

Thomas Barth | Dietmar Ernst

Kosten- und Erlösrechnung

Schritt für Schritt



utb 8658



Eine Arbeitsgemeinschaft der Verlage

Böhlau Verlag · Wien · Köln · Weimar
Verlag Barbara Budrich · Opladen · Toronto
facultas · Wien
Wilhelm Fink · Paderborn
A. Francke Verlag · Tübingen
Haupt Verlag · Bern
Verlag Julius Klinkhardt · Bad Heilbrunn
Mohr Siebeck · Tübingen
Ernst Reinhardt Verlag · München · Basel
Ferdinand Schöningh · Paderborn
Eugen Ulmer Verlag · Stuttgart
UVK Verlagsgesellschaft · Konstanz, mit UVK/Lucius · München
Vandenhoeck & Ruprecht · Göttingen · Bristol
Waxmann · Münster · New York

Thomas Barth
Dietmar Ernst

Kosten- und Erlösrechnung **Schritt für Schritt**

Arbeitsbuch

UVK Verlagsgesellschaft mbH · Konstanz
mit UVK/Lucius · München

Prof. Dr. Thomas Barth leitet das Fachgebiet Controlling und Rechnungswesen an der Hochschule für Wirtschaft und Umwelt Nürtingen-Geislingen.

Prof. Dr. Dr. Dietmar Ernst ist Professor für Corporate Finance an der European School of Finance der Hochschule für Wirtschaft und Umwelt Nürtingen-Geislingen.

Online-Angebote oder elektronische Ausgaben sind erhältlich unter www.utb-shop.de.

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© UVK Verlagsgesellschaft mbH, Konstanz und München 2018

Einbandgestaltung: Atelier Reichert, Stuttgart

Cover-Illustration: © branchearica – Fotolia.com

Druck und Bindung: CPI – Clausen & Bosse, Leck

UVK Verlagsgesellschaft mbH

Schützenstr. 24 · 78462 Konstanz

Tel. 07531-9053-0 · Fax 07531-9053-98

www.uvk.de

UTB-Nr. 8658

ISBN 978-3-8252-8658-3

Vorwort

Liebe Leserinnen und Leser,

Die Notwendigkeit zur Einführung einer Kosten- und Erlösrechnung wird durch die immer höheren Anforderungen an die Transparenz von Unternehmen von Seiten der Banken (Stichwort Basel III) sowie von Seiten des Gesetzes (z.B. Vorgaben der IFRS-Rechnungslegung) aber auch durch die hohe Umweltdynamik, der die Unternehmen heutzutage ausgesetzt sind, immer größer.

Unternehmen sind gezwungen, ihre betriebswirtschaftlichen Entscheidungen mit entscheidungsrelevanten Informationen zu treffen. Derartige Informationen werden von einer Kosten- und Erlösrechnung bereitgestellt.

Das Lehrbuch soll die gesamten Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung sowie die Verwendbarkeit der Informationen für betriebswirtschaftliche Entscheidungen darstellen. Hierbei wird nicht nur der Industriebereich betrachtet, sondern auch der in vielen Bereichen völlig andere Handelsbereich. Zunächst werden die Grundlagen der klassischen Vollkostenrechnung, welche den Grundstock für alle Kostenrechnungssysteme bildet, dargestellt. Hierzu werden nach einer kurzen Einführung in die Grundlagen die Hauptbereiche des betrieblichen Rechnungswesens, die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung, die Kostenträgerrechnung und die Erfolgsrechnung besprochen. Anschließend werden die Grundlagen der Deckungsbeitragsrechnung ausführlich erörtert. Anschließend werden betriebswirtschaftliche Entscheidungsprobleme (kurzfristige Produktionsprogrammoptimierung, kurzfristige Verfahrenswahl oder kurzfristige Make or buy-Entscheidungen) und deren Lösung mit Hilfe der Deckungsbeitragsrechnung vorgestellt.

Bei diesem Lehr- und Arbeitsbuch wird besonderer Wert auf die Didaktik gelegt:

- Inhaltlich ist das Buch in 15 Lerneinheiten gegliedert, so dass der Inhalt in einer Vorlesung von 15 Semesterwochenstunden gelehrt und gelernt werden kann.
- Jede Lerneinheit besteht aus Lernzielen, einem einführenden Theorieteil und darauf aufbauend einem oder mehreren praxisnahen Beispielen.
- Die Lernziele werden zu Beginn einer jeden Lerneinheit beschrieben.
- Mithilfe von Übersichtschaubildern zu Beginn einer jeden Lerneinheit wird die Lerneinheit in das Konzept des Buches eingeordnet, so dass die Leserinnen und Leser einfach den Überblick bewahren.
- Mithilfe von Schaubildern, Zusammenfassungen und Merksätzen wird das Lernen erleichtert und das Einprägen des Lernstoffes gefördert.

