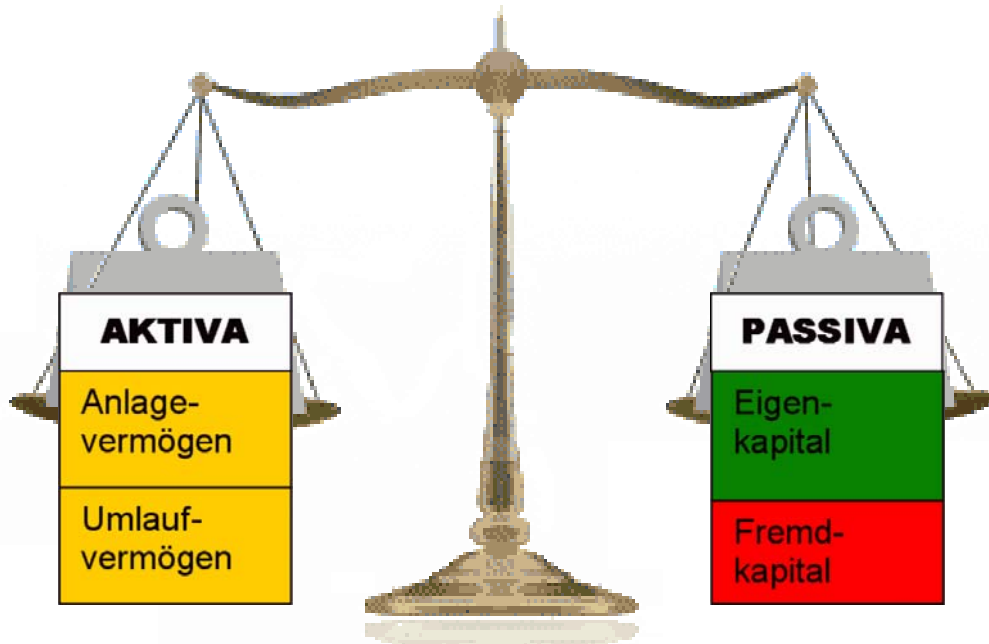
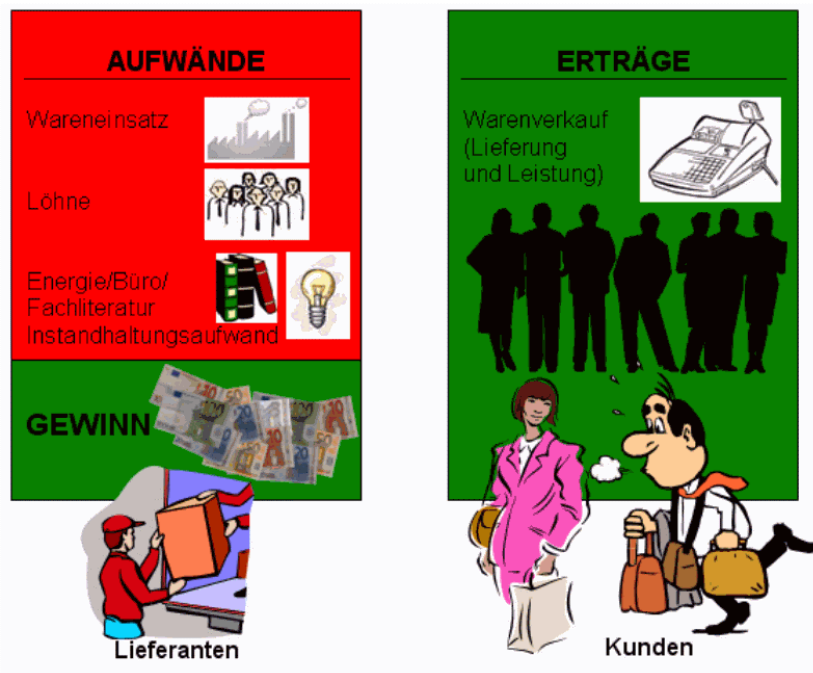


Die doppelte Buchführung – Nur für große Betriebe?



DOPPELT In Konten



powered by:



Die Buchhaltungsberufe



INHALTSVERZEICHNIS

	INHALT	WANN
3)	- Die doppelte Buchführung SOLL/HABEN mit integrierter Kostenrechnung	28.05.2010

11. Einführung in die DOPPIK

- 11.1. Grundsätzliches
- 11.2. Rechnungsperiode
- 11.3. Eine Buchführung nach § 5 EStG unterscheidet sich von anderen Gewinnermittlungsarten wie folgt:
- 11.4. Welche Bestimmungen gelten für EDV-Buchführungen?
- 11.5. Welche Vorschriften über die äußere Form einer ordnungsmäßigen Buchführung sind zu beachten?
- 11.6. Welche Konsequenzen sind im Steuerrecht an die Ordnungsmäßigkeit der Bücher geknüpft?
- 11.7. Wie funktioniert das System der DOPPIK als so genanntes ZWEIKREISSYSTEM?
- 11.8. Praktische ÜBUNG zur T-Konten-Technik

12. Bilanz

- 12.1. Bilanz – Begriff
- 12.2. Eigenkapital und Fremdkapital
- 12.3. Bilanzpositionen, Bilanzgliederung
- 12.4. Bilanzstichtag und Bilanzerstellung
- 12.5. Auswirkung von Geschäftsfällen auf die Bilanz
- 12.6. Erfolgsneutrale und erfolgswirksame Geschäftsfälle
- 12.7. Auflösung der Bilanz in Konten

13. Eine Doppik, die sich rechnet



11. Einführung in die DOPPIK

11.1. Grundsätzliches

Die Königsdisziplin, des hier zu Lande herrschenden Buchführungssystems baut eigentlich seine Funktionalität auf einem Kunstwort auf.

DOPPIK steht für: **DOPPELte** Buchführung **I**n **K**onten

Dieses Buchhaltungssystem, funktioniert im Wesentlichen wie ein Zweikreissystem. Bei der Aufzeichnung der Buchungsdaten wird einerseits die Geschäftsabwicklung in einem JOURNAL chronologisch und andererseits die Geschäftsbewegung auch auf Konten (systematische Aufzeichnung im Hauptbuch) festgehalten.

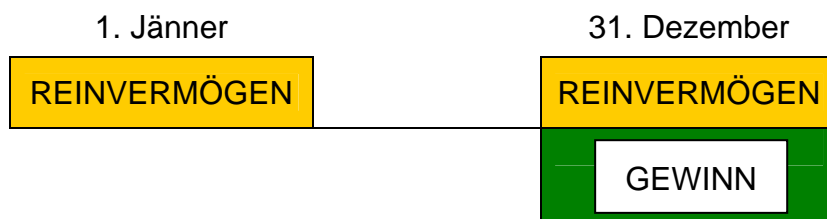
Zum Wesen der „doppelten Buchhaltung“ gehört auch

- die Führung von Hilfs- und Nebenbüchern (Kunden und Lieferanten, Kassabuch, Anlagenbuchhaltung etc.),
- die Erfassung und Bewertung von Beständen (Warenwirtschaft, Inventur), Forderungen und Verbindlichkeiten sowie
- die periodengerechte Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen (d.h. Ausgaben und Einnahmen werden in jenem Jahr wirksam, zum dem sie wirtschaftlich gehören ⇒ Periodenreinheit).

Auch der Gewinn (Verlust) wird 2-fach ermittelt:

- 1) durch den Betriebsvermögensvergleich (indirekte Erfolgsermittlung) ⇒ das Reinvermögen (Vermögen abzüglich Schulden) am Ende des Jahres wird mit dem Reinvermögen am Ende des vorangegangenen Jahres unter Berücksichtigung von Privateinlagen und Privatentnahmen verglichen und
- 2) durch die Gewinn- und Verlustrechnung (direkte Erfolgsermittlung), welche die Erlöse und Erträge den Aufwendungen gegenüberstellt.

Grafisch lässt sich diese Definition wie folgt darstellen:



Bei der **Doppelten Buchführung** erfolgt neben der Bestandsrechnung

Vermögensrechnung = Zeitpunkt = statisches Element

auch eine

AUFWAND minus **ERTRÄGE** = **GEWINN**

Erfolgsrechnung = Zeitraum = dynamisches Element.

Durch das System der Doppik kann der Gewinn für das Finanzamt einerseits gemäß § 4 EStG Abs.1 und andererseits § 5 EStG ermittelt werden.

11.2. Rechnungsperiode

Während die Vermögensgegenstände und Schulden zu einem Zeitpunkt ermittelt werden, wird der Erfolg für einen Zeitraum im Regelfall ein Jahr (kann auch unterjährig sein) und nicht für einen Geschäftsfall festgestellt. Der Zeitraum, für den der Erfolg ermittelt wird, heißt Rechnungsperiode oder Geschäftsjahr oder Wirtschaftsjahr. Die Rechnungsperiode darf nach dem UGB 12 Monate nicht überschreiten und reicht im Normalfall von 1. Jänner bis 31. Dezember (§ 193/Abs. 3 UGB).



