Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung (Art. 957-964 OR).....	156
10.3.2	Die Bestimmungen des Aktienrechts (Art. 662-671 OR).....	157
10.3.3	Vorschlag eines neuen schweizerischen Rechnungslegungsrechts.....	162
<b>11</b>	<b>Nationale und internationale Regelwerke .....</b>	<b>167</b>
11.1	Einleitung.....	167
11.2	Swiss GAAP FER als nationaler Accountingstandard.....	169
11.2.1	Trägerschaft.....	169
11.2.2	Konzept seit 2007 .....	170
11.2.3	Die einzelnen Standards.....	172
11.3	International Financial Reporting Standards (IFRS) .....	174
11.3.1	Trägerschaft.....	174
11.3.2	Konzept .....	175
11.3.3	Standards und aktuelle Entwicklungen .....	177
<b>12</b>	<b>Betriebliche Erfolgsermittlung .....</b>	<b>181</b>
12.1	Einleitung.....	181
12.2	Kostenbegriff.....	183
12.3	Kostenfluss im Industriebetrieb .....	185
<b>13</b>	<b>Betriebliches Rechnungswesen .....</b>	<b>189</b>
13.1	Einleitung.....	189
13.2	Direkte und indirekte Kosten .....	193
13.2.1	Direkte Kosten (Einzelkosten).....	193
13.2.2	Indirekte Kosten (Gemeinkosten).....	194
13.2.3	Beispiel zur Kosten- und Leistungsrechnung.....	197
13.3	Variable und fixe Kosten .....	201
<b>14</b>	<b>Traditionelle Kostenrechnungssysteme .....</b>	<b>205</b>
14.1	Einleitung.....	205
14.1.1	Problemstellung.....	205
14.1.2	Beispiel zum Vergleich der Voll- und Teilkostenrechnung....	206

14.2	Abrechnung auf Voll- bzw. Teilkostenbasis.....	208
14.2.1	Vollkostenrechnungssysteme .....	208
14.2.2	Teilkostenrechnungssysteme .....	210
14.3	Interpretation der Voll- bzw. Teilkostenrechnung.....	212
14.3.1	Vor- und Nachteile der Systeme .....	212
14.3.2	Teilkostenrechnung und Produktionsprogramm .....	214
14.3.3	Teilkostenrechnung und Preispolitik .....	218
<b>15</b>	<b>Prozesskostenrechnung .....</b>	<b>223</b>
15.1	Einleitung.....	223
15.2	Konzept der Prozesskostenrechnung .....	225
15.2.1	Abgrenzung der Prozesse .....	225
15.2.2	Berechnung der Prozesskosten .....	226
15.2.3	Erstellung des Produktkatalogs .....	227
15.2.4	Wesen und Aufgabe der Kostentreiber .....	227
15.3	Auswertungen im Rahmen der Prozesskostenrechnung.....	228
15.3.1	Die Kalkulation einzelner Produkte .....	228
15.3.2	Kapazitätssteuerung.....	228
15.3.3	Beurteilung der Prozesskostenrechnung.....	230
<b>Anhang</b>	.....	<b>233</b>
1	Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung .....	235
2	Kontenrahmen KMU – Schweizer Kontenrahmen für kleine und mittlere Unternehmen in Produktion, Handel und Dienstleistung....	241
3	Glossar .....	247
4	Fachausdrücke Rechnungswesen Deutsch-Englisch/Englisch-Deutsch.....	265
<b>Literaturverzeichnis</b>	.....	<b>283</b>
<b>Schlagwortverzeichnis</b>	.....	<b>287</b>

