

1 Die Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung im betrieblichen Rechnungswesen

In diesem Kapitel ...

- Grundbegriffe des Rechnungswesens
- Teilgebiete und Aufgaben des Rechnungswesens
- Einteilung internes und externes Rechnungswesen
- Adressaten des internen und externen Rechnungswesens
- Gegenüberstellung Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung
- Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Das betriebliche Rechnungswesen dient dazu, das innerbetriebliche Unternehmensgeschehen und die Beziehungen des Unternehmens zur Umwelt zahlenmäßig abzubilden. Es handelt sich um ein Informationssystem zur systematischen Erfassung, Auswertung und Kontrolle von Geschäftsvorfällen im Unternehmen. Ein Teil der ermittelten Größen dient innerhalb des Unternehmens als Grundlage für wirtschaftliche Entscheidungen. Der andere Teil der Daten wird vornehmlich Außenstehenden (Staat, Anteilseigner, Gläubiger, Arbeitnehmer etc.) als Informationsquelle zur Verfügung gestellt.

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist ein Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens. Die Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens kann nach unterschiedlichen Gesichtspunkten erfolgen. Eine erste Einteilung ist die in externes und internes Rechnungswesen. In diesem Fall erfolgt die Einteilung nach den Adressaten bzw. Informationsempfängern. Das externe Rechnungswesen ist dabei primär auf die Information von Außenstehenden ausgerichtet. Es soll vor allem die Aktionäre, die Gläubiger, die Steuerbehörden, die Arbeitnehmer und die allgemeine Öffentlichkeit über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens informieren. Die Adressaten haben dabei sehr unterschiedliche Interessenlagen, wie Tabelle 1.1 zeigt.

Adressaten	Interessenlage
Anteilseigner	Anteilseigner erwarten einen Rechenschaftsbericht der Unternehmensleitung, sofern sie nicht selbst an der Unternehmensführung beteiligt sind. Außerdem erwarten sie eine angemessene Gewinnausschüttung oder eine Erhöhung der stillen Reserven.
Zulieferer	Detailinformationen über die Kreditwürdigkeit des Unternehmens (Informationsgrundlage für die Beurteilung der Vergabe von Warenkrediten bzw. Zahlungszielen)
Gläubiger	Zu den Gläubigern zählen i. d. R. Banken und Lieferanten. Gläubiger sind in erster Linie an der Liquidität des Unternehmens und an der Substanzerhaltung interessiert. Aus Sicht der Gläubiger ist die Ausschüttung zu minimieren.
Arbeitnehmer	Arbeitnehmer sind an der Sicherung ihres Arbeitsplatzes interessiert, dies wird durch Bildung hoher Reserven (Minimierung der Ausschüttung) erreicht.
Kunden	Kunden erwarten Detailinformationen über das Unternehmen zur Beurteilung darüber, ob Zahlungsziele eingeräumt werden, Kredite vergeben werden, die Zuverlässigkeit der Liefer- und Qualitätsgarantie gegeben ist.
Fiskus	Detailinformationen über das Vermögen und die Erträge des Unternehmens zum Zweck der Besteuerung.

Tabelle 1.1 Adressaten des externen Rechnungswesens

Da das externe Rechnungswesen an den Informationsbedürfnissen externer Adressaten ausgerichtet ist, existieren zahlreiche handelsrechtliche und steuerrechtliche Gesetze und Vorschriften, die für eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens sorgen sollen.

Das interne oder innerbetriebliche Rechnungswesen enthält alle Teile des betrieblichen Rechnungswesens, die der Unternehmensführung für Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben dienen. Es soll in erster Linie die betrieblichen Vorgänge im Unternehmen abbilden und zeigen, ob die Leistungserstellung und der damit verbundene Verzehr an Produktionsfaktoren wirtschaftlich erfolgt.

Die Gestaltung und Durchführung des internen Rechnungswesens ist, sieht man von bestimmten Ausnahmefällen ab, dem Unternehmen selbst überlassen.

In der Praxis sind die Begriffe externes und internes Rechnungswesen eher ungebräuchlich. In ihr wird oft zwischen der Finanz- bzw. Geschäftsbuchhaltung oder pagatorischen Buchhaltung einerseits und der Betriebsbuchhaltung bzw. Betriebsabrechnung oder Kosten- und Leistungsrechnung andererseits unterschieden. Pagatorisch (lat.) bedeutet dabei »auf Zahlungen beruhend« oder »mit Zahlungen zusammenhängend«.

