

Vahlens Kurzlehrbücher

Reinhard Heyd
Günter Meffle

Kostenrechnung

Eine anwendungsorientierte
Einführung

Vahlen

Kostenrechnung

von

Reinhard Heyd

und

Günter Meffle

1. Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Prof. Dr. Reinhard Heyd vertritt das Fach Rechnungswesen und Bilanzierung an der Hochschule für Technik und Wirtschaft in Aalen und ist darüber hinaus Honorarprofessor an der Universität Ulm. Er ist Autor zahlreicher Bücher, Fachaufsätze und Loseblattwerke.

Prof. Dr. Günter Meffle war viele Jahre als Professor im Bereich Berufliche Schulen sowie als Dozent von Bilanzbuchhalterkursen tätig. Er ist darüber hinaus Autor zahlreicher Lehrbücher.

ISBN Print: 978 3 8006 5217 4

ISBN E-Book: 978 3 8006 5218 1

© 2020 Verlag Franz Vahlen GmbH
Wilhelmstr. 9, 80801 München

Satz: abavo GmbH,
Nebelhornstr. 8, 86807 Buchloe

Druck und Bindung: Druckhaus Nomos,
In den Lissen 12, 76547 Sinzheim



vahlen.de/nachhaltig

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort

Das vorliegende Buch zur Kostenrechnung ist aus langjährigen Erfahrungen der Autoren in der Lehre an Hochschulen für angewandte Wissenschaft sowie Dualen Hochschulen entstanden. Ziel ist es, konzeptionelles Wissen mit anwendungsorientierten Fragestellungen zu verbinden, um die Handlungskompetenz der Studierenden im Bereich des entscheidungsorientierten Rechnungswesens zu stärken. Es eignet sich als Grundlagenlektüre in der Fachgruppe Finanz- und Rechnungswesen betriebswirtschaftlicher Studiengänge genauso wie für die Wissensaktualisierung und -vertiefung bei Fach- und Führungskräften in Controllingabteilungen von Unternehmen.

Das Werk entstand mit der hervorragenden Unterstützung des Verlags Franz Vahlen, München, vertreten durch seinen Lektor, Herrn Thomas Ammon, dem wir zu großem Dank verpflichtet sind.

Ulm und Freiberg, im November 2019

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Einführung	XI
1 Aufgaben des Rechnungswesens	XI
2 Gliederung des Rechnungswesens	XII
3 Das Rechnungswesen und seine Bestandteile im Überblick	XIII
4 Controlling	XVII
1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	1
1.1 Organisatorischer Zusammenhang zwischen Finanzbuchführung und Kosten- und Leistungsrechnung (Rechnungskreise I und II)	3
1.2 Zielkriterien für die Beurteilung der Kosten- und Leistungsrechnung	5
2 Strömungsgrößen (Ausgaben, Aufwendungen, Kosten – Einnahmen, Erträge, Leistungen)	7
2.1 Auswirkungen in den verschiedenen Ebenen des Rechnungswesens	7
2.2 Zusammenhänge zwischen den Ebenen des Rechnungswesens (Abgrenzungen)	12
3 Sachliche Abgrenzung	15
3.1 Unternehmensbezogene Abgrenzungen	16
3.2 Betriebsbezogene Abgrenzung durch kostenrechnerische Korrekturen – kalkulatorische Kosten	21
3.2.1 Kalkulatorische Abschreibungen	29
3.2.2 Kalkulatorische Zinsen	32
3.2.3 Kalkulatorische Wagnisse	36
3.2.4 Kalkulatorischer Unternehmerlohn und kalkulatorische Miete	39
4 Grundlagen der Kostentheorie	43
4.1 Abhängigkeit der Kosten vom Beschäftigungsgrad – andere Kosteneinflussgrößen	43
4.2 Ertragsgesetzliche Kostenverläufe	50
4.2.1 Allgemeines Ertragsgesetz (Produktionsfunktion Typ A)	50
4.2.2 Von der Produktionsfunktion TypA zur Kostenfunktion – Kritische Kostenpunkte	53

4.3	Lineare Kostenverläufe – Verbrauchsfunktionen (Produktionsfunktion Typ B)	62
4.3.1	Vom ertragsgesetzlichen zum linearen Kostenverlauf	62
4.3.2	Kritische Kostenpunkte bei linearen Kostenfunktionen	71
4.3.3	Veränderungen der Kosten- und Erlösstrukturen	78
4.3.4	Rationalisierungsinvestitionen	82
4.3.5	Betriebliche Anpassungsprozesse	84
5	Vollkostenrechnung	95
5.1	Kostenartenrechnung	95
5.1.1	Kostenartenrechnung – Teilbereich der Vollkostenrechnung	95
5.1.2	Gliederung der Kosten	96
5.1.3	Kostenarten Großhandel (IFH)	97
5.2	Kostenstellenrechnung	102
5.2.1	Einstufiger Betriebsabrechnungsbogen	104
5.2.2	Mehrstufiger Betriebsabrechnungsbogen	111
5.3	Kostenträgerrechnung	122
5.3.1	Normalkostenrechnung – Kostenüberdeckung und Kostenunterdeckung	122
5.3.2	Kostenträgerzeitrechnung	127
5.3.3	Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	131
5.3.4	Maschinenstundensatzrechnung	142
5.3.5	Kalkulation des Verkaufspreises (Vorwärts-, Differenz- und Rückwärtskalkulation)	146
5.4	Geschlossene Kostenrechnung (Gesamtschau der Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerzeitrechnung)	152
5.5	Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	154
5.5.1	Starre Plankostenrechnung	154
5.5.2	Flexible Plankostenrechnung	157
6	Teilkostenrechnung	161
6.1	Deckungsbeitrag	162
6.2	Verfahren der Kostenauflösung	166
6.2.1	Synthetische Kostenauflösung als buchtechnisches Verfahren	167
6.2.2	Analytische Kostenauflösung als Differenzenquotientenverfahren	168
6.2.3	Grafisches Verfahren (Streupunktdiagramm)	170
6.3	Vergleich von Voll- und Teilkostenrechnung	173
6.4	Einstufige Deckungsbeitragsrechnung – Anwendung bei betrieblichen Absatz- und Produktionsentscheidungen	177
6.4.1	Bestimmung von Preisuntergrenzen	177
6.4.2	Entscheidungen über Zusatzaufträge	182
6.4.3	Sortimentsentscheidungen im Mehr-Produkt- Unternehmen	184

