

Konten in Produktionsunternehmen und Konten in Dienstleistungsunternehmen

Dieses Kapitel ist nicht Pflichtstoff für jede Ausbildung.

*Hinweis
bisherige
Version*

Die bisherige Version dieses Kapitels, "Konten im Fabrikationsbetrieb", steht im Anhang zu diesem Band weiterhin zur Verfügung.

a) Konten in Produktionsunternehmen

Zweck

Berücksichtigung von Aufwand, der je nach Produktionsfortschritt in Erzeugnissen steckt.

Einleitung

In einem Produktionsunternehmen genügen die im Warenhandel verwendeten Konten Warenaufwand, Warenvorrat und Warenertrag nicht mehr.

In einem Produktionsunternehmen werden die Erzeugnisse aus Rohmaterial oder Rohstoffen sowie unter Einsatz von vielen sonstigen Aufwänden wie Lohn, Energie, Raummiete, Abschreibungen des verwendeten Anlagevermögens usw. produziert. Am Ende des Produktionsvorganges werden diese Erzeugnisse als fertige Erzeugnisse bezeichnet. Wenn sie am Tag der Bilanzerstellung noch nicht fertiggestellt worden sind, werden sie als unfertige Erzeugnisse bezeichnet.

Um den in den verschiedenen Zuständen vom Rohmaterial oder Rohstoff bis zum fertigen Erzeugnis entstandenen wertmässigen Unterschieden gerecht zu werden, werden entsprechend unterschiedliche Konten eingesetzt.

*Kurzübersicht,
Schema*

Bilanz		Erfolgsrechnung	
Warenvorrat		Warenaufwand	Warenertrag
Rohstoffe		Mat.-Aufw. Produktion	Produktionserlös
fertige Erzeugnisse		Best.-Änd. Rohstoffe	Bestandesänderungen (fert. u. unfert. Erzeugn.)
unfertige Erzeugnisse			

Anstelle der grau dargestellten Konten des Warenhandelsunternehmens treten die grün aufgeführten Konten "Rohstoffe", "fertige Erzeugnisse" und "unfertige Erzeugnisse" (Bilanzkonten) sowie "Materialaufwand Produktion", "Bestandesänderungen Rohstoffe", "Produktionserlös" und "Bestandesänderungen fertige Erzeugnisse" und "Bestandesänderungen unfertige Erzeugnisse" (Erfolgskonten).

Die Buchungssätze für Bestandesänderungen sind prinzipiell ähnlich wie im Warenhandelsunternehmen, sie unterscheiden sich jedoch durch die Verwendung von anderen Konten.

*Buchungs-
beispiele*

Bareinkauf von Rohmaterial oder Rohstoff: **Materialaufwand Produktion / Kasse**

Bestandeszunahme Rohstoffe oder Rohmaterial: **Rohstoffe / Bestandesänderungen Rohstoffe**

Bestandesabnahme Rohstoffe oder Rohmaterial: **Bestandesänderungen Rohstoffe / Rohstoffe**

Bestandeszunahme fertige Erzeugn.: **Fert. Erzeugnisse / Bestandesänderungen fert. Erzeugn.**

Bestandesabnahme fertige Erzeugn. **Bestandesänderungen fert. Erzeugn. / Fert. Erzeugnisse**

Bestandeszunahme unfertige Erzeugn.: **Unfert. Erzeugnisse / Bestandesänd. unfert. Erzeugn.**

Bestandesabnahme unfertige Erzeugn.: **Bestandesänd. unfert. Erzeugn. / Unfert. Erzeugnisse**

Barverkauf von Fertigfabrikaten: **Kasse / Produktionserlös**

Vorgehen
im Detail

	Erfolgskonten								Bilanzkonten					
	Material- aufwand		Best.Änd. Rohstoffe		Best.Änd. f./unf.Erz.*		Prod.- erlös		fertige Erzeugn.		unfert. Erzeugn.		Rohstoffe	
	+	-	+	-	-	+	-	+	+	-	+	-	+	-
Anfangsbestand									30		40		20	
Rohmaterialeinkauf**	10													
Verkauf Erzeugnisse**							60							
Bestandeszunahme Rohstoffe a)				7									7	
Bestandeszunahme fert. Erzeugn. b)						8			8					
Bestandesabnahme unfert. Erzeugn. c)					9						9			

Es sei an dieser Stelle daran erinnert, dass die Finanzbuchhaltung *Werte* wiedergibt, nicht Stückzahlen.