11.3. Eine Buchführung nach § 5 EStG unterscheidet sich von anderen Gewinnermittlungsarten wie folgt:

- Es müssen die Bilanzierungsvorschriften des UGB beachtet werden. Insbesondere müssen drohende Risiken (z.B. ernsthaft drohende Verbindlichkeiten oder Verluste, Wertminderungen von Betriebsvermögen) berücksichtigt werden. Bei der Bilanzierung nach § 4 Abs.1 EStG besteht dazu keine Verpflichtung.
- Es dürfen auch Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar im Betrieb eingesetzt werden (z.B. Mietgebäude, nicht mit dem Unternehmensgegenstand zusammenhängende Beteiligungen), zur Kapitalstärkung als so genanntes „gewillkürtes“ Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen werden.
- Es sind auch Wertveränderungen von Grund und Boden im Rahmen des Gewerbebetriebes steuerlich von Bedeutung (Bei anderen Gewinnermittlungsarten gelten wie für Privatgrundstücke die Regelungen für die Spekulationsgeschäfte).
- Es kann ein vom 31.12. abweichender Bilanzstichtag gewählt werden.

Buchführungspflicht und Buchführungsgrenzen

Die steuerliche Buchführungspflicht kann sich in erster Linie aus dem Unternehmensgesetzbuch (§§ 189ff UGB) ergeben, weil eine unternehmensrechtliche Pflicht zur Führung und Aufbewahrung von Büchern (Rechnungslegungspflicht) auch eine steuerliche Buchführungspflicht nach sich ziehen kann (§ 124 BAO).

Das UGB und § 5 haben hier wichtige Veränderungen in der Buchführungspflicht ab 2007 gebracht. Mit 1.1.2007 ist das Unternehmensgesetzbuch (UGB) an die Stelle des Handelsgesetzbuches (HGB) getreten. Die Unternehmensgröße ist für die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB von entscheidender Bedeutung. Sie richtet sich nämlich in erster Linie nach der Höhe des Umsatzes. Rechnungslegungspflicht tritt demnach nach § 189 UGB ein.

Hinsichtlich der Gesetzesänderungen ab 1.1. 2010 verweisen wir auf die letzte Seite des 2. Bildungsabschnittes (Einnahmen- und Ausgabenrechnung – Geldflussrechnung).

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

Damit ein Unternehmer den Vorschriften des UGB bei seiner Aufzeichnungs- bzw. Buchführungspflicht entspricht, ist als Buchungssystem die DOPPIK anzuwenden.

Gemäß der dafür relevanten Judikatur ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach jenen Kriterien zu beurteilen, die dem allgemeinen Bewusstsein der anständigen und ordentlichen Unternehmerschaft entspringen.



Eine Buchführung ist grundsätzlich dann als ordnungsgemäß anzusehen, wenn

alle gesetzlichen und sonstigen Vorschriften beachtet worden sind und
alle Geschäftsfälle
vollständig
wahr
klar
ordentlich und
leicht nachprüfbar
erfasst sind.

Die formellen Ordnungskriterien

- Die Buchführung ist einer lebenden Sprache und in deren Schriftzeichen zu führen.
- Es dürfen keine leeren Zwischenräume an Stellen gelassen werden, die der Regel nach zu beschreiben sind.
- Es darf nicht radiert werden.
- Gemachte Eintragungen dürfen nicht unkenntlich gemacht werden.
- Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.
- Kasseneinnahmen und –ausgaben sollen mindestens täglich aufgezeichnet werden.
- Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf den betreffenden Konten verbucht werden.
- Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen Namen und Anschrift der Geschäftsfreunde aufweisen.
- Soweit Bücher gebunden werden, sollen sie Blatt für Blatt oder Seite für Seite fortlaufend nummeriert werden.
- Werden Bücher oder Aufzeichnungen in loser Blattform geführt, so sollen diese Blätter in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.
- Die Verwendung von Datenträgern (**elektronische Datenverarbeitung**) ist erlaubt, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle und die Einhaltung von Datensicherungs- und Datenschutzmaßnahmen jederzeit gewährleistet sind.
- Bücher und Aufzeichnungen sind ebenso wie die Belege und sonstigen Unterlagen sieben Jahre hindurch aufzubewahren.

Materielle Ordnungskriterien

Die Grundsätze materieller Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beinhalten folgende **Verbote** und **Gebote**.

- Das Verbot der Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen, die nicht stattgefunden haben.
- Das Verbot der unrichtigen Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen.
- Das Gebot, alle stattgefundenen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen.
- Das Gebot der vollständigen körperlichen Erfassung aller Vermögensgegenstände bei der Inventur.



- Das Gebot der richtigen, das heißt dem Gesetz entsprechenden Bewertung.

Verstößt ein Unternehmer gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, können damit verschiedene **Folgen** verbunden sein. Die Steuerbehörde kann dem Steuerpflichtigen die Anerkennung von Steuerbegünstigungen, wie z.B. die Investitionsbegünstigungen, verweigern. Weiters ist die Finanzbehörde bei nicht ordnungsgemäßer Durchführung legitimiert, die Aussagekraft der Buchführung zu verwerfen und ebenso die darin ermittelte Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung (Gewinn). Die Bemessungsgrundlage kann in weiterer Folge daher **geschätzt** werden. Die Aberkennung der Beweiskraft für die Aufzeichnungen bzw. Bücher ist auch im zivilrechtlichen Verfahren (z.B. bei Erbauseinandersetzungen oder Schadenersatzansprüchen) im Falle einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung geschmälert bzw. nicht gegeben. Schließlich kann die nicht ordnungsgemäße Buchführung auch Geldstrafen nach sich ziehen.

Überblick über relevante Buchführungsvorschriften laut UGB

Bestimmung		Inhalt
§§	189 – 192	Buchführung, Inventarerrichtung
§§	193 – 200	Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss
§§	201 – 211	Bewertungsvorschriften
§§	212 – 216	Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen
§	221	Größenklassen
§§	222 – 223	Allgemeine Vorschriften über den Jahresabschluss und den Lagebericht
§§	224 – 230	Bilanz
§§	231 – 235	Gewinn- und Verlustrechnung
§§	236 – 243	Anhang und Lagebericht

Überblick über relevante Buchführungsvorschriften aus steuerlicher Sicht

Gesetz	Bestimmung	Inhalt
BAO	§ 124	Buchführungspflicht
	§ 125	Buchführungsgrenzen
	§ 126	Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen
	§§ 127 f	Wareneingangsbuch
	§ 131	Formvorschriften
	§ 132	Belegaufbewahrung
	§ 163	Folgen der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
EStG	§ 4	Gewinnbegriff, allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
	§ 5	Gewinn der im Firmenbuch eingetragenen Gewerbetreibenden
	§ 6	Bewertung
UStG	§ 18 (Art. 18 zu § 29 Abs. 8 UStG 1994 – Binnenmarktregelung)	Aufzeichnungspflichten



Wann liegt eine freiwillige Buchführung vor?

Im Abgabenrecht ist die primäre Gewinnermittlungsart jene gem. § 4 Abs. 1 EStG, das heißt die Gewinnermittlung wird durch Betriebsvermögensvergleich im Rahmen einer doppelten Buchführung ermittelt. Führt daher ein Abgabepflichtiger, der an sich dazu nicht verpflichtet ist, freiwillig Bücher, so darf er den Gewinn nicht mehr durch Einnahmen- Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln, sondern muss dies gem. § 4 Abs. 1 EStG tun.

Vorraussetzung für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ist die Erstellung eines Inventariums, das heißt die **vollständige Erfassung der Vermögensgegenstände und der Schulden** (Aktiva und Passiva).

Hinweis:

Das wird allerdings erst dann anzunehmen sein, wenn mindestens **folgende Bestände** erfasst sind:

- Bargeld (durch Kassabuch mit Bestandsverrechnung)
- Bankgeld (Bankkontoauszug)
- Kundenforderungen
- Waren- und Materialvorrat (durch Inventur)
- Anlagen (Anlagenverzeichnis)
- Lieferverbindlichkeiten
- Bank- und sonstige Schulden

Fehlt die Erfassung eines Bestandes, der im konkreten Unternehmen auch tatsächlich vorhanden ist (es wird beispielsweise keine Inventur erstellt), so kann ein Betriebsvermögensvergleich nicht durchgeführt werden; damit ist auch keine freiwillige Buchführung gegeben.

Praktische Bedeutung hat diese Frage vor allem dort, wo Einnahmen- Ausgabenrechnungen im Wege eines EDV-Buchhaltungsprogramms geführt werden, weil mit derartigen Programmen meist auch die Erfassung der Bestände verbunden ist.

Zur Beachtung:

Für den Abgabepflichtigen besteht kein Gewinnermittlungswahlrecht; es kommt auf die objektiven Gegebenheiten an. Sind alle Merkmale einer Buchführung erfüllt, muss der Gewinn zwingend gem. § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden.



11.4. Welche Bestimmungen gelten für EDV-Buchführungen?

Für EDV-gestützte Buchführungen – kurz EDV-Buchführungen – gelten die gleichen Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit wie für alle anderen Buchführungstechniken, das heißt wie für die in der Praxis kaum noch vorkommenden händischen Buchführungen.

Zusätzliche Bestimmungen enthalten das UGB in § 190 Abs. 5 und die BAO in § 131 Abs. 3 sowie § 132 Abs. 2 und 3.