- In den Lerneinheiten und zum Abschluss der Lerneinheit kann das Erlernte anhand von Rechenaufgaben und Kontrollfragen selbst überprüft werden.
- Die Lösungen zu allen Übungsaufgaben finden Sie online unter www.uvk-lucius.de/schritt-fuer-schritt.
- Am Ende jeder Lerneinheit befindet sich ein kurzes Interview in Form eines Praxis-Checks, das den Praxisbezug des Gelernten verdeutlichen soll. Die beiden Interview-Partner stammen von der Daimler AG und Gebr. Heller Maschinenfabrik GmbH und zeigen beispielhaft auf, wie die Kosten- und Erlösrechnung in einem Großunternehmen und in einem mittelständischen Unternehmen umgesetzt wird.

Dieses Lehr- und Arbeitsbuch eignet sich für Studierende an Universitäten, Hochschulen und Akademien, aber auch für das Selbststudium und die Weiterbildung. Der Leser soll durch das Buch in die Lage versetzt werden, eine Kosten- und Erlösrechnung einzuführen bzw. die Informationen einer bestehenden Kosten- und Erlösrechnung zielgerichtet für betriebliche Entscheidungen zu nutzen. Die Umsetzung der Theorie anhand von praxisnahen Beispielen hilft dem Leser, die theoretischen Sachverhalte besser nachvollziehen zu können.

Unser besonderer Dank gilt Herrn Bodo Uebber, CFO der Daimler AG, Herrn Marko Ljubicic, Executive Assistant to the CAO der Daimler AG und Herrn Viktor Enns von der Gebr. Heller Maschinenfabrik GmbH für ihre Erklärungen im Praxis-Check. Ferner danken wir unserer Kollegin, Frau Prof. Dr. Daniela Fischer, für ihre fachliche Unterstützung. Herrn Daniel Schreiber möchten wir für seine Unterstützung bei der Manuskripterstellung danken. Ebenso danken möchten wir Herrn Dr. Jürgen Schechler vom Verlag UVK/Lucius für die reibungslose und harmonische Zusammenarbeit.

Für Anregungen und Verbesserungsvorschläge sind wir immer sehr dankbar. Bitte senden Sie Ihre Hinweise an thomas.barth@hfwu.de oder dietmar.ernst@hfwu.de.

Wir wünschen Ihnen nun viel Freude und Erfolg in der Welt der Kosten- und Erlösrechnung.

Nürtingen, im September 2017

Thomas Barth

Dietmar Ernst

Vorlesungsplanung

Kapitel	Vorlesungsdatum	Literaturstudium zur Vor- und Nachbereitung: Buchseiten	Aufgaben im Buch	klausurrelevant? ja/nein
Lerneinheit 1: Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung				
Lerneinheit 2: Wichtige Begrifflichkeiten				
Lerneinheit 3: Kostenartenrechnung I				
Lerneinheit 4: Kostenartenrechnung II				
Lerneinheit 5: Kostenartenrechnung III				
Lerneinheit 6: Kostenstellenrechnung I				
Lerneinheit 7: Kostenstellenrechnung II				
Lerneinheit 8: Kostenträgerrechnung I				
Lerneinheit 9: Kostenträgerrechnung II				
Lerneinheit 10: Kostenträgerrechnung III				
Lerneinheit 11: Deckungsbeitragsrechnung I				
Lerneinheit 12: Deckungsbeitragsrechnung II				
Lerneinheit 13: Deckungsbeitragsrechnung III				
Lerneinheit 14: Deckungsbeitragsrechnung IV				
Lerneinheit 15: Ist-, Normal- und Plankostenrechnung				

Klausurdatum:

klausurrelevante Lerneinheiten:

klausurrelevante Aufgaben:

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Vorlesungsplanung.....	7
Lerneinheit 1 Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung	17
Lerneinheit 2: Wichtige Begrifflichkeiten.....	33
Lerneinheit 3: Kostenartenrechnung I.....	49
Lerneinheit 4: Kostenartenrechnung II	77
Lerneinheit 5: Kostenartenrechnung III.....	97
Lerneinheit 6: Kostenstellenrechnung I	133
Lerneinheit 7: Kostenstellenrechnung II.....	157
Lerneinheit 8: Kostenträgerrechnung I	177
Lerneinheit 9: Kostenträgerrechnung II.....	193
Lerneinheit 10: Kostenträgerrechnung III	217
Lerneinheit 11: Deckungsbeitragsrechnung I.....	233
Lerneinheit 12: Deckungsbeitragsrechnung II.....	255
Lerneinheit 13: Deckungsbeitragsrechnung III	277
Lerneinheit 14: Deckungsbeitragsrechnung IV.....	293
Lerneinheit 15: Ist-, Normal- und Plankostenrechnung	311
Literaturverzeichnis	323
Abbildungsverzeichnis	325
Stichwortverzeichnis.....	329

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	5
Vorlesungsplanung.....	7
Inhaltsübersicht	9
1 Lerneinheit 1: Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung	17
1.1 Betriebswirtschaftliche Bedeutung.....	17
1.2 Überblick über die Kosten- und Erlösrechnung	22
1.3 Kostenrechnungssysteme und -prinzipien	26
1.4 Kontrollfragen Lerneinheit 1.....	29
2 Lerneinheit 2: Wichtige Begrifflichkeiten.....	33
2.1 Grundlegende Begriffe der Erfolgsrechnung	33
2.2 Grundlegende Begriffe der externen Erfolgsrechnung.....	34
2.2.1 Einzahlung und Auszahlung	34
2.2.2 Einnahme und Ausgabe	34
2.2.3 Aufwand und Ertrag	35
2.2.4 Gliederung und Abgrenzung der Begriffe	35
2.3 Überleitung von der externen auf die interne Erfolgsrechnung	39
2.4 Grundbegriffe der internen Erfolgsrechnung	41
2.4.1 Kosten und Erlöse	41
2.4.2 Abgrenzung von Aufwand und Kosten	43
2.4.3 Abgrenzung von Ertrag und Leistung/Erlöse.....	43
2.5 Kontrollfragen Lerneinheit 2.....	46
3 Lerneinheit 3: Kostenartenrechnung I.....	49
3.1 Kostenverläufe.....	51
3.1.1 Gesamtkosten	53
3.1.2 Durchschnittskosten (Stückkosten).....	54

12 Inhaltsverzeichnis

3.1.3	Grenzkosten.....	54
3.2	Kostengliederung.....	56
3.2.1	Gliederung nach der Art der verbrauchten Produktionsfaktoren.....	57
3.2.2	Gliederung nach der Art der Verrechnung der Kosten.....	58
3.2.3	Gliederung nach den betrieblichen Funktionen.....	60
3.2.4	Gliederung nach dem Verhalten bei Beschäftigungsveränderung.....	61
3.2.5	Gliederung nach der Bezugsgröße.....	65
3.2.6	Gliederung nach der Herkunft der Kostengüter.....	65
3.2.7	Gliederung nach der Abgrenzung zum Aufwand.....	66
3.3	Anwendung und Kostenartenplan.....	68
3.4	Kontrollfragen Lerneinheit 3.....	71
4	Lerneinheit 4: Kostenartenrechnung II.....	77
4.1	Grundsätze der Kostenerfassung.....	77
4.2	Erfassung der wichtigsten Kostenarten.....	79
4.2.1	Materialkosten.....	79
4.2.2	Personalkosten.....	88
4.2.3	Dienstleistungskosten.....	93
4.2.4	Kosten der Gesellschaft.....	94
4.3	Kontrollfragen Lerneinheit 4.....	94
5	Lerneinheit 5: Kostenartenrechnung III.....	97
5.1	Kalkulatorische Kosten.....	99
5.1.1	Kalkulatorische Abschreibungen.....	100
5.1.2	Kalkulatorische Zinsen.....	114
5.1.3	Kalkulatorische Wagnisse.....	122
5.1.4	Kalkulatorischer Unternehmerlohn.....	124
5.1.5	Kalkulatorische Miete.....	125
5.2	Abgrenzung der Kosten.....	125
5.3	Kontrollfragen Lerneinheit 5.....	128