* Aus Platzgründen wird oben für fertige Erzeugnisse und unfertige Erzeugnisse ein gemeinsames Konto für Bestandesänderungen geführt, in Wirklichkeit müssen diese jedoch getrennt geführt werden.

** Aus Platzgründen wird oben kein Konto für Liquide Mittel (zum Beispiel Kasse) geführt. Die Gegenbuchung erfolgt für diesen Buchungssatz jedoch in einem solchen.

a) Das Inventar des Rohstoffes hat einen Wert von 27 ergeben. Abhängig vom Anfangsbestand von 20 führt dies zur Bestandeskorrektur von 7, die mit dem Konto "Bestandesänderungen Rohstoffe" verbucht wird.

Den Anfängern in Buchhaltung mag es befremdlich vorkommen, dass eine Bestandeszunahme im Aufwandkonto "Bestandesänderungen Rohstoffe" auf die Minusseite zu stehen kommt. Die Erklärung dazu ist jedoch recht einfach: Es geht hier immer noch um den Aufwand, der in diesem Konto aufgezeichnet wird und hier eben abnimmt, weil damit eine Vorratszunahme gebucht wird (sozusagen eine vorübergehende "Aktivierung"), es geht nicht um den Bestand, der so herausragend in seinem Namen steht.

b) Das Inventar der fertigen Erzeugnisse hat einen Wert von 38 ergeben. Abhängig vom Anfangsbestand von 30 führt dies zur Bestandeskorrektur von 8, die nun mit dem Konto "Bestandesänderungen fertige Erzeugnisse" verbucht wird, da in diesen fertigen Erzeugnissen nicht nur Rohstoff steckt, sondern auch noch viele andere Aufwände (Löhne, Energie usw.).

Diese Habenbuchung im Konto "Bestandesänderungen fertige Erzeugnisse" ist gewissermaßen eine "Aufhebung" der Sollbuchungen in den Aufwandkonten wie "Lohnaufwand", "Energie", usw., die für die Produktion dieser Erzeugnisse notwendig waren, sie bewirkt mit der Gegenbuchung im Konto "fertige Erzeugnisse" eine sogenannte "Aktivierung", es wird also eine Vermögenszunahme gebucht, die die bereits ausbezahlten Lohnfranken usw. zwar nicht wieder hereinholen kann, die jedoch höherwertige Erzeugnisvorräte als der blosse Rohstoff verzeichnet.

Das Konto "Bestandesänderungen fertige Erzeugnisse" hat wegen seiner Eigenschaft als Ertragskonto die einleuchtendere Vorzeichenverteilung in Soll und Haben für diese Art von Buchung als das Aufwandkonto "Bestandesänderungen Rohstoffe".

c) Das Inventar der Halbfabrikate hat einen Wert von 31 ergeben. Abhängig vom Anfangsbestand von 40 führt dies zur Bestandeskorrektur von 9, die nun mit dem Konto "Bestandesänderungen unfertige Erzeugnisse" verbucht wird.

Dadurch wird die ehemalige Aktivierung aufgelöst (und die muss einmal stattgefunden haben, damit mit diesen Erzeugnissen jetzt wieder eine Bestandesabnahme stattfinden kann) und wieder in Minusertrag verwandelt (was dem seinerzeit aufgehobenen Lohnaufwand usw. gleichkommt), dem jedoch durch den tatsächlich erfolgten Verkauf der entsprechende Ertrag gegenübersteht.

Das Konto "Bestandesänderungen unfertige Erzeugnisse" hat wegen seiner Eigenschaft als Ertragskonto die einleuchtendere Vorzeichenverteilung in Soll und Haben für diese Art von Buchung als das Aufwandkonto "Bestandesänderungen Rohstoffe".

Preisänderungen können übrigens auch zu solchen Unterschieden im Inventar und damit zu solchen Buchungen führen. Auf sie wird hier der Vereinfachung halber jedoch nicht eingegangen, im Unterricht wird für das Inventar stets die Menge (Stückzahl) zugrunde gelegt.