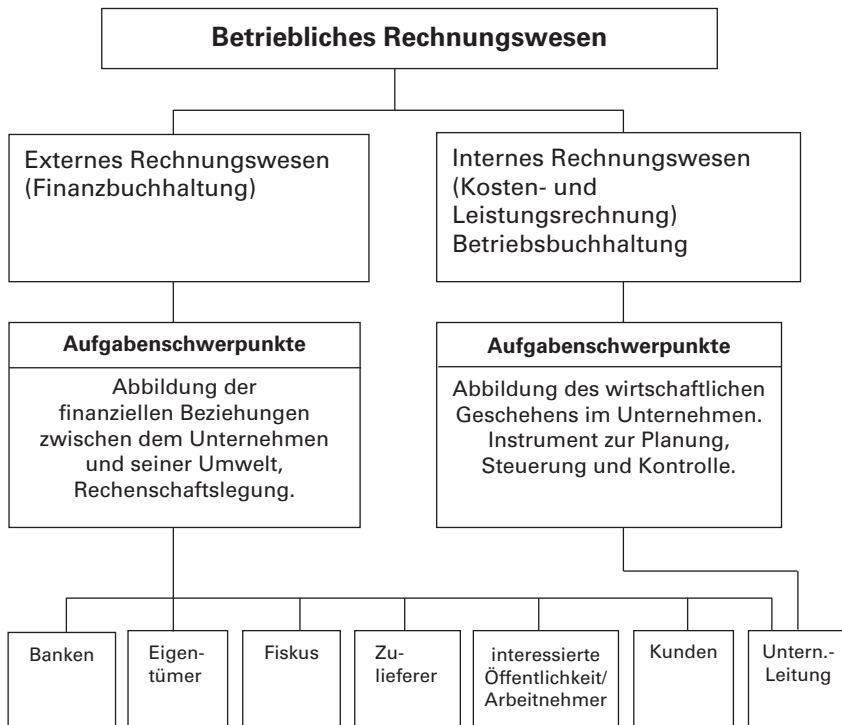


Abbildung 1.1 Einteilung externes und internes Rechnungswesen

Die Finanzbuchhaltung

Die Finanzbuchhaltung (FiBu) entspricht dem externen Rechnungswesen und die Betriebsbuchhaltung dem internen Rechnungswesen. Beide Teilbereiche können Abrechnungssysteme oder auch selbstständige organisatorischen Einheiten (Stellen, Abteilungen) sein. Die Finanzbuchhaltung hat die Aufgabe, betriebliche Vorgänge, die sich aus den Beziehungen zu den Beschaffungs- und Absatzmärkten ergeben, zu erfassen.

Alle Bewegungs- und Bestandsgrößen der Finanzbuchhaltung beziehen sich auf Zahlungen. In der Literatur wird daher auch von einer pagatorischen Rechnung gesprochen. Die pagatorische Rechnung basiert auf Geldströmen, die zwischen dem Unternehmen und dessen Umwelt fließen. Diese Geldströme bilden den sogenannten Nominalgüterkreislauf (Nominalgut: Bar- und Buchgeld sowie Geldforderungen).

Da fast alle Beziehungen zu Unternehmensexternen mit Zahlungsströmen in Verbindung stehen, bildet die Finanzbuchhaltung die Realität in Form der Zahlungsströme ab.

Die Geschäftsvorfälle, die diesen Geldströmen zugrunde liegen, werden im Unternehmen durch die Finanzbuchhaltung chronologisch aufgezeichnet und auf Bestands- und Erfolgskonten verbucht. Am Ende der Rechnungsperiode (in der Regel ein Kalenderjahr) wird der handelsrechtlich vorgeschriebene Jahresabschluss erstellt, der aus der Jahresschlussbilanz (Vermögens- und Schuldbestände) und der Gewinn- und Verlustrechnung (Jahreserfolg, GuV) besteht. Bei Kapitalgesellschaften wird der Jahresabschluss um einen Anhang und ggf. um einen Lagebericht ergänzt. Durch die Gegenüberstellung der Erfolgskonten (Aufwand und Ertrag) auf dem GuV-Konto wird das Gesamtergebnis der Unternehmung ermittelt. Da sich die Finanzbuchhaltung überwiegend an externe Institutionen und Personen richtet und trotz gesetzlicher Vorschriften über vielfältige Bewertungsspielräume verfügt, ist sie zur Lösung der Aufgaben des internen Rechnungswesens ungeeignet.