6.4.4	Optimales Sortiment in Engpassituationen – relativer Deckungsbeitrag.....	188
6.4.5	Eigenfertigung oder Fremdbezug.....	192
6.5	Erweiterte Formen der Deckungsbeitragsrechnung	197
6.5.1	Fixkostendeckungsrechnung.....	197
6.5.2	Relative Einzelkostenrechnung.....	202
6.6	Flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis (Grenzplankostenrechnung).....	207
7	Weiterentwicklungen der Kosten- und Leistungsrechnung	213
7.1	Prozesskostenrechnung	213
7.1.1	Schwachstellen der traditionellen Vollkostenrechnung	213
7.1.2	Grundkonzept der Prozesskostenrechnung.....	214
7.2	Target Costing (Zielkostenmanagement).....	222
7.2.1	Gründe für die Entstehung des Target Costing – Ziele	222
7.2.2	Zielkostenplanung.....	224
7.2.3	Zielkostensteuerung	225
7.2.4	Ganzheitliche Konzepte zur Zielkostenbeeinflussung	231

Bernd A. ist entschlossen, sich selbstständig zu machen und ein Unternehmen zu gründen. Er hat die Idee, für private „PC-Einsteiger“ preiswerte Spezialmöbel herzustellen, Schreibtische, PC-Tische, Druckerablagen u. a. Nachdem A. ein Existenzgründer-Seminar besucht und Fachliteratur durchgearbeitet hat, ist er überzeugt, dass ein umfassend ausgebautes Rechnungswesen für die künftige Führung des Unternehmens unverzichtbar ist, weil er damit Informationen erhält, die ihn bei den zu treffenden unternehmerischen Entscheidungen unterstützen.

1 Aufgaben des Rechnungswesens

Um Entscheidungen im Unternehmen treffen zu können, sind Informationen erforderlich. Die Bereitstellung und Aufbereitung von Informationen ist die Aufgabe des betrieblichen Rechnungswesens.

Interne und externe Informationen

Die Informationen dienen nicht nur „**intern**“ als Entscheidungshilfe für den Unternehmer selbst bzw. Manager auf unterschiedlichen hierarchischen Ebenen. Sie können auch Entscheidungsgrundlage sein für **externe** Adressaten, z. B. Aktionäre bei einer Aktiengesellschaft, Lieferanten, Banken als Kreditgeber und die Finanzbehörde (Finanzamt).

Entsprechend den Informationsempfängern kann das Rechnungswesen in ein **internes und externes Rechnungswesen** eingeteilt werden:

- Internes Rechnungswesen: Kernbereiche des internen Rechnungswesens sind die Kosten- und Leistungsrechnung, die Betriebsstatistik und die Planungsrechnung.
- Externes Rechnungswesen: Hierzu rechnet man die Finanzbuchführung, die ihre Zusammenfassung im Jahresabschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) findet, den Konzernabschluss und die Zwischenberichterstattung.

Vergangenheits-, Gegenwarts- und Zukunftsorientierung

Eine reine Vergangenheitsorientierung des Rechnungswesens, z. B. die Information über Umsatz- bzw. Gewinnhöhe im vergangenen Jahr, reicht nicht aus. Die Informationen müssen tagesaktuell griffbereit sein, z. B. muss der Stand der gegenwärtigen Verbindlichkeiten gegenüber den Lieferanten zeitpunktgenau verfügbar sein. Darüber hinaus sollten mit Hilfe der Informationen auch zukünftige Entscheidungen vorbereitet werden können. Ein Finanzplan zeigt z. B., dass am Monatsende ein Zahlungsmittelengpass entstehen wird, weil die zu erwartenden Zahlungsmittelzugänge geringer sind als die Zahlungsverpflichtungen. In diesem Fall kann rechtzeitig überlegt werden, durch welche Maßnahmen der künftige Engpass beseitigt werden kann.

Werden diese Anforderungen bei der Gestaltung des Rechnungswesens beachtet, so dienen die verfügbaren Informationen der Lösung vieler Probleme. Das Rechnungswesen wird zum vielseitig einsetzbaren *Entscheidungsinstrument*.

2 Gliederung des Rechnungswesens

Um die einzelnen Aufgaben (s. o.) erfüllen zu können, stehen verschiedene Teilbereiche (Zweige) des Rechnungswesens zur Verfügung. Sie werden nachfolgend in einem kurzen Überblick dargestellt:

Teilbereich	Aufgaben der Teilbereiche
Finanzbuchführung = Zeitraumrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ■ chronologische Erfassung aller Geschäftsfälle auf Bestands- und Ergebniskonten (Erfolgskonten) ■ Erstellung des Jahresabschlusses am Ende der Abrechnungsperiode: Ermittlung der Vermögens- und Schuldenbestände sowie des Ergebnisses (Erfolges) in der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung ■ Rechenschaftslegung und Information für die Bilanzadressaten: <ul style="list-style-type: none"> – Unternehmer – Gläubiger – Gesellschafter – Finanzverwaltung (Steuergrundlage)
Kosten- und Leistungsrechnung = Zeitraumrechnung und/oder Stückrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ■ Erfassung sämtlicher Kosten, wie sie durch den Verzehr der betrieblichen Produktionsfaktoren entstehen, z. B. Rohstoffverbrauch, Abschreibungen, Löhne ■ Verrechnung der Kosten mit den betrieblichen Leistungen (Umsatzerlöse) zur Ermittlung des Betriebsergebnisses (= Zeitraumrechnung) ■ Ermittlung der Selbstkosten bzw. der Preisuntergrenze bei den einzelnen Erzeugnissen (= Stückrechnung) ■ Kontrolle der Betriebsabteilungen und der Verantwortungsbereiche ■ Verbesserung der Wirtschaftlichkeit z. B. durch Kostensenkung
Statistik = Vergleichsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ■ Aufbereitung und Auswertung von Zahlen aus den übrigen Teilbereichen des Rechnungswesens zur Kontrolle und als Planungsunterlage. Dabei wird das Zahlenmaterial tabellarisch oder grafisch dargestellt. Arten von Vergleichsrechnungen: <ul style="list-style-type: none"> – innerbetriebliche (interne) Vergleichsrechnung, z. B. Darstellung der Produktions- und Umsatzentwicklung – zwischenbetriebliche (externe) Vergleichsrechnung, z. B. Entwicklung der betriebseigenen Kosten wird mit den Durchschnitts- bzw. Benchmarkwerten der Branche verglichen
Planung = Vorschaurechnung	<ul style="list-style-type: none"> ■ Einschätzung der zukünftigen Entwicklung. Zur Vorbereitung künftiger Entscheidungen werden Pläne (Planungsrechnungen) aufgestellt, z. B. <ul style="list-style-type: none"> – Absatzplan (Planung der Verkaufszahlen) – Beschaffungsplan (Rohstoffe) – Finanzplan (zu erwartende Einnahmen und Ausgaben in kommenden Perioden)