Hinweise

- Die Bestandesänderungen dürfen höchstens zu den Anschaffungskosten oder Herstellkosten gebucht werden, wie dies in OR Art. 960a ganz allgemein für die Aktiven vorgeschrieben ist. Falls der "Veräusserungswert" (zum Beispiel der Marktpreis) unter diese Anschaffungskosten oder Herstellkosten fällt, muss jedoch dieser tiefere Wert eingesetzt werden, wie OR Art. 960c genauer vorschreibt.
- In der Praxis spricht man zusätzlich zum Rohmaterial oder den Rohstoffen auch von "Hilfsmaterial" oder "Verbrauchsmaterial". Dies ist Material, das nicht zählbar in ein Erzeugnis einfließt. Es handelt sich hier zum Beispiel um Schmiermittel, um Schweißdraht oder Isolierlack usw., was dann im Bestandeskonto "Hilfsmaterial" und im Erfolgskonto "Einkauf von Hilfsmaterial" gebucht wird.

Da es sich dabei prinzipiell um eine weitere Variante von Rohstoff beziehungsweise Rohmaterial handelt, wird in diesem Lehrmittel der Vereinfachung halber nicht weiter darauf eingegangen.

- Im Konto "unfertige Erzeugnisse" werden nicht fertig hergestellte Erzeugnisse bilanziert, egal, ob sie nun erst zu 1 %, zu 50 % oder schon zu 99 % fertiggestellt sind.
- Das Konto "unfertige Erzeugnisse" kann auch "Angefangene Arbeiten" heissen. Im Fall eines Unternehmens, das Computer hardwaremässig zusammenstellt, kann ja eher von Erzeugnissen die Rede sein, die halb fertiggestellt sind. Wenn ein Unternehmen aber Software entwickelt, und diese zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch nicht fertiggestellt hat, wird sie eher von "angefangenen Arbeiten" sprechen wollen, anstatt von "Erzeugnissen".
- Die Konten "unfertige Erzeugnisse" oder "fertige Erzeugnisse" (sowie natürlich auch alle anderen Vorratskonten) dürfen nur solche Vorräte enthalten, die nicht schon anderweitig bilanziert worden sind. Wenn zum Beispiel für einen Kunden bereits Erzeugnisse produziert und diesem Kunden auch bereits anteilmässig in Rechnung gestellt worden sind, so erscheinen diese Erzeugnisse dadurch bereits unter "Debitoren" und dürfen deshalb nicht nochmals unter "unfertige Erzeugnisse" oder "fertige Erzeugnisse" erfasst werden.
- Die hier gezeigten Konten "Bestandesänderungen unfertige Erzeugnisse" und "Bestandesänderungen fertige Erzeugnisse" sind Erfolgskonten und werden als Ertragskonten geführt, sowohl im Fall einer Bestandeszunahme ("fertige Erzeugnisse" / "Bestandesänderungen fertige Erzeugnisse") wie auch im Fall einer Bestandesabnahme ("Bestandesänderungen unfertige Erzeugnisse" / "unfertige Erzeugnisse").
- Das Konto "Bestandesänderungen Rohstoffe" ist ein Erfolgskonto und wird als das Konto "Materialaufwand Rohstoffe" korrigierendes Aufwandkonto geführt. Es gehört auf die Aufwandseite und nicht auf die Ertragsseite, da hier reine Anschaffungskosten oder Herstellungskosten bestehen, und keinerlei andere Aufwände wie Lohnkosten usw. die bei einer Bestandesänderung mit zu kompensieren wären.
- Sobald ein Produktionsunternehmen auch mit Handelsware handelt (zum Beispiel wenn ein Computerhersteller gleichzeitig Software verkauft, die es fertig von einem Lieferanten bezieht), muss es auch die entsprechenden Warenhandelskonten "Warenvorrat", "Warenaufwand" und "Warenvertrieb" führen. Massgebend für den Kontenplan sind also alle Tätigkeiten. Es gibt hier nicht so etwas wie eine hauptsächliche Tätigkeit, die allein für die Kontenwahl ausschlaggebend wäre.

Häufige Fehler

- Nichtverwendung der Konten "Bestandesänderungen unfertige Erzeugnisse" und "Bestandesänderungen fertige Erzeugnisse" im Fall von entsprechenden Bestandesänderungen.
- Nichtverwendung des Kontos "Bestandesänderungen Rohstoffe" im Fall von entsprechenden Bestandesänderungen.