Gegenüberstellung	
§ 190 Abs. 5 UGB	§ 131 Abs. 3 BAO § 132 Abs. 2 und 3 BAO
Der Unternehmer kann zur ordnungsmäßigen Buchführung und zur Aufbewahrung Datenträger benutzen.	Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden.
Dabei muss die inhaltsgleiche, vollständige, geordnete und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet sein. Soweit die Schriftstücke nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.	Die inhaltsgleiche, vollständige, geordnete und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet sein. Soweit die Schriftstücke nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.
	Die vollständige und richtige Erfassung der Geschäftsvorfälle muss durch geeignete Einrichtungen gesichert werden.
	Die Bücher und Aufzeichnungen müssen im Falle der Verpflichtung zur Einsichtgewährung auf eigene Kosten lesbar gemacht werden.
	Soweit erforderlich, müssen lesbare, dauerhafte Wiedergaben zur Verfügung gestellt werden.
	Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

Wie aus der Gegenüberstellung erkennbar ist, gehen die abgabenrechtlichen Vorschriften, welche die Ordnungsmäßigkeit von EDV-Buchführungen sicherstellen sollen, weiter ins Detail; ein inhaltlicher Widerspruch wird aber daraus nicht abzuleiten sein. Die **zusätzlichen Bestimmungen der BAO** sind u.E. auch als **handelsrechtliche GoB** anzusehen.



Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998 wurde die Verpflichtung zur Verfügungstellung von Daten auf Datenträgern eingeführt. Weder das HGB noch das UGB enthält eine analoge Bestimmung.

Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit von EDV-Buchführungen

Sowohl die handelsrechtlichen als auch die abgabenrechtlichen Bestimmungen stellen weder auf eine konkrete Technologie noch auf den aktuellen technologischen Stand von EDV-Buchführungen ab. Der Bedarf an näheren Aussagen über die Ordnungsmäßigkeit von EDV-Buchführungen ist aber unzweifelhaft gegeben.

Der Fachsenat für Datenverarbeitung des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat mit seinem Fachgutachten „**Die Ordnungsmäßigkeit von EDV-Buchführungen**“ eine richtungweisende Auslegung der Bestimmungen des § 190 UGB verfasst.

Das Fachgutachten ist auszugsweise wie folgt zu verstehen:

A. Grundsätzliches

- Für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist der Unternehmer (=Buchführungspflichtiger) verantwortlich.
- Buchführungspflichtig ist der Unternehmer. Wird diese Aufgabe nicht von ihm selbst wahrgenommen, sondern von anderen Personen oder Unternehmen durchgeführt, muss durch organisatorische Maßnahmen des internen Kontrollsystems sichergestellt sein, dass Vorgänge, die zur Verletzung seiner Buchführungspflichten führen, entdeckt und berichtigt werden; dies gilt auch für die Verantwortung in einem automatisierten Verfahren.
- Die Ordnungsmäßigkeit von EDV-Buchführungen kann prinzipiell durch technische, organisatorische und dokumentarische Maßnahmen gewährleistet werden.
- Die GoB schreiben kein bestimmtes Buchführungssystem vor; sie lassen auch computergestützte Systeme zu, wenn diese die Anforderungen der GoB erfüllen.
- Ordnungsmäßige Buchführungssysteme sind solche, die unter Einbeziehung aller maschinellen und manuellen Verfahren eine vollständige, richtige, zeitgerechte, geordnete¹, sowie für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbare Buchführung ergeben.
- Dafür ist ein internes Kontrollsystem (IKS) Voraussetzung.
- Die GoB ändern sich nicht dadurch, dass die Buchhaltung mit Hilfe eines Computersystems erstellt wird.
- Das Buchführungsverfahren beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem die buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle gebucht und die übrigen aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle aufgezeichnet sind (Journal- und Kontenfunktion).
- Das Verfahren umfasst sowohl die Aufzeichnung der buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle als auch die EDV-mäßige Verarbeitung und Aufzeichnung von Informationen, die über die Buchhaltung hinaus für die Erstellung des Jahresabschlusses notwendig sind.





- Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Entwicklung verfolgen lassen (Grundsatz der Transparenz).
- Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet¹ vorgenommen werden. Dafür müssen im Verfahren ausreichende Kontrollen eingerichtet sein (Grundsatz der Kontrollierbarkeit).
- In Abhängigkeit vom jeweiligen System der Finanzbuchhaltung ist dann gebucht, wenn mit regulären Systemmitteln eine Buchung auf keine andere Weise als durch eine Stornobuchung korrigiert werden kann.
- Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist².
- Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind³ (Grundsatz der Funktionssicherheit).
- Die mit der automatisierten Datenverarbeitung verbundenen Zerstörungs- und Manipulationsrisiken muss der Unternehmer durch entsprechende Sicherungsmaßnahmen abwehren.

¹ § 131 Abs. 1 Z 2 BAO verlangt eine nach der **Zeitfolge** geordnete Eintragung

² Entspricht § 131 Abs. 1 Z 6 BAO.

³ Für eine Buchführung kann auch ein Tabellenkalkulationsprogramm verwendet werden, wenn z.B. durch das Betriebssystem oder durch Zusatzprogramme sichergestellt wird, dass Buchungen nachträglich nicht mehr verändert oder gelöscht werden können!!

B. Die Nachvollziehbarkeit des einzelnen Geschäftsfalles

B.1. Belegfunktion

- Die Belegfunktion ist Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung. Diese ist erfüllt, wenn der Beleg die folgenden Angaben enthält:
 - ↪ Erläuterung des Geschäftsvorfalles
 - ↪ zu buchender Betrag oder Mengen- und Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt
 - ↪ Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles
- Im Zusammenhang mit der Ausführung der Buchung können folgende ergänzende Angaben von Bedeutung sein:
 - ↪ Kontierung
 - ↪ Belegnummer bzw. Ordnungskriterium für die Ablage
 - ↪ Buchungsdatum
 - ↪ Bestätigung des Geschäftsvorfalles durch den Verantwortlichen
- Bei wiederkehrenden gleichartigen Geschäftsvorfällen kann ein Dauerbeleg den Einzelnachweis ersetzen. In anderen Fällen – z.B. bei maschineninternen Buchungsvorgängen – übernimmt die Verfahrensdokumentation diese Funktion.



- Beim Datenträgeraustausch oder beim Online-Datentransfer von Computer zu Computer muss das zwischen den Geschäftspartnern vereinbarte kontrollierte Verfahren die Belegfunktion erfüllen.

B.2. Journalfunktion

Unter der Journalfunktion wird jede geeignete Dokumentation darüber verstanden, in welcher Reihenfolge und Ausformung Daten dem Verarbeitungssystem zugeführt wurden.



Die Journalfunktion ist erfüllt:

- Bei Systemen, bei welchen die Eingabedaten vollständig und ab dem Buchungszeitpunkt unveränderlich gespeichert werden, wenn die Speicherungsart und die zur Verwendung gelangenden Programme beschrieben werden.
- Bei Systemen, bei welchen die Eingabedaten in einem System erfasst werden, das die Unveränderlichkeit der Reihenfolge sicherstellt und das die jederzeitige Wiedergabe der Reihenfolge der Erfassung gewährleistet.
- Dem Buchführungspflichtigen bleibt es überlassen, in welcher Form er diese Sicherungsmaßnahmen vornimmt, sei es durch ein Buchungsprotokoll oder sei es durch maschinelle oder sonstige Indizierung der Daten bzw. sonstige Kennzeichnungen, die es gewährleisten, dass die jederzeitige Wiedergabe der ursprünglichen Buchung möglich ist.

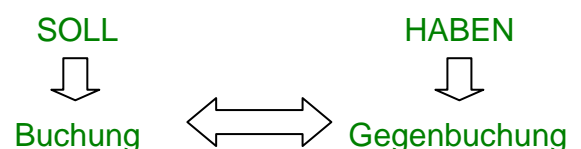
B.3. Kontenfunktion

Die Daten, welche die einzelnen Buchungen kennzeichnen, sind in übersichtlicher und verständlicher Form darzustellen. Dementsprechend müssen Aufzeichnungen zur Erfüllung der Kontenfunktion die folgenden Angaben enthalten:

- Kontenbezeichnung; Nachweis der lückenlosen Blattfolge
- Kennzeichnung der Buchungen, Einzelbeträge und Summen nach Soll und Haben
- Belegverweis
- Systematische Nachvollziehbarkeit: Dies kann z.B. durch Buchungsdatum, Journalverweis, Belegverweis oder andere Indizierungen erfolgen

Zur besseren Aussagefähigkeit der einzelnen Buchungszeilen (Datensätze) können beispielsweise folgende Zusätze enthalten sein:

- Buchungstext oder dessen Verschlüsselung
- Gegenkonto
- Umsatzsteuercode
- Skonto
- Kostenstellen





Die Klärung des Inhaltes verdichteter Zahlen (Sammelbuchung) muss jederzeit leicht möglich sein.

C. Verfahrensdokumentation

Der Aufbau und die Pflege der Verfahrensdokumentation durch den Programm-Ersteller sind eine unabdingbare Voraussetzung zur Erfüllung der Grundsätze ordnungsmäßiger EDV-Buchführungen. Die Verfahrensdokumentation muss alle jene Informationen enthalten, die für die Nachvollziehbarkeit der Buchführung durch einen sachverständigen Dritten in zumutbarer Zeit erforderlich sind.

Der erforderliche Umfang der Verfahrensdokumentation wird im Einzelfall von der Komplexität des EDV-Systems sowie dem verarbeiteten Datenvolumen abhängen.