3 Das Rechnungswesen und seine Bestandteile im Überblick

Die betriebliche Leistungserstellung erfolgt arbeitsteilig in sogenannten Funktionsbereichen. Man unterscheidet die klassischen Funktionsbereiche wie

- Beschaffung,
- Produktion,
- Lagerung,
- Absatz

von den übergreifenden Funktionsbereichen

- Personalwirtschaft,
- Finanzwirtschaft,
- Informationswirtschaft bzw. betriebliches Informationswesen.

Das betriebliche Informationswesen ist ein übergreifender Funktionsbereich, der sich befasst mit

- der Erfassung,
- der Aufbereitung,
- der Kanalisierung und
- der Archivierung von Informationen.

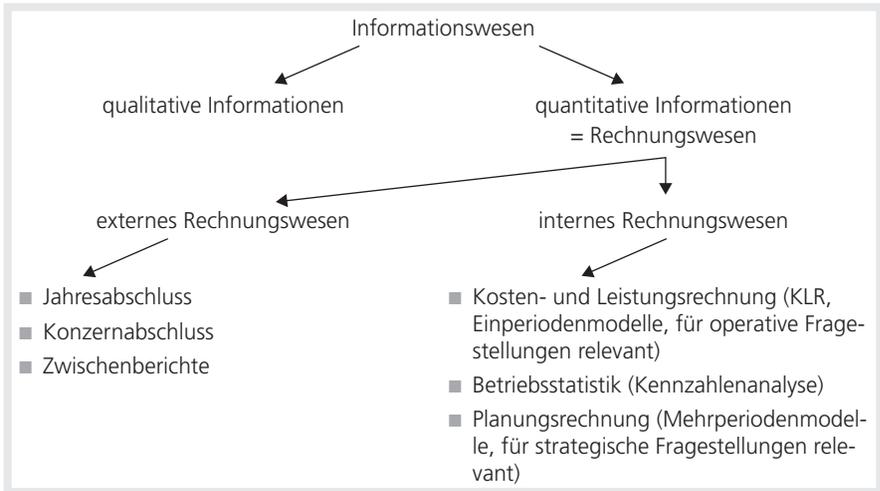
Erfassung von Informationen bedeutet, dass aus unterschiedlichen internen und externen Quellen Informationen gesammelt werden, systematisch oder einzelfallbezogen, von eigens dafür eingesetzten Personen oder von den Entscheidungsträgern selbst.

Aufbereitung von Informationen bedeutet, dass die Informationen in der Weise, wie sie erfasst wurden, nicht immer für Entscheidungszwecke einsetzbar sind. Daher kommt es darauf an, die Informationen für die Nutzer und deren Entscheidungsbedürfnisse aufzubereiten. Ein Vorstand benötigt z. B. eine andere Aggregation von Informationen als ein Produktverantwortlicher für einen abgegrenzten Sortimentsbereich.

Kanalisierung (Zuleitung) von Informationen bedeutet die Informationen vom Ort ihrer Erfassung zur richtigen Zeit in der angemessenen Aufbereitung und auf den jeweiligen Entscheidungssachverhalt bezogen den Entscheidungsträgern (Informationsempfänger) zur Verfügung zu stellen. Diese Aufgabe bezeichnet man üblicherweise als betriebliches Berichtswesen. Es beinhaltet gleichermaßen eine Regelberichterstattung (Wochen-, Monats- oder Quartalsberichte) wie auch ad-hoc-Berichte im Falle des Eintritts ungewöhnlicher bzw. unvorhergesehener Ereignisse.

Archivierung von Informationen bedeutet die Speicherung von Informationen und betrifft die Frage nach zentralen oder dezentralen Datenbanken, die Aktualisierung von Datenbeständen, deren Löschung einschließlich der Themen Datenschutz und Datensicherheit.

Es werden interne und externe, quantitative und qualitative Informationen verarbeitet. Der Teil des Informationswesens, der sich mit quantitativen Größen befasst, heißt Rechnungswesen.



Das interne und das externe Rechnungswesen unterscheiden sich in vielerlei Hinsicht.

Adressaten des externen Rechnungswesens sind Außenstehende, die Interessen an dem Unternehmen haben, jedoch keinen Zugang zu der Fülle von Informationen haben, die im Unternehmen vorliegen. Ihnen gewährt der Gesetzgeber den Zugang zu Mindestinformationen um ihre Interessen selbst wahrnehmen zu können. Als externe Adressaten (Außenstehende), für die dieser Teil des Rechnungswesens geschaffen ist, kommen in Betracht

- Gläubiger,
- Gesellschafter bestimmter Rechtsformen, z. B. Aktionäre, GmbH-Gesellschafter, Kommanditisten etc. sofern sie von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind bzw. die Möglichkeit besteht, dass sie nicht mit Geschäftsführungsaufgaben betraut sind (sonst wären sie Insider wie z. B. die OHG-Gesellschafter),
- Finanzbehörden
- Kunden,
- Lieferanten,
- Behörden, Staat, Verbände
- etc.

Adressaten des internen Rechnungswesens sind betriebliche Entscheidungsträger, also Manager auf verschiedenen Ebenen bis hin zu Geschäftsführern und Vorständen. Sie haben Zugang zu der Fülle der Informationen, die im Unternehmen vorliegen. Aufgrund ihrer hierarchischen Stellung im Organigramm können sie die Informationsversorgung anordnen und brauchen deshalb keinen Interessenschutz durch den Staat bzw. den Gesetzgeber.