*Hinweis
bezüglich
Kontenrahmen*

Der "KMU"-Kontenrahmen (KMU = Kleine und mittlere Unternehmen) ist aufgrund des neuen Rechnungslegungsrechtes gemäss Obligationenrecht OR neu aufgelegt worden.

In dieser Neuauflage ist gerade bezüglich der in diesem Kapitel zu verwendenden Konten ein sehr unglückliches Durcheinander angerichtet worden. Da es sich dabei um vollendete Tatsachen handelt, bleibt dem Rest der Welt nur noch übrig, sich damit zurechtzufinden. Die folgenden Erklärungen sollen dabei etwas Durchblick verschaffen:

Eine Art von Vorrat wird neu als "Rohstoffe" gebucht. Schon eine kurze Suche nach diesem Begriff hätte Aufschluss darüber gegeben, was ein Rohstoff ist, nämlich: "für eine industrielle Bearbeitung oder Verarbeitung geeigneter oder bestimmter Stoff, *den die Natur liefert*" (Duden). Gemeint ist damit jedoch das bisher immer so genannte "Rohmaterial", was gemäss Duden richtigerweise auch "für eine (weitere) Be- oder Verarbeitung bestimmtes Material" ist.

Aber damit ist nicht etwa schon genug, nein!. Der Aufwand, mit dem zu diesem "Rohstoff" gelangt werden kann, heisst hier "Materialaufwand Produktion" (und nicht etwa "Rohstoffaufwand...").

Daraus ergibt sich für die Praxis die Gleichstellung der folgenden Begriffe:
"Rohstoff" = "Rohmaterial" = "Material"

Der Autor ist der Ansicht, dass in der Praxis die konsequente Anwendung eines dieser frei zu wählenden Synonyme durchaus korrekt ist, also zum Beispiel „Rohmaterial“, „Bestandesänderungen Rohmaterial“, usw.

Was dann aus diesen "Rohstoffen" entsteht, wird als eine andere Art von Vorrat "Erzeugnisse" genannt ("unfertige Erzeugnisse" und "fertige Erzeugnisse"). Wenn solche Erzeugnisse, die bisher auch "Fabrikate" genannt werden durften, verkauft werden, führen sie zu einem - "Produktionserlös"...

Daraus ergibt sich für die Praxis die Gleichstellung der folgenden Begriffe:
"Erzeugnis" = "Fabrikat" = "Produkt"

Der Autor ist der Ansicht, dass in der Praxis die konsequente Anwendung eines dieser frei zu wählenden Synonyme durchaus korrekt ist, also zum Beispiel "fertige Produkte", "Bestandesänderungen fertige Produkte", "Produkteerlös", usw.

Der Kontenrahmen KMU bietet ferner folgende Möglichkeit für die in diesem Kapitel behandelten Konten:

Die Nummer des Kontos "Bestandesänderungen" für ein bestimmtes Aktivkonto wird jeweils mit der Endziffer 7 in der Nummer des betreffenden Aktivkontos erstellt.

So erhält das Konto
1200 "Handelswaren" das Konto 1207 "Bestandesänderungen Handelswaren",
oder das Konto
1270 "Unfertige Erzeugnisse" das Konto 1277 "Bestandesänderungen Unfertige Erzeugnisse",
usw.

Hinweis
bezüglich
OR

Mit dem neuen Rechnungslegungsrecht gemäss Obligationenrecht OR sind die Produktionsunternehmen neu und ausdrücklich in die Pflicht genommen worden:

OR Art. 959b Abs. 2 bezüglich Erfolgsrechnung:

² In der Produktionserfolgsrechnung (Gesamtkostenverfahren) müssen mindestens folgende Positionen je einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden:

1. (hier nicht wiedergegeben)
 2. Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen;
 3. (hier nicht wiedergegeben)
- usw.

OR Art. 960c Abs.1 und 2 bezüglich Bewertung und Vorräte:

3. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen

¹ Liegt in der Folgebewertung von Vorräten und nicht fakturierten Dienstleistungen der Veräusserungswert unter Berücksichtigung noch anfallender Kosten am Bilanzstichtag unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so muss dieser Wert eingesetzt werden.