Die Dokumentation des Programm-Erstellers muss für jede neue Programmversion insbesondere folgende Informationen enthalten:

- Aufgabenstellung
- Datensatzaufbau (Dateneingabe)
- Verarbeitungsregeln (inkl. Steuerungsparameter, Tabelleneinstellung) einschließlich Kontrolle, Abstimmungsverfahren und Fehlerbehandlung
- Datenausgabe
- Datensicherung
- verfügbare Programme
- Art, Inhalt und Umfang der durchgeführten Tests, wobei diese Tests einen solchen Umfang haben müssen, dass sie die gesamte Verarbeitungsbreite abdecken; sie müssen beweisen, dass das Ergebnis den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und den GoB entspricht
- Zeitpunkt der Freigabe für neue oder geänderte Programme

D. Internes Kontrollsystem

Das interne Kontrollsystem (IKS), für dessen Einrichtung, Überwachung und Dokumentation für die Geschäftsleitung des Unternehmens verantwortlich ist, umfasst alle in der Unternehmensorganisation vorgesehenen Maßnahmen, die dazu bestimmt sind, das vorhandene Vermögen zu sichern, die betriebliche Leistungsfähigkeit zu steigern und die Einhaltung der Geschäftspolitik sowie die Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen zu gewährleisten.

Die Bedeutung des IKS wird von der Art und Größe des Unternehmens sowie von der eingesetzten Hardware und Software abhängig sein.

D.1. Systemeinführung und Weiterentwicklung

Für den Bereich der Systementwicklung bzw. des –kaufes soll der Buchführungspflichtige organisatorische Regeln definieren und diese dokumentieren, um sicherzustellen, dass das einzusetzende System den Anforderungen, der Art und



der Größe des Unternehmens entspricht. Besondere Bedeutung wird dabei der Art des Freigabeverfahrens zukommen.

Die Angemessenheit des eingesetzten Systems ist laufend zu kontrollieren, insbesondere ist in regelmäßigen Abständen zu überprüfen, ob das bestehende Buchführungssystem anstehende Veränderungen im Unternehmen und in dessen Umfeld angemessen berücksichtigt. Dies gilt ebenso für andere EDV-Systeme.

D.2. Aufbauorganisation

Die Aufbauorganisation wird einerseits durch die Einordnung des EDV-Bereichs in die hierarchische Organisationsstruktur des Unternehmens und andererseits durch das interne Stellengefüge im EDV-Bereich bestimmt. Folgende Grundsätze sollten beachtet werden:

- Festlegung von Art und Umfang der Zugriffsberechtigungen auf allen Systemebenen
- Unabhängigkeit der Organisation von einzelnen Personen des EDV-Bereichs; das heißt das Funktionieren des EDV-Bereichs soll nicht durch den etwaigen Ausfall einer einzelnen Person gefährdet sein.

Folgende Grundsätze sollten bei interner Systementwicklung zusätzlich beachtet werden:

- Funktionstrennung und ausreichende Kompetenzabstimmung zwischen EDV-Bereichen und Fachabteilungen
- Funktionstrennung innerhalb der EDV-Abteilung, insbesondere in den Bereichen Programmanwendung, Programmentwicklung und Programmwartung

D.3. Ablauforganisation

Die Ablauforganisation wird von der Art und Größe des Unternehmens abhängig sein. Weiters wird sie verschiedene Formen annehmen, je nachdem, ob die Buchführung im Haus oder außer Haus, ob sie auf Klein- oder Großanlagen geführt wird. In allen Fällen wird insbesondere folgenden Bereichen und Aufgaben Bedeutung zukommen:

- Einhaltung der Bedienungsvorschriften
- Datensicherung, Betriebsbereitschaft
- Durch geeignete Maßnahmen ist der Zugriff auf das System und alle Arten von Datenträgern auf die Zugriffsberechtigten zu beschränken.
- Durch geeignete organisatorische Maßnahmen ist die vollständige und richtige Erfassung und Verarbeitung der Daten und deren Reproduzierbarkeit sicherzustellen.



D.4. Dokumentation

Alle Maßnahmen, die zum IKS zu zählen sind, sollen entsprechend dokumentiert werden. Die Dokumentation soll insbesondere umfassen:

- Sicherung der ordnungsgemäßen Programmanwendung
- Zugriffsberechtigungen auf alle Systemebenen
- ungewöhnliche Vorkommnisse (z.B. aufgetretene Fehler und deren Bearbeitung)

Abhängig von Art und Größe des Unternehmens soll auch dokumentiert werden:

- Nachweis der ordnungsgemäßen Programmanwendung
- Nachweis der korrekten Verarbeitung

Die handels- und steuerrechtlichen Vorschriften über die **Aufbewahrungspflichten** gelten sinngemäß auch für die zur EDV-Buchführung gehörende Dokumentation, sofern ihr Beleg- oder Buchfunktion zukommt.

Zur-Verfügung-Stellung der Daten auf Datenträgern

Durch das Abgabenänderungsgesetz 1998 wurde für EDV-Buchführungen zusätzlich die Verpflichtung eingeführt, im Falle der Erstellung von dauerhaften Wiedergaben (das heißt von Ausdrucken auf Papier) die Daten auch auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen. Damit soll der steuerlichen Betriebsprüfung der Einsatz von Prüfsoftware ermöglicht werden.

Diese Verpflichtung kommt in der Praxis vor allem dann zum Tragen,

- wenn im Rahmen von Betriebsprüfungen in bestimmte Teile der Buchführung Einsicht genommen werden soll oder
- wenn der Abgabepflichtige den gespeicherten Buchhaltungsstoff über einen bestimmten Zeitraum ausdruckt, um Speicherplatz zu schaffen.

Aus den Aussagen des BMF¹ lassen sich für den Abgabepflichtigen mit EDV-Buchführung folgende praktische Auswirkungen ableiten:

Inkrafttreten und Übergangsregelung

- Die Gesetzesänderung trat bereits am 13.01.1999 in Kraft, daher könnte bei Betriebsprüfungen die Zur-Verfügung-Stellung der Datenträger ab diesem Zeitpunkt verlangt werden. Da aber eine Reihe von EDV-Systemen (vor allem einfache) zu diesem Zeitpunkt nicht in der Lage waren, entsprechende Datenträger herzustellen und erst Umstellungen vornehmen mussten, beschränkte sich die Verpflichtung bis zum 31.12.2000 auf solche EDV-Buchführungen, die technisch dazu in der Lage waren.
- Betroffen sind auch Daten aus Zeiträumen, die vor der Gesetzesänderung liegen und die im Zeitpunkt des Inkrafttretens noch in elektronischer Form gespeichert waren.



Aufbewahrung der Originaldatenbestände

Wurden die Daten im Sinne der neuen Verpflichtung auf Datenträger gespeichert, erlischt damit die Verpflichtung zur Aufbewahrung der elektronischen Originaldatenbestände sowie der Hard- und Software, welche zur Erstellung „dauerhafter Wiedergaben“ erforderlich ist. Das hat besondere Bedeutung, wenn im Laufe der 7-jährigen Aufbewahrungsfrist eine Umstellung der EDV (z.B. neue Hardware, Betriebssystem) erfolgt.

¹ Erlässe d. BMF vom 05.03.1999, GZ 02 2251/5-IV/2/99, und vom 3.7.2000, GZ 02 2251/3-IV/2/00

Dateiformate

Es ist zu unterscheiden zwischen dem verwendeten **Zeichensatz** und dem übergebenen **Datenformat**.

- **Zeichensatz:**
Der verwendete Zeichensatz bestimmt darüber, wie die Daten im Speicher bzw. in Dateien abgelegt werden. Im Laufe der Zeit wurden verschiedene Zeichensätze definiert, wie z.B. ASCII, ANSI, EBCDIC, Unicode.
- **Datenformate bzw. Dateiformate:**
Sie sagen etwas über die Anordnung der einzelnen Zeichen in einer Datei aus und legen die Struktur der Informationen in der Datei fest. Beispiele für Datenformate sind Druckdatei, Exportdatei mit fixer Feldbreite, aber auch dbf.
 - ↪ **Druckdateien:**
Eine Druckdatei (englisch: print file) enthält an sich genau die gleiche Zeichenfolge, wie sie an den Drucker für einen Ausdruck gesandt wird. Das bedeutet, dass in dieser Datei auch Steuerzeichen für den jeweils verwendeten Drucker enthalten sind. Diese Steuerzeichen teilen dem Drucker beispielsweise mit, dass ab nun eine andere Schriftart oder eine andere Formatierung gilt.
Für den Einsatz der Prüfsoftware darf die Druckdatei jedoch keine Steuerzeichen für einen Drucker enthalten (abgesehen von Zeilen- und Seitenende).
Der Inhalt einer Druckdatei ohne Steuerzeichen sieht dann so aus wie der Ausdruck auf Papier ohne jegliche Zeichenformatierung.
 - ↪ **Exportdateien:**
Exportdateien (englisch: export file) enthalten Datenbestände in einem bestimmten Format. Nach dem Zweck der neuen Bestimmungen sollen Daten, welche bisher in Papierform übergeben worden sind, künftig als Datei übergeben werden. Dabei stellt das Gesetz nicht auf die ursprünglichen, das heißt originalen Daten ab.
- **Zulässige Exportformate:**
Grundsätzlich sind Exportdateien zugelassen, die einen unformatierten Text – demnach ohne Steuerzeichen (abgesehen von Zeilenende und Seitenende) – enthalten.