Entscheidungssachverhalte, die Außenstehende, insbesondere (Eigen- oder Fremdkapitalgeber) aufgrund der ihnen zur Verfügung stehenden Mindestinformation treffen müssen, betreffen die Fortsetzung oder Beendigung ihres finanziellen Engagements

am Unternehmen. D. h. Aktionäre (Eigenkapitalgeber) müssen entscheiden, ob sie ihren Aktienbestand behalten, erhöhen oder veräußern wollen. Gläubiger (Fremdkapitalgeber) müssen entscheiden, ob sie den gewährten Kredit verlängern (prolongieren) oder fällig stellen wollen.

Entscheidungssachverhalte, die *interne Entscheidungsträger*, also Manager im Unternehmen zu treffen haben, sind betriebliche Themen auf unterschiedlicher hierarchischer Ebene mit verschiedenen funktionalen Schwerpunkten, z. B.

- Aufnahme eines neuen Produktes ins Sortiment,
- preispolitische Maßnahmen zur Verbesserung des Periodenergebnisses,
- Standortwahl für ein neues Zweigwerk,
- Marketingstrategie für bestimmte Produktbereiche,
- Make-of-buy-Entscheidungen, ob ein Produkt im Unternehmen hergestellt oder als Handelsware geführt werden soll.

Das für die *Außenstehenden*, regelmäßig Kapitalgeber, konzipierte externe Rechnungswesen ist *rechtlich normiert*. Dies lässt sich einerseits begründen mit dem Anspruch, dass Abschlüsse verschiedener Unternehmen hinsichtlich ihrer Kennzahlen und deren Ermittlung vergleichbar sein müssen. Das steuerliche Korrelat der Vergleichbarkeit der Abschlüsse ist die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Diese besagt, dass gleiche Sachverhalte auf gleiche Weise im Rechnungswesen abzubilden sind und damit einer gleichmäßigen Besteuerung unterworfen werden. Schließlich dient die gesetzliche Normierung der externen Finanzberichterstattung dazu, die Interessen derjenigen externen Adressaten zu schützen, die sich selbst nicht schützen können. Daraus folgt z. B. die Bestimmung des Umfangs der zu kommunizierenden Mindestinformationen, die Tatsache, dass große Unternehmen mehr und detailliertere Informationen bereitstellen müssen als kleine Unternehmen, sowie dass wegen der Haftungsbeschränkung die Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften strenger geregelt ist als bei haftungsunbeschränkten Personengesellschaften (z. B. der OHG).

Das für *interne Entscheidungsträger* (Manager) konzipierte interne Rechnungswesen ist *nicht rechtlich normiert*, da die betrieblichen Entscheidungsträger Art, Umfang, Aufbereitung und Zeitraum der Berichterstattung selbst bestimmen können. Ein Interessenschutz durch den Gesetzgeber ist daher nicht erforderlich.

Zum externen Rechnungswesen gehören

- der Jahresabschluss, der nach § 242 HGB für jeden Kaufmann und nach § 264 Abs. 1 HGB für Kapitalgesellschaften vorgeschrieben ist.
- der Konzernabschluss, sofern es sich um einen Konzern handelt, der aus einem Mutterunternehmen und mindestens einem, von dem Mutterunternehmen beherrschten Tochterunternehmen besteht (§ 290 HGB),
- die Zwischenberichte als Halbjahresfinanzberichte, welche für kapitalmarktorientierte Unternehmen nach § 115 WpHG vorgeschrieben sind.

Zum internen Rechnungswesen gehören

- Die Planungsrechnung, durch welche strategische Entscheidungen, z. B. Investitions- und Finanzplanungen unterstützt werden sollen. Kennzeichnend für die

Planungsrechnung ist ihr langfristiger Planungshorizont. Daraus ergibt sich das Erfordernis, die unterschiedliche zeitliche Struktur von Zahlungsvorgängen durch Auf- bzw. Abzinsen auf einen einheitlichen Referenzzeitpunkt gleichnamig zu machen. Man spricht dann von Barwert- oder Endwertmodellen.

- Die Betriebsstatistik, die Planungs- und Kontrollgrößen durch Kennzahlen beschreibt, welche im Rahmen von Zeitvergleichen oder zwischen betrieblichen Vergleichen zeitpunkt- bzw. zeitraumbezogene Entwicklungen transparent macht, um daraus Anpassungsentscheidungen auszulösen.
- Die Kosten- und Leistungsrechnung, die mit Hilfe einperiodischer Modelle der Unterstützung des Controllings bei operativen Entscheidungen dient. In Anlehnung an die Controllingfunktionen im Rahmen des Management-Regelkreises kommen der Kosten- und Leistungsrechnung folgende Aufgaben zu:
 - Darstellung/Istanalyse: Zahlenmäßige Beschreibung des Istzustandes, Begleitung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses
 - Planung: zielorientierte (Soll)Vorgaben für einen in der Zukunft liegenden Zeitpunkt oder Zeitraum
 - Steuerung: Lenkung der Ressourcen in die ertragreichsten Verwendungen
 - Kontrolle:
 - Soll-Ist-Abweichungsmessung
 - Abweichungsanalyse (Ursachenforschung)
 - Feststellung von Verantwortlichkeiten
 - Vorschläge für die Reduzierung von Soll-Ist-Abweichungen in zukünftigen Perioden.