² Als Vorräte gelten Rohmaterial, Erzeugnisse in Arbeit, fertige Erzeugnisse und Handelswaren.

www.buechhaltig.ch

Hinweis zum Unterschied zwischen Produktion und Warenhandel

Aufgrund der unterschiedlichen Darstellung der Vorräte und der diesbezüglichen Erfolgskonten kann schon beim Anblick der Abschlussrechnungen "Bilanz" und "Erfolgsrechnung" erkannt werden, ob es sich um ein Produktionsunternehmen oder ein Warenhandelsunternehmen handelt.

Aber auch die Höhe der Beträge in einzelnen Konten zeugen vom Unterschied zwischen Produktion und Warenhandel.

Produktionsunternehmen			
Bilanz (Schlussbilanz I)		Erfolgsrechnung	
Kasse	10	Kreditoren	60
Bank	20	Eigenkapital	340
Debitoren	30	Mat.Aufw.Prod.	20
Rohstoffe	40	Best.Änd.Rohst.	10
fertige Erzeugn.	50	Lohnaufwand	290
unfertige Erzeugn	60	Raumaufwand	80
Maschinen	70	Unterhalt, Rep.	150
Mobiliar	80	Verw.-Aufwand	200
Informatik	90	Abschreibungen	100
		Reingewinn	50
	<u>450</u>		<u>900</u>
			<u>900</u>

Warenhandelsunternehmen			
Bilanz (Schlussbilanz I)		Erfolgsrechnung	
Kasse	10	Kreditoren	60
Bank	20	Eigenkapital	210
Debitoren	30	Warenaufwand	300
Warenvorrat	150	Best.Änd.H'ware	10
Mobiliar	50	Lohnaufwand	90
Informatik	60	Raumaufwand	80
		Unterhalt, Rep.	30
		Verw.-Aufwand	200
		Abschreibungen	20
		Reingewinn	50
	<u>320</u>		<u>780</u>
			<u>780</u>

Unterschiede im Produktionsunternehmen gegenüber dem Warenhandelsunternehmen:

- Das Bestehen der Konten Rohstoffe, fertige Erzeugnisse, unfertige Erzeugnisse, Maschinen, Materialaufwand Produktion, Produktionserlös, Bestandesänderungen unfertige Erzeugnisse, Bestandesänderungen fertige Erzeugnisse.
- Grösserer Wert in den Konten Maschinen (wurde hier beim Warenhandelsunternehmen ganz weggelassen) und Sachanlagen überhaupt
- Höherer Aufwand für Unterhalt/Reparaturen und Abschreibungen
- ev. höherer Energieaufwand, usw. (fehlt hier)

Unterschiede im Warenhandelsunternehmen gegenüber dem Produktionsunternehmen:

- Das Bestehen der Konten Warenvorrat, Warenaufwand und Warenertrag.
- Geringerer Wert in den Konten Maschinen (hier ganz weggelassen) und Sachanlagen überhaupt
- Geringerer Aufwand für Unterhalt/Reparaturen und Abschreibungen
- ev. geringerer Energieaufwand, usw. (fehlt hier)

b) Konten in Dienstleistungsunternehmen

Zweck Berücksichtigung von Aufwand, für den je nach Geschäftsverlauf noch kein Ertrag angefallen ist

Einleitung In einem Dienstleistungsunternehmen besteht die Versuchung, erbrachte Dienstleistung erst dann buchhalterisch zu erfassen, wenn sie dem Kunden gegenüber abgerechnet wird, da sie bisher in keiner Weise bilanziert werden musste.

Mit dem Neuen Rechnungslegungsrecht gemäss OR ändert dies jedoch ab 2015 verbindlich. Vergleichbar mit einem Warenhandelsunternehmen, wo die Konten Warenaufwand, Warenvorrat und Warenertrag bestehen, müssen nun auch die Dienstleistungsunternehmen vergleichbare Erfolgskonten und vor allem ein vergleichbares Vorratskonto führen.

In einem Dienstleistungsunternehmen werden Dienstleistungen unter Einsatz von vielen Aufwänden wie Lohn, Energie, Raummiete, Abschreibungen usw. geschaffen. Am Ende dieses Schaffensvorganges werden diese Dienstleistungen den Kunden in Rechnung gestellt und dadurch im Ertrag erfasst. Erfolgt diese Rechnungsstellung jedoch erst nach dem nächsten Geschäftsjahresabschluss, muss dieser noch ausgebliebene Ertrag anlässlich dieses Geschäftsjahresabschlusses buchhalterisch berücksichtigt werden.