Dazu gehören:



- ↪ Exportdateien mit **fester Feldbreite**: Zugelassen sind Dateien, bei denen die einzelnen Datenfelder immer die gleiche Breite, das heißt die jeweils gleiche Anzahl von Zeichen (mit Leerzeichen gefüllt), aufweisen. Zusätzlich werden bei diesem Datenformat Informationen über Feldlänge und Feldinhalt benötigt, falls dies nicht klar und eindeutig aus dem Dateiaufbau ersichtlich ist.
- ↪ Exportdateien mit **Trennzeichen**: Zugelassen sind Dateien, welche die einzelnen Datenfelder mit einem bestimmten Zeichen trennen. Dieses Zeichen darf jedoch nicht jenes Zeichen sein, das als Tausenderpunkt, als Kommazichen oder als Datumstrennzeichen verwendet wird.
- ↪ Zusätzlich sind **DBF-Dateien** (z.B. dBase 3 oder dBase IV) zulässig. Dieses Format wird Dateiformaten, die Trennzeichen oder feste Feldbreite verwenden, gleichgestellt.

- **Unzulässige Exportdateien:**

Da ein „unformatierter Text“ zur Verfügung zu stellen ist, sind Formate, die Daten in einem Bildformat (beispielsweise pdf-Dateien) enthalten, nicht zulässig. Nicht anzuerkennen sind weitere Formate, die Steuerinformationen und Formatierungen in Form von Schlüsselwörtern, gegebenenfalls mit angeschlossenen Parametern, enthalten. Zu diesen Datenformaten gehören zum Beispiel DIF, HTML, XML.

Datenträger

Als Datenträger ist – nach der jeweiligen technologischen Entwicklung – jeder elektronische Datenträger geeignet, wie derzeit z.B. Disketten, Bänder, transportable Platten, CDs, Sticks, nicht aber Festplatten.

Umfang der Unterlagen

Von der Verpflichtung sind grundsätzlich alle Unterlagen im Sinne der §§ 131 und 132 BAO betroffen. Nach dem Zweck der Bestimmung, wonach die Anwendung moderner Prüfungsmethoden bei Vorliegen von Massendaten gewährleistet werden soll, sind Unterlagen wie beispielsweise

- Lieferscheine
- Rechnungen
- Steuererklärungen (z.B. Umsatzsteuervoranmeldungen)

nicht zwingend als Druck- oder Exportdatei zur Verfügung zu stellen.

Zur Beachtung:

Die Verpflichtung, Daten auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen, gilt auch für alle Registriert Kassensysteme, bei denen Daten elektronisch gespeichert werden. Ausgenommen sind nur Registrierkassen ohne elektronisches Journal, das heißt also mechanische Registrierkassen mit Losungstreifen. In diesem Fall sind die Losungstreifen lückenlos aufzubewahren.



11.5. Welche Vorschriften über die äußere Form einer ordnungsmäßigen Buchführung sind zu beachten?

Neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung enthalten sowohl § 190 UGB als auch § 131 BAO konkrete Regelungen über die ordnungsmäßige Buchführung. Diese werden üblicherweise als Formvorschriften bezeichnet, obwohl sie neben Vorschriften, welche tatsächlich die äußere Form der Bücher regeln, auch solche beinhalten, welche die Ordnungsmäßigkeit im materiellen Sinn betreffen. Die Formvorschriften werden auch trotz einer gewissen Widersprüchlichkeit zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gezählt.

Die Bestimmungen des UGB und der BAO sind formal nicht deckungsgleich, die Unterschiede sind aber von geringer praktischer Bedeutung.

Gegenüberstellung der handels- und abgabenrechtlichen Formvorschriften	
§ 190 UGB	§ 131 BAO
	Bücher und Aufzeichnungen dürfen, wenn nicht anders gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden.
Bei der Führung der Bücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Unternehmer einer lebenden Sprache zu bedienen. Werden Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben oder Symbole verwendet, so muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.	Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden ¹ .
Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen <ul style="list-style-type: none">- geordnet,- vollständig,- richtig und- zeitgerecht sein.	Die Eintragungen sollen <ul style="list-style-type: none">- der Zeitfolge nach geordnet,- vollständig,- richtig und- zeitgerecht sein.
	Die Kontenbezeichnung soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen verbucht werden.
	Personenkonto sollen die Namen und die Anschrift der Geschäftsfreunde aufweisen.
	Gebundene Bücher sollen Blatt für Blatt und Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein.
	Bei Loseblattbuchführungen soll ein Kontenregister geführt werden.
	Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen.



Gegenüberstellung der handels- und abgabenrechtlichen Formvorschriften	
§ 190 UGB	§ 131 BAO
	An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden.
Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Durch eine Veränderung darf keine Ungewissheit darüber entstehen, ob eine Eintragung oder Aufzeichnung ursprünglich oder zu einem späteren Zeitpunkt gemacht wurde.	Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.

¹ Für den Fall, dass die Bücher nicht in einer Amtssprache geführt werden, enthält § 131 Abs 1 Z 1 BAO besondere Vorschriften.

Welche Vorschriften gibt es im Einzelnen?

Ort der Buchführung

Bücher und Aufzeichnungen dürfen nach der BAO im Ausland geführt werden, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist. Das UGB kennt keine Vorschrift über den Ort der Buchführung, das heißt Bücher und Aufzeichnungen können immer im Ausland geführt werden.

Zeitfolgegemäßheit

Nach der BAO sollen die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet vorgenommen werden. Nach UGB genügt eine geordnete Eintragung. Dabei wird allerdings auch die Meinung vertreten, dass der Begriff „geordnet“ sowohl die zeitfolgegemäße Ordnung als auch die systematische Ordnung meint.

Der **Durchführungserlass zu den §§ 126 ff BAO** (Erlass des BMF vom 22.05.1990, GZ 02 2261/4-IV/2/90) erläutert den Begriff „zeitfolgegemäß“:

- Die **Geschäftsfälle eines Tages** müssen nicht exakt nach der Uhrzeit erfasst werden; es genügt, wenn sie tageweise/tagesbezogen verbucht werden.
- Unter Tag ist ein **Arbeitstag/Geschäftstag** zu verstehen. Ein Arbeitstag muss nicht innerhalb eines Kalendertages beginnen und enden; er kann zum Beispiel auch um 18 Uhr beginnen und am nächsten Tag um 5 Uhr enden. Trotzdem sind die Geschäftsfälle nicht mit dem Datum von zwei verschiedenen Tagen zu erfassen, sondern gelten als an einem Tag angefallen, und zwar an dem Tag, an dem der Arbeitstag begonnen hat.
- Die **Verbuchung nach Belegarten/Belegkreisen** (Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Bankbelege, Kassabelege) ist gestattet, obwohl das genau genommen dem chronologischen Prinzip widerspricht. Innerhalb eines Belegkreises ist jedoch die Chronologie zu wahren.



Vollständigkeit

Sowohl UGB als auch BAO fordern die vollständige, das heißt lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle.

Zeitgerechtheit

Das UGB enthält keine näheren Angaben zur Frage, wann ein Geschäftsfall zeitgerecht eingetragen ist, wohl aber die BAO.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO (Der Gesetzestext ist auf die für Buchführungen maßgebenden Aussagen beschränkt.):

Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt.

Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge täglich in geeigneter Weise festgehalten werden.

Die Verbuchung der Geschäftsfälle kann aufgrund dieser Bestimmung in einem der konkreten Buchführung entsprechenden Rhythmus vorgenommen werden (z.B. wöchentlich, monatlich).

Bargeschäftsfälle müssen nicht täglich – im Kassabuch – erfasst werden, wohl aber am Tag des Anfalles festgehalten werden (z.B. Rechnung, Registrierkasse).

Kontenbezeichnung

Auf einem bestimmten Konto dürfen nur Geschäftsfälle verbucht werden, die der Kontobezeichnung entsprechen.

Das UGB verlangt zwar nicht ausdrücklich, dass aus der Kontenbezeichnung hervorgehen müsse, welche Geschäftsfälle auf den jeweiligen Konten verbucht werden; dieses Erfordernis ergibt sich aber schon aus dem Grundsatz der Klarheit. Die Kontobezeichnung wird aus dem Einheitskontenrahmen abgeleitet und in Verbindung mit der Kontonummer in den Kontenplan aufgenommen.

Personenkonten

Dasselbe – wie für die Kontobezeichnung – gilt auch für eine entsprechende Bezeichnung der Kunden und Lieferanten (Geschäftsfreunde).

Kontenregister

Das Kontenregister spielt vor allem bei EDV-Buchführungen als eindeutiges Zuordnungskriterium eine besondere Rolle.



Änderungen

Der **Schutz einer Buchführung vor nachträglichen Änderungen** ist wesentliches Element der GoB. Da aber Berichtigungen unrichtiger Eintragungen notwendig sind, sind besondere Vorkehrungen zu treffen:

- Die Eintragungen dürfen nicht mit leicht entfernbareren Schreibmitteln vorgenommen und es darf nicht radiert werden.
- An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, dürfen keine leeren Zwischenräume gelassen werden.
- Wenn eine Eintragung durchzustreichen ist, muss die ursprüngliche Eintragung lesbar bleiben.
- Es dürfen keine Änderungen vorgenommen werden, die unklar lassen, ob sie schon ursprünglich oder erst später erfolgt sind.