Die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung lassen sich wie folgt gliedern:

Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung			
Kontrolle der Wirtschaftlichkeit	Angebotspreiskalkulation (Kostenträgerstückrechnung)	Fundierung operativer Entscheidungen, z. B.	Unterstützungsfunktion für die Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen bzw. selbst erstelltem Anlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz (Bemessung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2, 2a und 3 HGB, R 6.3 EStR)
■ Kostenartenrechnung		■ Preispolitik	
■ Kostenstellenrechnung		■ Sortimentspolitik	
■ Kostenträgerzeitrechnung		■ Make-or-buy-Entscheidungen	

Unterschiede zwischen internem und externem Rechnungswesen

Internes Rechnungswesen	Externes Rechnungswesen
Adressat: betriebliche Entscheidungsinstanzen	Adressat: Außenstehende (z. B. Gläubiger, Aktionäre)
Ziel: Unterstützung von Planung und Kontrolle betrieblicher Vorgänge	Ziel : Unterstützung von Entscheidungen über Fortsetzung oder Beendigung des finanziellen Engagements der Außenstehenden am Unternehmen
Beurteilung der Vorteilhaftigkeit von Alternativplanungen	Nomineller Überschuss als Vorteilsmaß
Keine rechtliche Normierung. Ziel sind richtige Entscheidungen aufgrund zutreffender Informationen	Rechtliche Normierung <ul style="list-style-type: none"> ■ Gleichmäßigkeit der Besteuerung ■ Vergleichbarkeit der Abschlüsse (Analyse) ■ Interessenschutz (Machtasymmetrie zwischen insidern und outsiders)
Innerbetriebliche Leistungserstellung und -verwertung	Finanz- und leistungswirtschaftliche Transaktionen mit Dritten
Beliebiger Berichterstattungszeitraum	Berichterstattungszeitraum: das Geschäftsjahr / Wirtschaftsjahr
Berichtsinhalt vergangenheits-, gegenwarts- oder zukunftsbezogen	Berichtsinhalt auf eine vergangene, abgeschlossene Periode bezogen
Verbale, kontenförmige oder statisch-tabellarische Form	Bindung an die Kontensystematik (Doppik)
Kalkulatorische Größen	Pagatorische Größen
Betrifft den betrieblichen Bereich (sachzielbezogene Sphäre) Leistungserstellung, Einsatz von Produktionsfaktoren, Transformation in marktfähige Leistungen, Verwertung am Absatzmarkt	Betrifft den Gesamtunternehmensbereich, alle Aktivitäten zur Einkommenserzielung einschließlich betriebsfremder Aktivitäten

4 Controlling

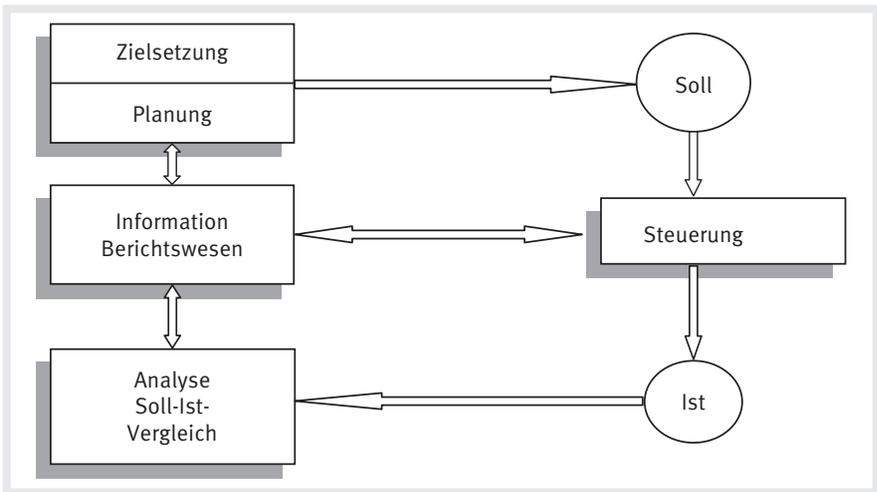
In den verschiedenen Bereichen des Unternehmens, z. B. im Absatzbereich, Finanzbereich, kann es zu Störungen kommen.

Die ersten 3 Monate im Geschäftsjahr zeigen, dass bei unverändertem Absatz in den Folgemonaten das Umsatzziel des Jahres nicht erreicht wird.

Ein ausgebautes „Frühwarnsystem“ ist notwendig, damit rechtzeitig die betrieblichen Prozesse durch steuernde bzw. gegensteuernde Maßnahmen beeinflusst werden können.

Unter **Controlling** fasst man alle Maßnahmen zusammen, die dazu dienen, die Unternehmung und ihre Bereiche durch **Planung** und **Kontrolle** zielorientiert zu steuern. Controlling bedeutet also mehr als das deutsche Wort „Kontrolle“ (to control, engl. = steuern, regeln, motivieren).

Der Regelkreis des Controlling



Strategisches und operatives Controlling

Die komplexe Unternehmensumwelt, die Dynamik der Märkte durch die zunehmende Globalisierung verlangt eine strategische Unternehmensführung, die den Bestand des Unternehmens langfristig sichert. Umweltentwicklungen (z. B. durch Veränderung im Verhalten der Kunden u. a.) erfordern die Schaffung von **Erfolgspotenzialen**, z. B. durch die Neuentwicklung von Produkten, Umstrukturierung von Sortimenten oder den Ausbau von Forschung und Entwicklung.

Das **strategische Controlling** versucht deshalb, die Erfolgsfaktoren des Unternehmens aufzudecken und darauf aufbauend erfolgreiche Forschungs-, Produktions- und Absatzkonzepte zu entwickeln.

Als Instrumente des strategischen Controlling sind u. a. geeignet: Potenzialanalyse (Stärken-Schwächen-Analyse), Portfolioanalyse, Lebenszyklusanalyse, GAP-Analyse (Analyse der strategischen Lücke, von gap, engl. = Lücke) u. a.

In einer Potenzialanalyse werden die Stärken und Schwächen des eigenen Produkts (Scanner) im Vergleich zur Konkurrenz ermittelt. Stärken ergeben sich (+) bei den Kosten, dem Design, in der Leistungsfähigkeit, Schwächen (-) beim Platzbedarf, Bedienerfreundlichkeit.

Eine strategische Lücke ergibt sich aufgrund einer GAP(= Lücken)-Analyse bei einem Automobilhersteller in drei Jahren.

Die erwartete Umsatzkurve bleibt hinter dem gewünschten Umsatz (Zielgröße) zurück. Die entstehende strategische Lücke kann nur verhindert werden, wenn neue Erfolgspotenziale durch marktfähige Neuentwicklungen bis zum Eintritt der Lücke geschaffen worden sind.

Wesentliche Steuerungsgrößen für das strategische Controlling sind u. a. Innovationskraft und Know-how. Die strategische Planung und Kontrolle (Soll-Ist-Vergleich) erfordert eine ausreichende Informationsversorgung. Das Berichtswesen hat deshalb die Aufgabe, die notwendigen Informationen für die Entscheidungsträger bereitzustellen (s. Übersicht „Regelkreis des Controlling“, S. XVIII).