Um diesen neuen gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden, werden folgende Konten eingesetzt:

Kurzübersicht, Schema

Bilanz		Erfolgsrechnung	
Warenvorrat		Warenaufwand	Warenertrag
nicht fakt. Dienstleist.		Aufw.f.bezogene Dienstl.	Dienstleistungserlös
			Bestandesänderungen
			(nicht fakt. Dienstl.)

Anstelle der grau dargestellten Konten des Warenhandelsunternehmens treten die grün aufgeführten Konten "nicht fakturierte Dienstleistungen" (Bilanzkonto) sowie "Aufwand für bezogene Dienstleistungen", "Dienstleistungserlös" und "Bestandesänderungen nicht fakturierte Dienstleistungen" (Erfolgskonten).

Buchungsbeispiele

Bareinkauf von Dienstleistungen Dritter: Aufwand für bezogene Dienstleistungen / Kasse

Bestandeszunahme nicht fakt. Dienstl.: Nicht fakt. Dienstl. / Bestandesänd. n. fakt. Dienstleist.

Bestandesabnahme nicht fakt. Dienstl.: Bestandesänd. n. fakt. Dienstl. / Nicht fakt. Dienstleist.

Barverkauf von Dienstleistungen: Kasse / Dienstleistungserlös

Vorgehen
im Detail

Als Beispiel soll ein Hauswartungsunternehmen dienen, das das Innere des Hauses sowie Zugang und Parkplatz selber besorgt, für die Gartenarbeit jedoch die Dienste eines Gärtners in Anspruch nimmt. Die pauschale Barzahlung des Kunden ist jeweils auf das Jahresende vereinbart, der Winterdienst (Schneeräumung usw.) wird jeweils im Frühling je nach Aufwand in Rechnung gestellt.

	Erfolgskonten				Bilanzkonten			
	Aufw. für		Best.-Änd.		Dienstl.-		n. fakt.	
	+bezog. DL.-	-n.fakt. DL.+	-	erlös +	+ Dienstleist.-	+ Kasse -		
<u>Erstes Jahr</u>								
Anfangsbestand a)					0	10		2
Einkauf Dienstl. Dritter b)	2						8	
Verkauf Dienstleistungen c)				8				
Best.-Änd. n. fakt. Dienstl. d)			1		1			
	2		1	8	1		18	2
Saldo		2	1	8		1		16
	2	2	1	8	1	1	18	18
<u>Zweites Jahr</u>								
Anfangsbestand e)					1	16		2
Einkauf Dienstl. Dritter f)	2							
Verkauf Dienstleistungen g)				1			1	
Verkauf Dienstleistungen h)				8			8	
Best.Änd. n. fakt. Dienstl. i)			1					1
	2		1	9	1	1	25	2
Saldo		2	1	9		0		23
	2	2	1	9	1	1	25	25

- a) Es wird vom allerersten Geschäftsjahr ausgegangen, somit besteht noch keine nicht fakturierte Dienstleistung aus einem Vorjahr
- b) jährliche Barausgabe für Gärtner
- c) jährliche pauschale Bareinnahme für Hauswartung innen sowie Zugang und Parkplatz
- d) der aufgelaufene Betrag für die Schneeräumung beträgt bis Ende erstem Geschäftsjahr 1. Dieser bewirkt mit der Habenbuchung im Konto "Bestandesänderungen nicht fakturierte Dienstleistungen" gewissermassen die "Aufhebung" für die Sollbuchungen in den Aufwandkonten wie "Lohnaufwand", usw., die für die Erbringung dieser Dienstleistung notwendig waren, sie bewirkt mit der Gegenbuchung im Konto "nicht fakturierte Dienstleistungen" eine sogenannte "Aktivierung", es wird also eine Vermögenszunahme gebucht, die die bereits ausbezahlten Lohnfranken usw. zwar nicht wieder hereinholen kann, die jedoch das noch offene Guthaben in der entsprechenden Höhe verzeichnet.
- e) jetzt besteht im Anfangsbestand der nicht fakturierten Dienstleistungen der aufgelaufene Betrag von 1 für die Schneeräumung bis zum Ende des vorangegangenen Jahres, die jedoch erst im Frühling dieses Folgejahres abgerechnet wird.
- f) jährliche Barausgabe für Gärtner
- g) Bareinnahme für die Schneeräumung der letzten Saison. Dem Beispiel zuliebe war in diesem Folgejahr keine Schneeräumung mehr notwendig. Die Rechnung nach Aufwand beträgt demnach 1.
- h) jährliche pauschale Bareinnahme für Hauswartung innen sowie Zugang und Parkplatz
- i) da das ganze Jahr hindurch keine Schneeräumung notwendig war, ergibt sich auch kein aufgelaufener Betrag dafür, der unter "nicht fakturierte Dienstleistungen" erscheinen müsste. Weil jedoch im Konto "nicht fakturierte Dienstleistungen" noch der alte Betrag von 1 als Anfangsbestand steht, (und der unter g) vereinnahmt worden ist), muss dieser Bestand auf 0 geändert werden.