Besondere Bedeutung haben diese Bestimmungen bei **EDV-Buchführungen**, weil es technisch möglich ist, jede Eintragung und jede Veränderung unlesbar zu machen – zu löschen. Bei EDV-Buchführungen besteht daher die zusätzliche Anforderung, durch entsprechende organisatorische und programmierte Vorsorgen derartige Manipulationen zu verhindern (Dokumentation aller Veränderungen).

SOLL-Vorschriften/Zwingende Vorschriften

Die Bestimmungen des § 131 BAO sind (mit Ausnahme der Verpflichtungen betreffend „Lesbarmachung“ und Zur-Verfügung-Stellung von Daten auf Datenträgern) als „SOLL-Vorschriften“ textiert, weil ansonsten jede Verletzung eine Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 FinStrG bedeuten würde. Die BAO enthält aber in § 163 eine gesetzliche Vermutung dahingehend, dass Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung für sich haben und der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Daraus ergibt sich ein faktischer Zwang zur Einhaltung.

Die Bestimmungen des § 190 UGB sind von vornherein zwingende Vorschriften. Die Frage, ob daher bei Buchführungspflichtigen gem. § 124 BAO die Verletzung der Vorschriften des § 190 UGB eine Finanzordnungswidrigkeit darstellt, wird nicht einhellig beantwortet.



11.6. Welche Konsequenzen sind im Steuerrecht an die Ordnungsmäßigkeit der Bücher geknüpft?

§ 163 BAO verfügt, dass Bücher, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich haben und der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen sind.

Nur wenn ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre Richtigkeit in Zweifel zu ziehen – z.B. gravierende und nicht aufklärbare Abweichung bei der Verprobung des Betriebsergebnisses –, darf das Finanzamt bei der Festsetzung der Steuern von den Erklärungen abgehen.

Anders ausgedrückt:

Formell ordnungsmäßige Bücher haben die Vermutung sachlicher Richtigkeit für sich.

Daneben ist aber auch ein Verlustvortrag (§ 18 Abs. 6 EStG) an eine ordnungsmäßige Buchführung im Jahr des Entstehens des Verlustes gebunden. Allerdings ist hier nicht die formelle Ordnungsmäßigkeit, also die Einhaltung der Vorschriften des § 131 BAO gemeint, sondern die materielle Ordnungsmäßigkeit: Der Verlust muss seiner Höhe nach errechnet werden können und das Ergebnis überprüfbar sein; Mängel in der Buchhaltung hindern den Verlustvortrag nur dann, wenn sich diese Mängel auf das ganze Rechenwerk auswirken und eine periodengerechte Erfassung der maßgeblichen Daten insgesamt nicht möglich ist.

Wo sind die Bücher zu führen?

Nach den Bestimmungen der **BAO** dürfen Bücher und Aufzeichnungen im **Ausland** geführt werden, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist. Allerdings muss bei einer Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland gewährleistet sein, dass die Erforschung der für die Abgabenerhebung wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die **Erlaubnis**, Bücher und Aufzeichnungen im Ausland zu führen, ist **umfassend** und betrifft:

- Buchführung gem. § 124 BAO
- Buchführung auf Grund des Überschreitens der Buchführungsgrenzen gem. § 125 BAO
- Freiwillige Buchführung
- Aufzeichnungen gem. § 126 bis § 128 BAO

Die Erlaubnis erstreckt sich auf das Hauptbuch, die Nebenbücher (Debitoren- und Kreditorenbuchführung, Anlagenbuchführung, Lagerbuchführung) und das Journal.

Eine **gesetzliche Anordnung**, Bücher oder Aufzeichnungen im **Inland** zu führen, besteht nur für Bücher und Aufzeichnungen, die dem buchmäßigen Nachweis dienen (§ 18 Abs. 8 UStG). Diese Unterlagen sind in jedem Fall im Inland zu führen; eine



Ausnahmebewilligung ist nicht vorgesehen. Einen solchen buchmäßigen Nachweis verlangt das Umsatzsteuergesetz in folgenden Fällen:

- Beförderung von Gegenständen und damit in Zusammenhang stehende sonstige Leistungen (§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c UStG)
- Steuerfreie Vermittlung von steuerfreien Umsätzen (§ 6 Abs. 1 Z 5 UStG)
- Steuerfreie Ausfuhrlieferungen (§ 7 Abs. 1 UStG)
- Steuerfreie Lohnveredlung an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8 Abs. 1 UStG)
- Steuerfreie Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 9 Abs. 3 UStG)
- Vorsteuerabzug bei Lieferung von gebrauchten Fahrzeugen ins Drittland (= kein EU-Mitgliedstaat, § 12 Abs. 17 UStG)
- Steuerfreie Reiseleistungen ins Drittland (§ 23 Abs. 6 UStG)
- Steuerfreie Einfuhr von Gegenständen mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung (Art. 6 Abs. 3 UStG)
- Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 7 Abs. 3 UStG)

Verbringung ins Inland

Ob und wann Bücher und Aufzeichnungen in das Inland zu bringen sind, hängt davon ab, ob es sich um Grundaufzeichnungen oder um die eigentlichen Bücher und Aufzeichnungen handelt:

- **Bücher und Aufzeichnungen**
Werden Bücher und Aufzeichnungen im Ausland geführt, sind sie nur dann ins Inland zu bringen, wenn die **Abgabenbehörde** – etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung – dies ausdrücklich **verlangt**. Die Abgabenbehörde muss dafür eine **angemessene Frist** setzen.
- **Grundaufzeichnungen**
Unter Grundaufzeichnungen werden Aufzeichnungen verstanden, welche die Grundlage für die systematische Verbuchung der Geschäftsfälle sind. Nach herkömmlicher Diktion ist darunter eine Aufzeichnung mit Journalfunktion zu verstehen. Bei EDV-Buchführungen kann auch ein Datenerfassungs- bzw. Datenübernahmeprotokoll diese Funktion erfüllen. Werden im Journal Sammelbuchungen durchgeführt (z.B. bare Geschäftsfälle, Wareneinkäufe), so gehören auch die Einzelaufzeichnungen (z.B. Kassabuch, Wareneingangsbuch) zu den Grundaufzeichnungen.

Werden die Grundaufzeichnungen im Ausland geführt, dann sind sie in jedem Fall – das heißt auch **ohne Verlangen der Abgabenbehörde** – innerhalb einer **angemessenen Frist** ins Inland zu bringen und hier aufzubewahren.

Davon **ausgenommen** sind jene Grundaufzeichnungen, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind.



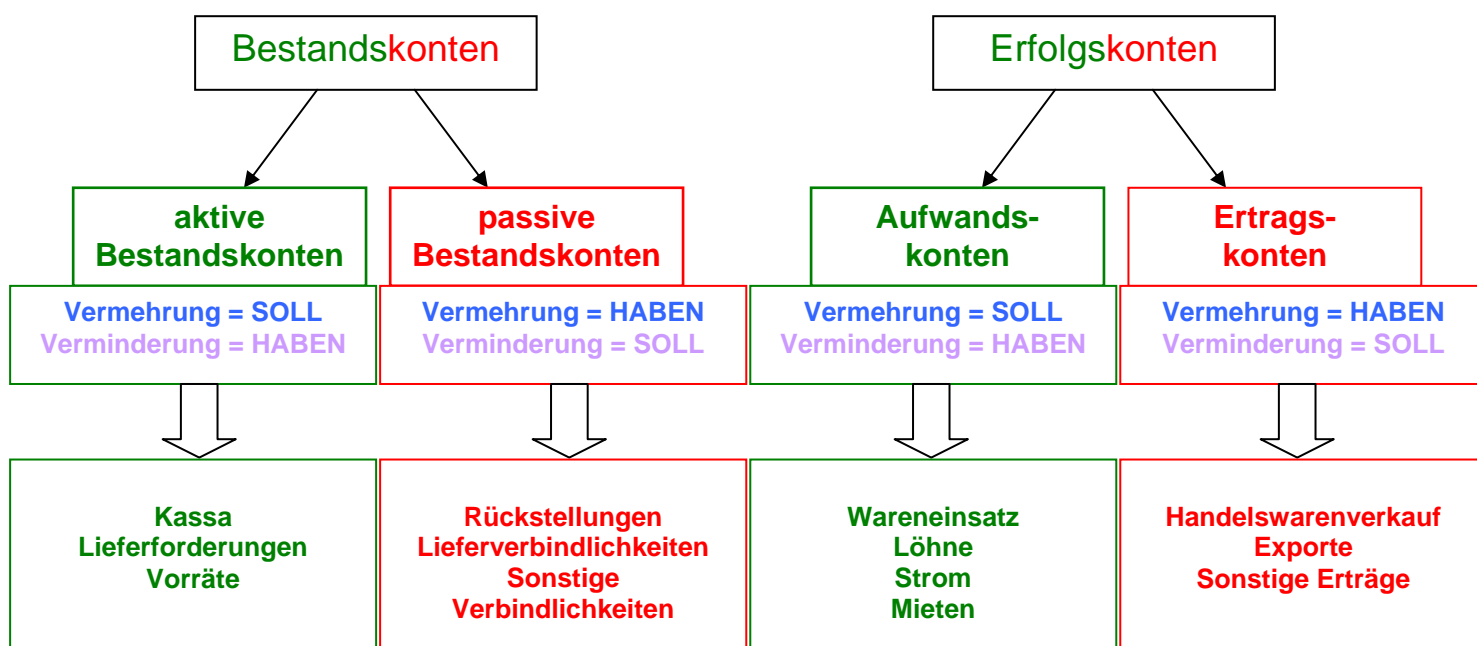
11.7. Wie funktioniert das System der DOPPIK als so genanntes ZWEIKREISSYSTEM?