Im Gegensatz zum strategischen Controlling liegt der Schwerpunkt des operativen Controlling in der **Gewinnsteuerung**. Neben dem Gewinn sind Wirtschaftlichkeit und Rentabilität die Zielgrößen. Das operative Controlling umfasst einen kurz- bzw. mittelfristigen Planungszeitraum (1 bis 3 Jahre), während das strategische Controlling langfristig angelegt ist und keiner zeitlichen Begrenzung unterliegt (offenes System). Das strategische Controlling ist dem operativen Controlling stets vorgelagert. Operatives Controlling leitet sich deshalb aus dem strategischen Controlling ab. Kurzfristige Gewinnsteuerung im operativen Bereich darf das langfristig strategische Ziel der Existenzsicherung nicht gefährden.

Die „Bausteine“ des Controlling (s. Übersicht „Regelkreis des Controlling“, S. XVIII) sind beim strategischen und operativen Controlling dieselben.

Um die „Gewinngröße“ sicherzustellen, ist – wie beim strategischen Controlling – das operative Geschehen ebenfalls zu **planen**, zu **kontrollieren** (Soll-Ist-Abweichungen mit Berichtswesen) und zu **steuern**. Als Technik bzw. Instrument des operativen Controlling dient die **Budgetierung**.

In Budgets werden die geplanten Sollgrößen den Istgrößen gegenübergestellt, z. B. geplante Erträge/Aufwendungen und tatsächlich entstandene Ist-Erträge/Aufwendungen, geplante Einnahmen/Ausgaben und Ist-Einnahmen/Ausgaben.

Von einer neu entwickelten Produktgruppe verspricht sich die Unternehmensleitung ein Erfolgspotenzial für die kommenden 4 Jahre. Aufgrund der noch kleinen Stückzahlen im Jahr der Markt-Einführung wird anhand der Absatz- und Kostenpläne noch kein Gewinn eingeplant. Im operativen Controlling werden aber schon jetzt erste Soll-Ist-Abweichungen in den Budgets erfasst und interpretiert. In den Folgejahren wird laufend die Weiterentwicklung kontrolliert, um gegebenenfalls rechtzeitig bei evtl. auftretenden Verkaufswiderständen die Ursachen aufzudecken und durch geeignete Maßnahmen gegenzusteuern.

Art des Controlling Merkmale	Strategisches Controlling	Operatives Controlling
Zielsetzung (Zielgrößen) für Steuerung	Existenzsicherung Erfolgspotenziale (Innovation, Know-how)	Gewinnsteuerung, Wirtschaftlichkeit, Rentabilität, Kosten- und Erlösmanagement
Orientierung der Planung	Umweltentwicklungen, z. B. Änderung des Kundenverhaltens, Verhalten der Konkurrenz langfristig, Zukunft (keine Zeitgrenzen)	Wirtschaftlichkeit betrieblicher Prozesse kurzfristig / mittelfristig
Instrumente	u. a. Potenzialanalyse (Stärken/Schwächen) GAP-Analyse (strategische Lücke)	Budgetierung (Einnahmen / Ausgaben, Aufwendungen/Erträge Kosten/ Leistungen)

Zusammenfassung

- Das betriebliche Rechnungswesen stellt für Entscheidungen Informationen bereit.
- Die Informationen dienen nicht nur als interne Informationen dem Unternehmer bzw. Unternehmensleiter (internes Rechnungswesen) als Entscheidungsinstrument, sie können auch für externe Adressaten, z. B. Banken, Entscheidungshilfe sein (externes Rechnungswesen).
- Das Rechnungswesen kann seine Informationsaufgabe nur erfüllen, wenn es sich nicht nur an Daten der Vergangenheit orientiert, es muss auch aktuelle Informationen enthalten sowie zukünftig zu erwartende Entwicklungen aufzeigen.
- Bereiche des Rechnungswesens sind die
 - Finanzbuchführung als Zeitraumrechnung,
 - Kosten- und Leistungsrechnung als Zeitraum und/oder Stückrechnung,
 - Statistik als Vergleichsrechnung,
 - Planung als Vorschaurechnung.
- Das Controlling hat folgende Bausteine (Regelkreis des Controlling):
 - Zielsetzung – Planung – Entscheidung – Steuerung – Analyse/Kontrolle (Soll-Ist-Vergleich) und Information/Berichtswesen.
 - Zielsetzung (Zielgrößen) des strategischen Controlling ist die Existenzsicherung (langfristig, ohne Zeitgrenze), operatives Controlling (kurzfristig/mittelfristig) steuert den Gewinn und strebt Wirtschaftlichkeit und Rentabilität an.
 - Operatives Controlling setzt die strategischen Ziele in ökonomischen Messgrößen (z. B. Gewinn) um.

1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Traditionelle Gliederung

■ Dokumentation

Die Kosten- und Leistungsrechnung hat die Aufgabe, die während einer Abrechnungsperiode im Betrieb angefallenen Kosten bzw. Erlöse zu erfassen und hieraus das betriebliche Ergebnis (Gewinn/Verlust) zu ermitteln; dies gilt auch für die Stückbetrachtung, wenn nachträglich berechnet wird, wie viel z. B. bei der Ausführung eines Kundenauftrages „verdient“ wurde.

In der Funktion der Dokumentation ist die Kosten- und Leistungsrechnung somit eine **Nachrechnung** (Ex-Post-Rechnung) und wegen der Erfassung der wirklich entstandenen Kosten zugleich eine **Istrechnung**.

■ Planung

In dieser Funktion ist die Kosten- und Leistungsrechnung ein Teilbereich der Planung im Unternehmen. Für die Planung werden **Prognoseinformationen** und **Vorgabeinformationen** benötigt.

Die *Prognoseinformation (Vorschaureihung)* gibt eine rechnerische Auskunft über mögliche Auswirkungen von Handlungsalternativen. Hat man sich für eine Handlungsalternative entschieden, so ist es notwendig, dass dem Ausführenden für die Durchsetzung des festgelegten Zieles ein Kosten- bzw. Leistungssoll vorgegeben wird, das nicht über- bzw. unterschritten werden darf (*Vorgabeinformation*).