Die Betriebsbuchhaltung

Die Betriebsbuchhaltung (Kosten- und Leistungsrechnung) hat überwiegend internen instrumentellen Charakter für die Vorbereitung und Kontrolle unternehmerischer Entscheidungen und ist losgelöst von der finanziellen Sphäre des Unternehmens. Die verwendeten Rechengrößen müssen dabei nicht mit Zahlungen verbunden sein. Es handelt sich um eine sogenannte kalkulatorische Rechnung (lat. *calcularre* = mit Rechensteinen rechnen). Die Betriebsbuchhaltung erfasst nur den Teil des Wertverzehr und Wertzuwachs, der durch die Erfüllung des Betriebszwecks (spezifische Aufgabe des Betriebes) verursacht wird. Nicht erfasst werden daher die betriebsfremden und außerordentlichen Aufwendungen und Erträge. Die Kosten- und Leistungsrechnung befasst sich primär mit den internen Betriebsabläufen. Kosten- und Leistungsdaten richten sich daher in erster Linie an die Unternehmensleitung.

Kernaufgabe der Betriebsbuchhaltung ist die Ermittlung von Kosten (durch die betriebliche Leistungserstellung und -verwertung verursachter Werteverzehr) und Leistungen (durch die betriebliche Leistungserstellung und -verwertung verursachter Wertzuwachs). Am Ende einer Rechnungsperiode (in der Regel ein Monat) wird das Betriebsergebnis durch Gegenüberstellung von Kosten und

Leistungen ermittelt. Die Kosten- und Leistungsrechnung unterliegt kaum gesetzlichen Bestimmungen. Ziel ist es, den Entscheidungsträgern im Unternehmen (Geschäftsleitung) möglichst realistische und aussagekräftige Informationen zu liefern, damit fundierte Entscheidungen zur Erreichung der Betriebsziele getroffen werden können. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist ein Instrument des Controllings. Tabelle 1.2 stellt die Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung gegenüber:

Finanzbuchhaltung (Geschäftsbuchhaltung)	Betriebsbuchhaltung (Kosten- und Leistungsrechnung)
extern orientiert	intern orientiert
pagatorische Rechnung	kalkulatorische Rechnung
Abrechnung in Kontenform	Abrechnung in Kontenform oder tabellarische Rechnung
jährlicher Abschluss	kurzfristige Rechnung (z. B. monatlich)
Rechnungsgrößen sind Einzahlungen und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben, Erträge und Aufwendungen, Vermögen und Schulden.	Rechnungsgrößen sind Leistungen (Erlöse) und Kosten.
Periodenrechnung	Perioden- und/oder Stückrechnung
Wertansätze erfolgen nach handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften.	Wertansätze erfolgen entscheidungsabhängig und möglichst realitätsgetreu.

Tabelle 1.2 Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens

Warnung

Hinweis: Bilden die Finanzbuchhaltung und die Betriebsbuchhaltung eine organisatorische Einheit, so spricht man von einem **Einkreisystem**. Sind die Finanzbuchhaltung und die Betriebsbuchhaltung organisatorisch voneinander getrennt, so spricht man von einem **Zweikreisystem**.

Im englischen Sprachraum wird für das Rechnungswesen der Begriff Accounting verwendet. Das externe Rechnungswesen entspricht dem Financial Accounting und das interne Rechnungswesen dem Management oder Cost Accounting. Das Financial Accounting orientiert sich dabei an internationalen oder US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften wie International Financial Reporting Standards (IFRS) oder United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP). Anzumerken ist, dass die Trennung beider

Accounting-Systeme nicht so scharf erfolgt wie die Trennung des externen und internen Rechnungswesens im deutschsprachigen Raum.

In der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Literatur zur Kosten- und Leistungsrechnung werden häufig einzelne Teilbereiche bzw. Subsysteme des Rechnungswesens aufgezählt. Eine Übersicht zeigt Tabelle 1.3:

Autor	Einteilung des Rechnungswesens
Haberstock, Lothar (1992), S. 17	1. (Finanz-)Buchhaltung 2. Kostenrechnung 3. Kurzfristige Erfolgsrechnung 4. Planungsrechnung 5. Betriebsstatistik 6. Material-, Lohn- u. Gehalts- sowie Anlagenrechnung
Wöhe, Günter/Kußmaul, Heinz (1996), S. 3.	Finanzbuchführung und Bilanz Kostenrechnung Betriebswirtschaftliche Statistik und Vergleichsrechnung Planungsrechnung
Kilger, Wolfgang (1992), S. 9	Ein- und Auszahlungsrechnung Beschaffungswert- und Erlösrechnung Aufwands- und Ertragsrechnung Kosten- und Leistungsrechnung
Weber, H. K. (1991), S. 5.	1. Ein- und Auszahlungsrechnung 2. Einnahmen- und Ausgabenrechnung 3. Aufwands- und Ertragsrechnung 4. Kosten- und Leistungsrechnung