Prinzipiell gesehen ist jeder Buchungssatz eine mathematische Gleichung. Jede Soll-Bewegung muss durch eine gleichwertige Haben-Bewegung ausgeglichen sein.

Zudem baut das System der Doppik auf eine Kontentechnik auf, aus der so quasi am Ende des Tages (einer Periode = Bilanzstichtag) einerseits durch Vergleich der aktiven Bestände (Vermögenswerte) und der passiven Bestände der Vermögensvergleich durchgeführt wird und andererseits auf Basis der Erfolgskonten (Erlöse – Aufwendungen) der Reingewinn/Reinverlust festgestellt wird.

Um hier die gewünschte Funktionalität zu erzielen, ist es notwendig, die Konten in verschiedene Kontenklassen (Bestandskonten und Erfolgskonten) zu unterteilen und die Bestandskonten weiters in aktive bzw. passive Bestandskonten zu gliedern.

Um hier aus der Doppik automatisch entstehende Ergebniszahlen (Reingewinn/Reinverlust) zu bekommen, ist folgende Kontentechnik anzuwenden:



Bei konsequenter Umsetzung dieser Buchungstechnik entsteht am Ende einer Buchungsperiode nach Abschluss (Übertrag) der Erfolgskonten am Gewinn-/Verlustkonto und nach Abschluss der Bestandskonten am Schlussbilanzkonto bzw. Umbuchung des Gewinnes/Verlustes der neue Kapitalstand.



11.8. Praktische ÜBUNG zur T-Konten-Technik

Aufgabenstellung:

Verbuchen Sie die folgenden Geschäftsvorfälle nach T-Konten-Technik

- 1.) Sie legen von der Bank € 10.000,- in den Safe Ihrer Firma.
- 2.) Aus der Firmenkasse zahlen Sie Löhne in Höhe von € 3.000,-.
- 3.) Am Bankkonto gehen € 20.000,- zum Ausgleich einer Kundenforderung ein.
- 4.) Für unsere Exportlieferung in die Schweiz fakturieren wir € 50.000,-.
- 5.) Für private Zwecke nehmen wir € 1.000,- aus der Firmenkasse.

Lösung:

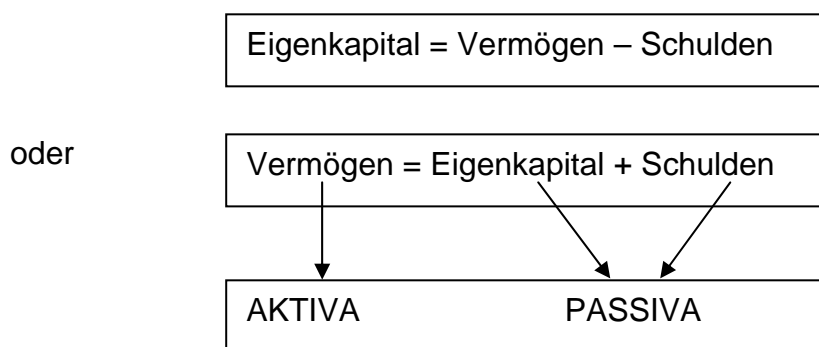
Kassa	Bank
10.000,-	10.000,-
3.000,-	20.000,-
1.000,-	
Kundenforderung	Export Erlöse
50.000,-	50.000,-
20.000,-	
Löhne	Privat
3.000,-	1.000,-



12. Bilanz

12.1. Bilanz – Begriff

Die Bilanz ist die mathematische Gleichung, die für die Ermittlung des Reinvermögens (Eigenkapital) im Rahmen des Inventariums Anwendung gefunden hat. Diese lautet:



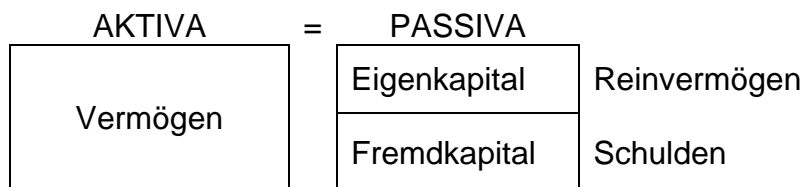
Die Bilanz ist die Gegenüberstellung des Vermögens (AKTIVA) auf der einen Seite und der Schulden + Eigenkapital (PASSIVA) auf der anderen Seite. Die Bilanzgleichung lautet:

$$\text{AKTIVA} = \text{PASSIVA}$$

Die Bilanzgleichung ist der Ausgangspunkt für die laufende Verbuchung der Geschäftsfälle.

12.2. Eigenkapital und Fremdkapital

Die Passivseite der Bilanz wird auch als Kapitalseite bezeichnet und in Eigenkapital (Reinvermögen) und Fremdkapital (Schulden) unterteilt.



12.3. Bilanzpositionen, Bilanzgliederung

Mit **Bilanzposition** ist eine Vermögensart oder Schuldart gemeint, die als solche in der Bilanz ausgewiesen wird (§ 198 Abs. 1 UGB).



Nachfolgend wird die **Bilanzgliederung** des HGB dargestellt:

AKTIVSEITE	PASSIVSEITE
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
1. Immaterielle Vermögensgegenstände	1. Nennkapital (Grund-, Stammkapital)
1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen	II. Kapitalrücklagen
2. Geschäfts (Firmen)wert	1. gebundene
3. geleistete Anzahlungen	2. nicht gebundene
II. Sachanlagen	III. Gewinnrücklagen
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund	1. gesetzliche Rücklage
2. technische Anlagen und Maschinen	2. satzungsgemäße Rücklage
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	3. andere Rücklagen (freie Rücklagen)
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau	IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag
III. Finanzanlagen	B. unversteuerte Rücklagen
1. Anteile an verbundene Unternehmen	1. Bewertungsreserve auf Grund von Sonderabschreibungen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen	2. sonstige unversteuerte Rücklagen
3. Beteiligungen	C. Rückstellungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	1. Rückstellungen für Abfertigung
5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens	2. Rückstellungen für Pensionen
6. sonstige Ausleihungen	3. Steuerrückstellungen
B. Umlaufvermögen	4. sonstige Rückstellungen
1. Vorräte	D. Verbindlichkeiten
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	1. Anleihen, davon konvertibel
2. unfertige Erzeugnisse	2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. fertige Erzeugnisse und Waren	3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
4. noch nicht abrechenbare Leistungen	4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
5. geleistete Anzahlungen	5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener



	Wechsel
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	E. Rechnungsabgrenzungsposten
4. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	
III. Wertpapiere und Anteile	
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	
2. sonstige Wertpapiere und Anteile	
IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten	
C. Rechnungsabgrenzungsposten	

12.4. Bilanzstichtag und Bilanzerstellung

Der **Bilanzstichtag** ist derjenige Tag – Zeitpunkt – zu dem regelmäßig der Jahresabschluss aufzustellen ist. Dieser Tag ist sehr oft mit dem 31.12. ident. Bei der Bilanzerstellung sind die Verhältnisse des Bilanzstichtages maßgebend. Nur Ereignisse, die bis zum Bilanzstichtag ihre Verursachung gefunden haben, sind zu berücksichtigen.

Der **Bilanzerstellungszeitpunkt** ist der Zeitpunkt, in dem die Bilanz tatsächlich aufgestellt wird.

Ereignisse, die innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes stattfinden, wirken sich auf die Bilanz nicht mehr aus.

Der Unternehmer ist allerdings verpflichtet, seine besseren Kenntnisse über Vorgänge, die sich vor dem Bilanzstichtag ereignet haben, anzusetzen. (Grundsatz der Wertaufhellung - § 201 Abs. 2 Ziffer 4 UGB).



12.5. Auswirkung von Geschäftsfällen auf die Bilanz

Die Bilanz als Zeitpunktrechnung wird durch jeden Geschäftsfall (Vermögen/Schulden) verändert.

Unter der Voraussetzung der **Bilanzgleichung** sind nur vier Grundmöglichkeiten von Geschäftsfällen denkbar:

- 2.) Ein Vermögensteil nimmt zu, ein anderer nimmt im selben Wert ab (**Aktivtausch**).
Beispiel: Wareneinkauf wird bar bezahlt.
- 3.) Ein Vermögensteil nimmt zu, ein Schuldtypeil nimmt im selben Wert zu (**Bilanzverlängerung**).
Beispiel: Maschinenkauf auf Kredit.
- 4.) Ein Schuldtypeil nimmt zu, ein anderer Schuldtypeil nimmt um denselben Wert ab (**Passivtausch**).
Beispiel: Lieferanten werden durch einen Bankkredit bezahlt.
- 5.) Ein Vermögensteil nimmt ab, ein Schuldtypeil nimmt im selben Wert ab (**Bilanzverkürzung**).
Beispiel: Lieferantenverbindlichkeiten werden durch ein Bankguthaben ausgeglichen.