In einem Fertigungsbetrieb sollen lt. Produktionsplanung im Jahr 12 000 Bauteile für die Herstellung elektrotechnischer Werkzeuge beschafft werden. Für die Beschaffungsabteilung werden die jeweiligen Gesamtkosten (Bestellkosten, unmittelbare Beschaffungskosten und Lagerkosten) ermittelt, wenn der Jahresbedarf wöchentlich, monatlich, vierteljährlich usw. in entsprechend kleineren Bestellmengen gedeckt wird. In diesem Falle liefert die Kostenrechnung eine **Prognoseinformation**. – Wird für künftige Bestellungen eine Bestellmenge als Sollgröße vorgegeben, die mit den niedrigsten Gesamtkosten verbunden ist (optimale Bestellmenge), so handelt es sich um eine **Vorgabeinformation**.

Beispiel

■ Kontrolle

Die Vorgaben (Sollgrößen) werden den tatsächlich angefallenen Kosten bzw. Leistungen (Istgrößen) gegenübergestellt. Treten *Soll-Ist-Abweichungen* auf, so werden deren Ursachen in einer **Abweichungsanalyse** aufgedeckt.

Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung – Controlling

Die traditionelle Einteilung (siehe oben) beschreibt die Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung allgemein und weitgehend losgelöst von bestimmten inhaltlichen Problemen, für die Entscheidungshilfen benötigt werden.

Die entscheidungsorientierte Betrachtung geht von den inhaltlichen Problemen aus, die mit Hilfe der Informationen der Kosten- und Leistungsrechnung gelöst werden sollen. Die *Verfahren der Kostenrechnung* sind deshalb so auszugestalten, dass ihre Informationen unternehmerische Entscheidungen im *operativen Bereich* fundieren und sie kontrollieren können im Hinblick auf die Verwirklichung bestimmter Ziele (Unternehmens- und Bereichsziele).

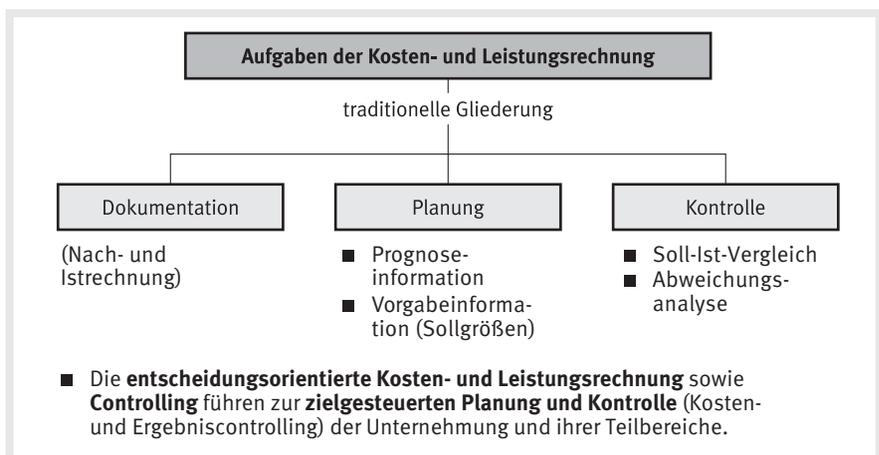
Bei den Informationen handelt es sich um

- **laufende Informationen** für eine periodenbezogene Planung, Kontrolle und Analyse des Ergebnisses;
- **fallweise Informationen** für bestimmte Problemlösungen.

Beispiele für operative Entscheidungen

Absatzbereich:	Preispolitik: Festlegung von Angebotspreisen bzw. Preisuntergrenzen, Ergebnisbeiträge bestimmter Kundengruppen und Absatzgebiete.
Leistungs-bereich:	Zusammenstellung des Produktionsprogramms bzw. der Sortimente aufgrund der Ergebnisstruktur der verschiedenen Produkte.
Beschaffungs-bereich:	Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug, Festlegung von Preisobergrenzen.

Der Trend geht in der Kosten- und Leistungsrechnung von der darstellenden Dokumentationsaufgabe zum Kosten- und Ergebniscontrolling, d. h. zu einem betrieblichen Informations- und Steuerungssystem.



1.1 Organisatorischer Zusammenhang zwischen Finanzbuchführung und Kosten- und Leistungsrechnung (Rechnungskreise I und II)

Ein- und Zweikreissystem

Die Buchhaltung eines Unternehmens kann unterschiedlich organisiert sein. *Finanzbuchführung* (Geschäftsbuchführung) und *Kosten- und Leistungsrechnung* (Betriebsbuchführung) können eine Einheit bilden (= **Einkreissystem**) oder in zwei in sich geschlossene Kreise getrennt sein (= **Zweikreissystem**).

■ Einkreissystem

Hier bilden die Finanzbuchführung und die Kosten- und Leistungsrechnung eine organisatorische Einheit. Beide Teilbereiche werden in einem geschlossenen System von Konten miteinander verrechnet. Dieses *geschlossene* Abrechnungssystem hat z. B. den Nachteil, dass der Abschluss in der Geschäftsbuchführung den Abschluss der Konten in der Kosten- und Leistungsrechnung voraussetzt. Der für die Industrie erarbeitete **Gemeinschaftskontenrahmen (GKR)** folgt im Wesentlichen dem Einkreissystem. Dies gilt auch für den vom Bundesverband des Deutschen Groß- und Außenhandels e. V. (BGA) herausgegebenen Kontenrahmen.

■ Zweikreissystem

Im Zweikreissystem werden Finanzbuchführung und Kosten- und Leistungsrechnung voneinander getrennt. Der vom Betriebswirtschaftlichen Ausschuss des Bundesverbandes der deutschen Industrie (BDI) vorgeschlagene **Industriekontenrahmen (IKR)** und der Kontenrahmen für den **Einzelhandel (EKR)**, herausgegeben von der Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels, lässt keine Wahlmöglichkeit zu und verlangt die Abrechnung in zwei geschlossenen Rechnungskreisen (Zweikreissystem).

In diesem Lehrbuch wird auch für den Groß- und Außenhandel ein abschlussorientierter Kontenrahmen zugrunde gelegt. Damit wird der Tendenz zum Zweikreissystem Rechnung getragen. Somit können die Fragen des Rechnungswesens in den einzelnen Abschnitten in Industrie und Handel (Einzel- und Großhandel) parallel bzw. ganzheitlich-verbindend erörtert werden.