Tabelle 1.3 Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens in der Literatur

Grundsätzliche Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Das Aufgabenspektrum der Kosten- und Leistungsrechnung umfasst Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben sowie Dokumentationsaufgaben.

Planungsaufgaben

Die Planung wird vielfach nur als systematische Entscheidungsvorbereitung zur Bestimmung zukünftiger Entwicklungen aufgefasst. Unternehmensplanung ist

dann gleichbedeutend mit der systematischen Vorbereitung der Zukunftsgestaltung des Unternehmensgeschehens. Folgende Planungsaufgaben können auftreten:

— **Beschaffungsbereich**

- Eigenfertigung oder Fremdbezug. Ist es für das Unternehmen kostengünstiger, bisher selbst erstellte Teile fremd zu beziehen?
- Ermittlung von Einkaufspreisen für die zu beschaffenden Materialien.
- Bestimmung von Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter.
- Ermittlung der optimalen Bestellmengen für diverse Materialarten.

— **Leistungserstellung (Fertigung, Dienstleistung)**

- Auswahl des optimalen Fertigungsverfahrens.
- Bestimmung der optimalen Losgröße. Festlegung derjenigen Menge, die als eine Einheit ohne Produktionsunterbrechung gefertigt werden soll.
- Bestimmung des optimalen Ersatzzeitpunktes von Anlagen. Soll eine vorhandene Maschine durch eine leistungsfähigere Maschine ersetzt werden?
- Entscheidung über einen Zusatzauftrag. Soll ein Zusatzauftrag hereingenommen werden, bei dem der Abnehmer einen bestimmten Preis vorgibt?

— **Absatz**

- Festlegen des optimalen Absatzprogramms.
- Angebotsabgabe im Rahmen einer öffentlichen Ausschreibung.
- Gewinnung von Anhaltspunkten für die betriebliche Preiskalkulation und Preisbeurteilung. Ermittlung von Preisuntergrenzen.
- Auswahl der optimalen Absatzwege.
- Entscheidung über die Durchführung einer Werbekampagne.

— **Steuerungs- und Kontrollaufgaben**

Unter Steuerung wird die Durchsetzung der Planungsvorgaben verstanden (sogenannte Steuerung im eigentlichen Sinne). Treten jedoch Fehlentwicklungen auf, müssen geeignete Korrekturmaßnahmen eingeleitet werden.

Dieses Reagieren auf Fehlentwicklungen bezeichnet man als Gegensteuerung. Sie ist notwendig, damit die Realisierung der ausgewählten Vorgaben im Sinne der Planung erfolgen kann.

Eng mit der Steuerung verbunden ist die Kontrolle. Sie liefert Informationen über Abweichungen, so dass entsprechende Gegensteuerungsmaßnahmen eingeleitet werden können. Die Kontrolle ist notwendig, damit ein wirtschaftlicher Ressourceneinsatz erfolgt und eventuelle Verschwendungen vermieden werden. Die Aufgabe besteht darin, Verschwendungen aufzudecken.

Die Ergebnisse der Kontrollen fließen zum Teil in zukünftige Planungs- und/oder Entscheidungsprozesse ein, so dass hierdurch ggf. ein möglicher unwirtschaftlicher Einsatz der Ressourcen zukünftig vermieden werden kann. Beispiele für Steuerungs- und Kontrollaufgaben sind:

- Feststellung von Abweichungen (Plan- und Istkosten).
- Auslastungskontrolle von Betriebsmitteln.
- Betriebs-, Branchen-, Zeitvergleiche.
- Aufzeigen von Erfolgs- und Misserfolgsquellen.
- Ermittlung der Selbstkosten.
- Ermittlung und Analyse des Betriebserfolges.
- Durchführung der kurzfristigen Erfolgsrechnung.