# Abbildungsverzeichnis

Abbildung	1/1	Das Unternehmen als Netzwerk von Verträgen .....	1
Abbildung	1/2	Konto als Basis des Rechnungswesens .....	7
Abbildung	1/3	Aufbau des Kontos.....	7
Abbildung	1/4	Kontoführung .....	8
Abbildung	1/5	Buchmässige Kontodarstellung.....	9
Abbildung	1/6	Staffelmässige Kontodarstellung .....	10
Abbildung	2/1	Systematik zur Führung der Aktivkonten .....	16
Abbildung	2/2	Beispiel eines Aktivkontos .....	17
Abbildung	2/3	Systematik zur Führung der Passivkonten.....	18
Abbildung	2/4	Beispiel eines Passivkontos .....	18
Abbildung	2/5	Beispiel eines Kontos, das von einem Aktiv- zu einem Passivkonto mutiert .....	19
Abbildung	2/6	Beispiel einer Eröffnungsbilanz .....	19
Abbildung	2/7	Eröffnung der Aktiv- und Passivkonten.....	20
Abbildung	2/8	Gliederung der Bilanz.....	25
Abbildung	2/9	Konsolidierte Bilanz der Lindt & Sprüngli.....	26
Abbildung	2/10	Gleichheit von Aktiven und Passiven.....	29
Abbildung	3/1	Systematik zur Führung der Ertragskonten .....	34
Abbildung	3/2	Beispiel eines Ertragskontos .....	35
Abbildung	3/3	Systematik zur Führung der Aufwandskonten.....	36
Abbildung	3/4	Beispiel eines Aufwandskontos.....	36
Abbildung	3/5	Gewinn- bzw. Verlustausweis in der Erfolgsrechnung	37
Abbildung	3/6	Gliederung der Erfolgsrechnung .....	38
Abbildung	3/7	Erfolgsrechnung in Staffel- oder Berichtsform .....	39
Abbildung	3/8	Erfolgsrechnung in Kontoform .....	40
Abbildung	3/9	Konsolidierte Erfolgsrechnung der Lindt & Sprüngli..	41
Abbildung	4/1	Buchungsregeln für Aktiv- und Passivkonten.....	45
Abbildung	4/2	Buchungsregeln für Aufwands- und Ertragskonten ....	46
Abbildung	4/3	Systematik der Buchführung.....	47
Abbildung	4/4	Beispiel eines Journals.....	48
Abbildung	4/5	Beispiel eines Hauptbuchs.....	48
Abbildung	4/6	Journal zur Illustration der Kontenführung.....	50
Abbildung	4/7	Beispiel zur Kontenführung .....	51
Abbildung	4/8	Doppelte Erfolgsermittlung .....	52
Abbildung	4/9	Zusammenhänge der doppelten Buchhaltung .....	53
Abbildung	4/10	Abschluss in Tabellenform .....	55
Abbildung	4/11	Behandlung des Periodenerfolgs.....	56
Abbildung	5/1	Beispiel zu den Warenkonten.....	60
Abbildung	5/2	Methoden zur Führung der Warenkonten .....	63
Abbildung	5/3	Das Gemischte Warenkonto.....	65

Abbildung	5/4	Wareneinkäufe der Schuhhandels AG .....	67
Abbildung	5/5	Beispiel zur Durchschnittspreismethode .....	69
Abbildung	6/1	Beispiel eines Transitorischen Aktivums .....	73
Abbildung	6/2	Beispiel eines Transitorischen Passivums .....	74
Abbildung	7/1	Übersicht Bewertungsansätze .....	82
Abbildung	7/2	Beispiel zu Fortführungswerten .....	83
Abbildung	7/3	Beispiel zu Herstell- oder Anschaffungskosten .....	83
Abbildung	7/4	Beispiel zum Niederstwertprinzip .....	84
Abbildung	7/5	Beispiel zur Bewertung der Debitoren .....	86
Abbildung	7/6	Darstellung des Delkredere in der Bilanz .....	87
Abbildung	7/7	Beispiel zur Wertvermehrung .....	87
Abbildung	7/8	Beispiel zu den Abschreibungsmethoden .....	91
Abbildung	7/9	Finanzierung durch Abschreibung .....	94
Abbildung	7/10	Mittelbarer Effekt der Abschreibungen auf die Bilanz .....	94
Abbildung	7/11	Beispiel zur Verbuchung von Rückstellungen .....	96
Abbildung	8/1	Zusammenhang zwischen Bilanz, Erfolgsrechnung und Geldflussrechnung .....	101
Abbildung	8/2	Beispiele von Fonds .....	103
Abbildung	8/3	Gliederung der Geldflussrechnung .....	105
Abbildung	8/4	Liquiditätsnachweis .....	106
Abbildung	8/5	Quellen des Mittelflusses .....	107
Abbildung	8/6	Direkte und indirekte Ermittlung des Cashflows aus Betriebstätigkeit .....	108
Abbildung	8/7	Bilanz der «Oechsle AG» .....	109
Abbildung	8/8	Erfolgsrechnung der «Oechsle AG» .....	109
Abbildung	8/9	Schematische Herleitung der Geldflussrechnung «Oechsle AG» mit direktem Cashflow .....	112
Abbildung	8/10	Liquiditätsnachweis «Oechsle AG» .....	113
Abbildung	8/11	Geldflussrechnung der «Oechsle AG» mit direktem Ausweis des Cashflows aus Betriebstätigkeit .....	115
Abbildung	8/12	Schematische Herleitung der Geldflussrechnung «Oechsle AG» mit indirektem Cashflow .....	116
Abbildung	8/13	Geldflussrechnung der «Oechsle AG» mit indirektem Ausweis des Cashflows aus Betriebstätigkeit .....	117
Abbildung	9/1	Framework zur Abschlussanalyse und Unternehmensbewertung .....	122
Abbildung	9/2	Beispiel zu Stillen Reserven .....	125
Abbildung	9/3	Bilanz der «Oechsle AG» .....	126
Abbildung	9/4	Erfolgsrechnung der «Oechsle AG» .....	126
Abbildung	9/5	Übersicht zur Kennzahlenanalyse .....	127
Abbildung	9/6	Zerlegung der Renditekennzahlen .....	130