12.6. Erfolgsneutrale und erfolgswirksame Geschäftsfälle

Die Geschäftsfälle werden je nach ihrer Auswirkung auf das VERMÖGEN (Eigenkapital) als

- **erfolgsneutrale** oder **vermögensumschichtende Geschäftsfälle** oder als
- **erfolgswirksame Geschäftsfälle**, auch Erfolgsvorfälle, bezeichnet.

Ein erfolgswirksamer Geschäftsfall, bei dem das Eigenkapital **vermindert** wird, ist ein Aufwand.

Beispiel: Die Löhne werden bezahlt.

Ein erfolgswirksamer Geschäftsfall, bei dem das Eigenkapital **vermehrte** wird, ist ein Ertrag.

Beispiel: Die Zinsen für ein Darlehen werden bezahlt.

Auch Entnahmen/Einlagen verändern (vermindern oder vermehren) das Eigenkapital. Sie haben aber keinen Einfluss auf den Erfolg des Unternehmens.

12.7. Auflösung der Bilanz in Konten

Die Bilanz wird in einzelne Konten aufgelöst (siehe nächste Seite).



ERÖFFNUNGSBILANZ (EB)

AKTIVA		zum 01.01.	PASSIVA	
Grund und Boden	40.000,00	Eigenkapital	64.000,00	
Betriebsgebäude	10.000,00	Hypothekendarlehen	30.000,00	
Maschinen	15.000,00	Lieferantenverbindlichkeiten	21.000,00	
Betriebs- und Geschäftsausstattung	9.000,00	Schuldwechsel	10.000,00	
Rohstoffvorräte	16.000,00			
Kundenforderungen	23.000,00			
Bankguthaben	10.000,00			
Bargeld	2.000,00			
Summe	125.000,00	Summe	125.000,00	

Konto – Grund und Boden

Anfangsbestand lt. EB	40.000,00	
-----------------------	-----------	--

Konto – Betriebsgebäude

Anfangsbestand lt. EB	10.000,00	
-----------------------	-----------	--

Konto – Maschinen

Anfangsbestand lt. EB	15.000,00	
-----------------------	-----------	--

Konto – Betriebs- u. Geschäftsausstattung

Anfangsbestand lt. EB	9.000,00	
-----------------------	----------	--

Konto – Rohstoffvorräte

Anfangsbestand lt. EB	16.000,00	
-----------------------	-----------	--

Konto – Kundenforderungen

Anfangsbestand lt. EB	23.000,00	
-----------------------	-----------	--

Konto – Bank

Anfangsbestand lt. EB	10.000,00	
-----------------------	-----------	--

Konto – Kassa

Anfangsbestand lt. EB	2.000,00	
-----------------------	----------	--

Konto – Hypothekendarlehen

Anfangsbestand lt. EB	30.000,00
-----------------------	-----------

Konto – Lieferantenverbindlichkeiten

Anfangsbestand lt. EB	21.000,00
-----------------------	-----------

Konto – Schuldwechsel

Anfangsbestand lt. EB	10.000,00
-----------------------	-----------

Konto - Eigenkapital

Anfangsbestand lt. EB	64.000,00
-----------------------	-----------

VERMÖGENSKONTEN oder
AKTIVE BESTANDSKONTEN

KAPITALKONTEN oder
PASSIVE BESTANDSKONTEN

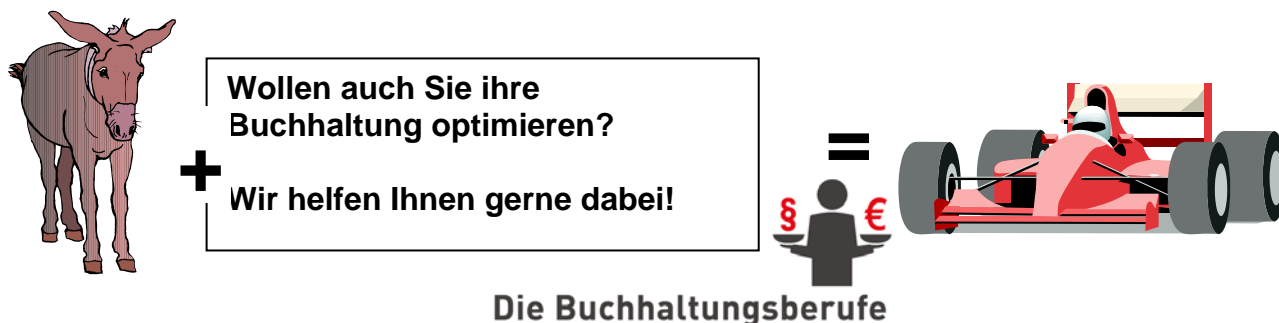


13. Eine Doppik, die sich rechnet

Nach sehr viel, aber notwendiger Theorie bzw. Gesetzestext möchten wir Ihnen einen praktischen Lösungsansatz nicht vorenthalten.

Um wirklich einen effizienten Weg einzuschlagen, der nicht nur praktikabel ist, sondern auch betriebswirtschaftlich Ihr Interesse wecken soll, heißt es, den Automationsgrad Ihrer Finanzbuchhaltung/Betriebsabrechnung steil nach oben auszurichten.

Es ist mit Sicherheit sehr sinnvoll, so genannte Routinearbeiten, wie das Einbuchen von Ausgangsrechnungen bzw. Eingangsrechnungen automatisch bewerkstelligen zu lassen. Konkret heißt das, dass die Buchungen nicht „per pedes“ sondern über ein „Batchprogramm“ in die Finanzbuchhaltung eingebucht werden sollen. Auch der damit korrespondierende Geldeingang (Zahlungen von Kunden) bzw. Geldausgang (Zahlungen an Lieferanten) ist für einen Buchungslauf „via Knopfdruck“ geradezu prädestiniert. Entscheidend dabei ist, dass Ihr Finanzbuchhaltungs-Softwarepartner Werkzeuge anbietet, mit denen Sie in Verbindung mit einer MULTI-TELEBANKING-SOFTWARE Ihre Zahlungszu- und -abflüsse optimal steuern können.



Bei entsprechender Organisation ist es absolut keine Glanzleistung, dass ca. 80 % der Buchungsbelege (Massenbelege) automatisch korrekt verbucht in die Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung einfließen. Zusätzlich können so genannte Stappelbuchungen (für Buchungen, die über einen längeren Zeitraum monatlich einmal anfallen) und digitale Buchungsbelege (z.B. aus dem Lohn- und Gehaltsbereich) viel Zeit und Geld sparen.

In Zeiten wie diesen sollte Ihre kostbare Zeit nicht in stupide bzw. anachronistische Buchhaltungsmethoden investiert werden, sondern Ihre Energie und Schaffenskraft sollte dem Kerngeschäft zugute kommen. Dort sind Sie kompetent und dort können Sie nachhaltig gutes Geld verdienen.

Natürlich sollten Sie den monatlichen „Chefbericht“, aus dem Sie Ihre aktuelle Liquidität und Ertragskraft feststellen können, kritisch analysieren. Versuchen Sie auch, durch permanente Kontrolle relevanter Kennzahlen (z.B. Rohertrag, Werkschöpfung, Material- und Wareneinsatzintensität in % aber auch Mittelverwendung bzw. Mittelherkunft – was ist wie finanziert) in Ihrem „Controlling“-Auge zu behalten. Überaus effizient kann es sein, gemeinsam mit demjenigen, der für die Zahlen verantwortlich ist (soll ein Experte sein), diesen monatlichen Check durchzuführen.



Wir helfen Ihnen, Zeit und Geld zu sparen.... **Die Buchhaltungsberufe**

Professionelle selbständige Bilanzbuchhalter, bieten Lösungen via „Internet“ an, wo auch das Preis-Leistungs-Verhältnis stimmig ist. Die Angebotsbreite reicht zumeist von einer „Komplettlösung“ bis hin zu Teillösungen, die man unter dem Begriff „Selber machen – helfen lassen“ einordnen kann. Auch für eine „Kombilösung“ ist das Internet eine ideale „Drehscheibe“. Ein besonders innovativer Lösungsansatz könnte sein, seinen monatlichen SOLL-IST-VERGLEICH im Wege einer Videokonferenz zu organisieren. Dieses virtuelle Meeting schont unsere Umwelt und spart nebenbei wieder Zeit und Geld.

Es liegt nun in Ihrer Entscheidungskompetenz, wie Sie Ihr Rechnungswesen in Zukunft gestalten wollen – doch eines ist klar – Verbesserungspotenzial gibt es fast immer!



Falls weitere Fragen aufgetaucht sind, rufen Sie uns einfach an oder schreiben Sie uns ein E-Mail.

Die Buchhaltungsberufe

Wir helfen Ihnen gerne!



Verzeichnis der wichtigsten Abkürzungen

GoB	=	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
FinStrG	=	Finanzstrafgesetz
EStG	=	Einkommensteuergesetz
HGB	=	Handelsgesetzbuch
UGB	=	Unternehmensgesetzbuch
BAO	=	Bundesabgabenordnung