Das Zweikreissystem des IKR und des Einzelhandelskontenrahmens

■ Inhalt der Rechnungskreise

Rechnungskreis I: Er enthält die Geschäftsbuchführung. Hier werden sämtliche Geschäftsfälle aufgezeichnet. Am Ende der Abrechnungsperiode wird über die Gewinn- und Verlustrechnung und die Bilanz abgeschlossen.

Das ermittelte Ergebnis (Gewinn oder Verlust) stellt das **Gesamtergebnis** (Unternehmungsergebnis) dar.

Der Rechnungskreis I umfasst die **Kontenklassen 0-8**.

Rechnungskreis II: Er ist der Kosten- und Leistungsrechnung vorbehalten. Dabei werden in der Betriebsergebnisrechnung die durch die eigentliche betriebliche Tätigkeit verursachten Aufwendungen (= **Kosten**) und Erträge (= **Leistungen**) **gegenübergestellt**. Der Unterschiedsbetrag ist das **Betriebsergebnis** (vgl. S. 15 ff.).

Für die kontenmäßige Erfassung der Kosten und Leistungen im Rechnungskreis II ist die **Kontenklasse 9** vorgesehen. In der Praxis wird jedoch meist auf die Kontenform verzichtet und die Kosten- und Leistungsrechnung – ähnlich der Betriebsübersicht – in *statistisch-tabellarischer* Form durchgeführt (vgl. S. 17 ff.).

Im IKR bzw. Kontenrahmen für den Einzelhandel ist die Spalte „Klasse 9“ für Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung freigehalten. Das bedeutet, dass den Unternehmen freigestellt ist, wie sie Klasse 9 ausgestalten wollen (siehe auch „Schematische Darstellung der Verbindung der Rechnungskreise“, S. 23).

■ Gründe für die Trennung in zwei Rechnungskreise

Die Finanzbuchführung zeichnet die Beziehungen der Unternehmung zur **Umwelt** auf, z. B. zu Lieferanten und Kunden, zu Kapitalgebern und zum Staat. Diese *Außenstehenden* haben ein berechtigtes Informationsbedürfnis. Im Interesse der verschiedenen Bilanzadressaten sind deshalb für die Erstellung von Jahresabschlüssen umfangreiche handels- und steuerrechtliche Vorschriften unerlässlich. Das Kontensystem des IKR, der Großhandelskontenrahmen und der Kontenrahmen des Einzelhandels herausgegeben von der Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels (HDE) lassen deutlich die Orientierung an den Gliederungsvorschriften der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Kapitalgesellschaften erkennen (§§ 266 und 275 HGB). Es wird deshalb von **abschlussorientierten** Kontenrahmen gesprochen.

Im Gegensatz zu der mehr **extern** ausgerichteten Finanzbuchführung bestehen für die **intern** orientierte Kosten- und Leistungsrechnung des Betriebes keine gesetzlichen Vorschriften. Die Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung geht ausschließlich von betriebswirtschaftlichen und betriebsindividuellen Gesichtspunkten aus.

Die *unterschiedlichen Aufgabenstellungen und Zielsetzungen* von Finanzbuchführung und Kosten- und Leistungsrechnung würden eine kontenmäßige Verbindung der beiden Teilbereiche des Rechnungswesens in nur einem Rechnungskreis erschweren. Außerdem hat sich herausgestellt, dass die beim Einkreissystem erforderliche kontenmäßige Abstimmung zwischen den beiden Teilbereichen in der Praxis wegen branchen- und betriebsindividueller Bedürfnisse zu einer Vielfalt von Kontenplänen führt, die Betriebsvergleiche immer mehr erschweren. Deshalb verlangt z. B. der IKR zwei voneinander getrennte Rechnungskreise.

- Abschlussorientierte Kontenrahmen verlangen eine **Trennung** von Finanzbuchführung (Geschäftsbuchführung) und Kosten- und Leistungsrechnung in **zwei geschlossenen Rechnungskreisen** (Zweikreissystem).
- Rechnungskreise abschlussorientierter Kontenrahmen

Rechnungskreis I	Rechnungskreis II	
Finanzbuchführung	Kosten- und Leistungsrechnung	
Kontenklasse 0–8	Kontenklasse 9; jedoch meist statistisch-tabellarische Form	
vorwiegend extern orientiert; unternehmensbezogen	vorwiegend intern orientiert; unternehmensbezogen	
gesetzliche Vorschriften (Handels- und Steuerrecht)	betriebsindividuelle Gestaltung	
Bilanz und GuV-Rechnung	betriebliche Aufwendungen = Kosten	betriebliche Erträge = Leistungen
↓	↓	
Gesamtergebnis (Unternehmungsergebnis)	Betriebsergebnis	

1.2 Zielkriterien für die Beurteilung der Kosten- und Leistungsrechnung

Inwieweit die Kosten- und Leistungsrechnung ihre jeweilige Aufgabe erfüllt, z. B. Dokumentation, Planung, kann mit Hilfe von **Zielkriterien** beurteilt werden. Für die Beurteilung der jeweiligen Zielerreichung können Leitfragen verwendet werden.

■ Vollständigkeit und Genauigkeit

Leitfrage: Werden alle Kosten erfasst bzw. möglichst genau der Abrechnungsperiode bzw. den Produkten zugerechnet?

■ Objektivität (Vergleichbarkeit)

Leitfrage: Sind die Informationen branchenüblich und frei von betriebsindividuellen Einflussgrößen?

■ Normalität

Leitfrage: Werden außergewöhnliche Schwankungen ausgeschlossen, um eine möglichst gleichmäßige („normale“) Kostenbelastung der Abrechnungsperiode bzw. der Produkte zu erhalten?

■ Aktualität

Leitfrage: Sind die Informationen ausreichend aktuell, um zu möglichst „richtigen“ und zuverlässigen Ergebnissen zu gelangen?

■ Relevanz (Aussagefähigkeit)

Leitfrage: Können für die Lösung der Probleme, z. B. Zusammenstellung von Sortimenten, möglichst „maßgeschneiderte“ Informationen bereitgestellt werden?