Abbildung	10/1	Methoden zur Verbuchung des Wertschriftenverkehrs	145
Abbildung	10/2	Beispiel zu Wertschriftenkonten.....	145
Abbildung	10/3	Beispiel zur Verbuchung des Wertschriftenverkehrs ...	147
Abbildung	10/4	Kontenschema Immobilien .....	150
Abbildung	10/5	Kontenschema Hypotheken .....	151
Abbildung	10/6	Kontenschema Immobilienaufwand .....	151
Abbildung	10/7	Beispiel zur Abgrenzung der Wertvermehrung .....	152
Abbildung	10/8	Beispiel zur Aktivierung des Immobilienaufwands .....	152
Abbildung	10/9	Kontenschema Immobilienertrag .....	153
Abbildung	10/10	Beispiel eines Liegenschaftenkaufs.....	155
Abbildung	10/11	Aufbau des Jahresabschlusses nach Aktienrecht .....	157
Abbildung	10/12	Gliederung der Erfolgsrechnung nach Aktienrecht.....	160
Abbildung	10/13	Gliederung der Bilanz nach Aktienrecht .....	160
Abbildung	11/1	Übersicht zu den nationalen und internationalen Regelwerken.....	168
Abbildung	11/2	Organisation der Swiss GAAP FER .....	169
Abbildung	11/3	Kriterien für die Anwendung der Kern-FER.....	170
Abbildung	11/4	Modularer Aufbau der Swiss GAAP FER .....	171
Abbildung	11/5	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung Swiss GAAP FER.....	173
Abbildung	11/6	Institutionen der International Accounting Standards Committee Foundation .....	174
Abbildung	11/7	Übersicht zu den Standards des IASB per 1. Januar 2012.....	176
Abbildung	12/1	Handelsfunktion.....	181
Abbildung	12/2	Wertschöpfungsprozess im Industriebetrieb .....	182
Abbildung	12/3	Ermittlung der Selbstkosten im Industriebetrieb .....	182
Abbildung	12/4	Abgrenzung von Kosten und Aufwand .....	184
Abbildung	12/5	Wertefluss im Industriebetrieb .....	185
Abbildung	12/6	Grafische Darstellung des Kostenflusses.....	186
Abbildung	12/7	Zusammenhang zwischen Herstellkosten der Produktion und des Verkaufs .....	187
Abbildung	13/1	Übersicht zur Kosten- und Leistungsrechnung .....	192
Abbildung	13/2	Konzept der Betriebsabrechnung.....	193
Abbildung	13/3	Arbeitsschritte bei der Zurechnung der indirekten Kosten .....	195
Abbildung	13/4	Daten des Beispiels zur Betriebsabrechnung.....	199
Abbildung	13/5	Beispiel zur Betriebsabrechnung.....	200
Abbildung	13/6	Variable und fixe Kosten .....	201
Abbildung	13/7	Kosten-Volumen-Diagramm mit fixen und variablen Kosten .....	202
Abbildung	13/8	Kosten-Volumen-Diagramm mit sprungfixen Kosten	203

Abbildung	14/1	Führungsgrössen bei Teil- bzw. Vollkostenrechnung..	206
Abbildung	14/2	Bereinigte Bilanz und Erfolgsrechnung der «Profit AG»	207
Abbildung	14/3	Kostenarten und deren Verrechnung auf Kostenstellen und Kostenträger .....	208
Abbildung	14/4	«Profit AG» auf Vollkostenbasis .....	209
Abbildung	14/5	Kalkulation der Produktion von Herrenschuhen auf Vollkostenbasis .....	210
Abbildung	14/6	«Profit AG» auf Teilkostenbasis .....	211
Abbildung	14/7	Kalkulation der Produktion von Herrenschuhen auf Teilkostenbasis .....	213
Abbildung	14/8	Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung.....	214
Abbildung	14/9	Gestaltung Produktionsprogramm bei freien Kapazitäten .....	216
Abbildung	14/10	Gestaltung Produktionsprogramm bei ausgelasteter Kapazität .....	217
Abbildung	14/11	Nachfrageelastizität für das Produkt «Damenschuhe»..	218
Abbildung	14/12	Preisgestaltung bei Vollkostenrechnung bzw. Deckungsbeitragsrechnung .....	219
Abbildung	14/13	Ermittlung des optimalen Preises.....	220
Abbildung	15/1	Grundkonzept gemäss traditionellem und «ABC»-Konzept .....	224
Abbildung	15/2	Definition von Prozessen am Beispiel eines Industrieunternehmens.....	226
Abbildung	15/3	Bausteine einer Prozesskostenrechnung .....	226
Abbildung	15/4	Beispiele von Kostentreibern eines Industrieunternehmens.....	227
Abbildung	15/5	Beispiel zur Produktkalkulation .....	229
Abbildung	15/6	Analyse der Kapazität aus der Sicht einzelner Aktivitäten .....	229
Abbildung	A/1	Gliederung des Kontenrahmens KMU .....	241