Dokumentationsaufgaben

Die Dokumentationsaufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung resultiert aus gesetzlichen Verpflichtungen. Für die Aufstellung der Handels- und der Steuerbilanz werden Kosteninformationen benötigt. So werden in den Bilanzen die fertigen und unfertigen Erzeugnisse des Umlaufvermögens und die selbst erstellten Anlagen ausgewiesen, die zu bewerten sind. Dokumentationsaufgaben fallen in folgenden Fällen an:

- Bei öffentlichen Aufträgen verlangt der Auftraggeber oft den Nachweis über die Höhe der Selbstkosten.
- Informationen werden benötigt zur Bewertung der Erzeugnisse (auf Lager), die in der Bilanz ausgewiesen werden müssen.
- Ermittlung von Versicherungswerten.

AUF EINEN BLICK

- Das betriebliche Rechnungswesen umfasst die Finanzbuchhaltung und die Betriebsbuchhaltung.
- Die Kosten- und Leistungsrechnung ist ein Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens.
- Es gibt verschiedene Begriffe für die Kosten- und Leistungsrechnung, z. B. internes Rechnungswesen.
- Die Kosten- und Leistungsrechnung liefert wichtige Daten und Informationen für betriebliche Entscheidungen.
- Die Kosten- und Leistungsrechnung nimmt Planungs-, Steuerungs-, Kontroll- und Dokumentationsaufgaben wahr.

Übungsaufgaben**Aufgabe 1.1**

Welche Teilgebiete/Begriffspaare des betrieblichen Rechnungswesens kennen Sie?

Externes Rechnungswesen	Internes Rechnungswesen
Finanzbuchhaltung	
Pagatorisches Rechnungswesen	
Financial Accounting	

Aufgabe 1.2

Welche Unterschiede bestehen zwischen der Finanzbuchhaltung und der Betriebsbuchhaltung (Kosten- und Leistungsrechnung)?

Merkmal	Finanzbuchhaltung	Betriebsbuchhaltung
Orientierung (extern/intern)		
Häufigkeit des Abschlusses		
Abrechnungsform		
Wertansätze/Rechtsgrundlagen		
Perioden- und/oder Stückrechnung		
Rechnungsart (Pagatorisch/kalkulatorisch)		

Aufgabe 1.3

Ordnen Sie die folgenden Aufgaben der Finanzbuchhaltung und der Kostenrechnung zu.

Betriebliche Aufgaben	Finanzbuchhaltung	Kostenrechnung
Breitstellen von Informationen für die Entscheidung »Make or Buy«		
Ermittlung und Dokumentation von Vermögens- und Schuldbeständen		
Erstellen des Jahresabschlusses		
Bestimmung des optimalen Ersatzzeitpunktes von Anlagen		
Ermittlung von Preisober- bzw. Preisuntergrenzen		
Aufstellen der Gewinn- und Verlustrechnung		
Erstellen der Bilanz		
Verbuchung von Geschäftsvorfällen		
Erstellen des Inventars		
Kontrolle von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität		
Durchführung der kurzfristigen Erfolgsrechnung		

Aufgabe 1.4

Kreuzen Sie die Aussagen in den Spalten »richtig« und »falsch« an!

	Aussage	richtig	falsch
1	Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) kann auch zur Produktionsprogrammplanung eingesetzt werden:		
2	Die KLR dient zur Beurteilung der Liquidität des Unternehmens:		
3	Die KLR kann u. a. auch zur Ermittlung eines Angebotspreises eingesetzt werden:		
4	Die KLR dient zur Ermittlung des Kapitalwertes einer Investition:		
5	Die KLR kann eingesetzt werden für die periodenbezogene Planung, Kontrolle und Analyse des Betriebserfolges:		

Aufgabe 1.5

Ordnen Sie die folgenden Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) und der Finanzbuchhaltung (FIBU) zu!

	Aussage	KLR	FIBU
1	Erstellen des Jahresabschlusses		
2	Ermittlung des internen kurzfristigen Betriebserfolges		
3	Ermittlung der Vermögen und Schulden für die Bilanz		
4	Entscheidungsunterstützung bei der Fragestellung Eigenfertigung oder Fremdbezug (Make-or-buy-Analysen)		
5	Erstellen der Gewinn- und Verlustrechnung und Ermittlung des Jahreserfolges		
6	Bestimmung von Preisuntergrenzen		
7	Kontrolle der Wirtschaftlichkeit und Rentabilität		
8	Hilfe bei der Ermittlung der Herstellkosten von fertigen und unfertigen Erzeugnissen für die Bilanz		
9	Bilanzpolitik		
10	Analyse des Betriebserfolges und Abweichungsanalysen		