Hinweise

- Die Bestandesänderungen dürfen höchstens zu den Anschaffungskosten oder Herstellkosten gebucht werden, wie dies in OR Art. 960a ganz allgemein für die Aktiven vorgeschrieben ist. Falls der "Veräusserungswert" (zum Beispiel der Marktpreis) unter diese Anschaffungskosten oder Herstellkosten fällt, muss dieser tiefere Wert eingesetzt werden, wie OR Art. 960c noch genauer vorschreibt.

Hätte im obigen Beispiel das Hauswartungsunternehmen die Schneeräumung im ersten Jahr auch durch Dritte zum Betrag von 1 ausführen lassen und im folgenden Frühling in der Rechnung noch einen Gewinnzuschlag von 1 erhoben, hätte die Bestandesänderung immer noch bloss in der Höhe von 1 vorgenommen werden dürfen, nämlich zu den "Anschaffungskosten".

- Das Konto "Bestandesänderungen nicht fakturierte Dienstleistungen" ist ein Erfolgskonto und wird als Ertragskonto geführt, sowohl im Fall einer Bestandeszunahme ("nicht fakturierte Dienstleistungen" / "Bestandesänderungen nicht fakturierte Dienstleistungen") wie auch im Fall einer Bestandesabnahme ("Bestandesänderungen nicht fakturierte Dienstleistungen" / "nicht fakturierte Dienstleistungen").

- Sobald ein Dienstleistungsunternehmen auch mit Handelsware handelt (zum Beispiel wenn ein Schulungsunternehmen gleichzeitig Software verkauft, die es fertig von einem Lieferanten bezieht), muss es auch die entsprechenden Warenhandelskonten "Warenvorrat", "Warenaufwand" und "Warenertrag" führen. Massgebend für den Kontenplan sind also alle Tätigkeiten. Es gibt hier nicht so etwas wie eine hauptsächliche Tätigkeit, die allein für die Kontenwahl ausschlaggebend wäre.

Hinweis bezüglich OR

Mit dem neuen Rechnungslegungsrecht gemäss Obligationenrecht OR sind die Dienstleistungsunternehmen neu und ausdrücklich in die Pflicht genommen worden:

OR Art. 959a Abs. 1 bezüglich Bilanz:

II. Mindestgliederung

¹ Unter den Aktiven müssen ihrem Liquiditätsgrad entsprechend mindestens folgende Positionen einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden:

1. Umlaufvermögen:
 - a. (hier nicht wiedergegeben)
 - b. (hier nicht wiedergegeben)
 - c. (hier nicht wiedergegeben)
 - d. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen,
 - e. (hier nicht wiedergegeben)

OR Art. 959b Abs. 2 bezüglich Erfolgsrechnung:

² In der Produktionserfolgsrechnung (Gesamtkostenverfahren) müssen mindestens folgende Positionen je einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden:

1. (hier nicht wiedergegeben)
 2. Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen;
 3. (hier nicht wiedergegeben)
- usw.

OR Art. 960c Abs. 1 bezüglich Bewertung:

3. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen

¹ Liegt in der Folgebewertung von Vorräten und nicht fakturierten Dienstleistungen der Veräusserungswert unter Berücksichtigung noch anfallender Kosten am Bilanzstichtag unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so muss dieser Wert eingesetzt werden.

Betrachtung

Gerade bei den Dienstleistungen wird recht klar ersichtlich, dass sich die Bestandesänderungen wie transitorische Buchungen auswirken: Sie trennt Erfolg von Zahlung und lässt beide in demjenigen Jahr wirksam werden, in dem sie anfallen.