6	Lerneinheit 6: Kostenstellenrechnung I	133
6.1	Kriterien für die Bildung von Kostenstellen.....	135
6.2	Der Betriebsabrechnungsbogen (BAB)	141
6.2.1	Verteilung der primären Gemeinkosten auf die Kostenstellen.....	143
6.2.2	Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung	146
6.3	Ermittlung von Kalkulationssätzen	148
6.4	Kontrollfragen Lerneinheit 6.....	153
7	Lerneinheit 7: Kostenstellenrechnung II	157
7.1	Kostenkontrolle	157
7.2	Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung.....	160
7.2.1	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung ohne Hilfskostenstellen.....	162
7.2.2	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung mit Hilfskostenstellen	165
7.3	Kontrollfragen Lerneinheit 7.....	169
8	Lerneinheit 8: Kostenträgerrechnung I	177
8.1	Kostenträgerstückrechnung/Kalkulation	178
8.1.1	Divisionskalkulation.....	181
8.1.2	Äquivalenzziffernkalkulation.....	184
8.2	Kontrollfragen Lerneinheit 8.....	190
9	Lerneinheit 9: Kostenträgerrechnung II	193
9.1	Zuschlags- oder Bezugsgrößenkalkulation im Industriebetrieb.....	193
9.2	Zuschlagskalkulation im Handelsbetrieb	204
9.3	Kuppelkalkulation	206
9.3.1	Restwertmethode	208
9.3.2	Verteilungsmethode.....	209
9.4	Kontrollfragen Lerneinheit 9.....	211
10	Lerneinheit 10: Kostenträgerrechnung III	217
10.1	Betriebsergebnisrechnung.....	217
10.1.1	Gesamtkostenverfahren	219

10.1.2	Umsatzkostenverfahren.....	223
10.1.3	Kalkulatorisches Umsatzergebnis	226
10.1.4	Betriebsergebnisrechnung im Handelsbetrieb.....	228
10.2	Kontrollfragen Lerneinheit 10	230
11	Lerneinheit 11: Deckungsbeitragsrechnung I	233
11.1	Vollkosten- versus Teilkostenrechnung	233
11.2	Einstufige Deckungsbeitragsrechnung – Direct Costing	236
11.3	Begriff Deckungsbeitrag.....	242
11.3.1	Absoluter Stückdeckungsbeitrag	242
11.3.2	Relativer Deckungsbeitrag.....	246
11.3.3	Deckungsbeitragsprovision versus Umsatzprovision	248
11.4	Kontrollfragen Lerneinheit 11	250
12	Lerneinheit 12: Deckungsbeitragsrechnung II	255
12.1	Bestimmung von Preisuntergrenzen.....	255
12.2	Programmoptimierung.....	256
12.2.1	Programmoptimierung bei freien Kapazitäten.....	257
12.2.2	Programmoptimierung bei einem Engpass.....	260
12.2.3	Programmoptimierung bei mehreren Engpässen im Zwei-Güter-Fall	264
12.3	Kontrollfragen Lerneinheit 12	273
13	Lerneinheit 13: Deckungsbeitragsrechnung III	277
13.1	Entscheidungen über Zusatzaufträge	277
13.1.1	Entscheidung über Zusatzaufträge bei freien Kapazitäten	277
13.1.2	Entscheidung über Zusatzaufträge bei einem Engpass	279
13.2	Sortimentsentscheidungen im Handel	282
13.3	Eigenfertigung oder Fremdbezug.....	284
13.3.1	Kurzfristige Entscheidung bei freien Kapazitäten.....	286
13.3.2	Kurzfristige Entscheidung bei einem Engpass.....	287
13.4	Kontrollfragen Lerneinheit 13	289

14	 Lerneinheit 14: Deckungsbeitragsrechnung IV.....	293
14.1	Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung/stufenweise Fixkosten- deckungsrechnung.....	293
14.2	Break-even-Analysen.....	301
14.3	Kontrollfragen Lerneinheit 14.....	305
15	 Lerneinheit 15: Ist-, Normal- und Plankostenrechnung.....	311
15.1	Istkostenrechnung.....	311
15.2	Normalkostenrechnung.....	312
15.3	Plankostenrechnung.....	315
15.3.1	Starre Plankostenrechnung.....	316
15.3.2	Flexible Plankostenrechnung.....	317
15.4	Kontrollfragen Lerneinheit 15.....	321
	Literaturverzeichnis.....	323
	Abbildungsverzeichnis.....	325
	Stichwortverzeichnis.....	329

Lerneinheiten

Lerneinheit 1: Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung

Lerneinheit 2: Wichtige Begrifflichkeiten

Lerneinheit 3: Kostenartenrechnung I

Lerneinheit 4: Kostenartenrechnung II

Lerneinheit 5: Kostenartenrechnung III

Lerneinheit 6: Kostenstellenrechnung I

Lerneinheit 7: Kostenstellenrechnung II

Lerneinheit 8: Kostenträgerrechnung I

Lerneinheit 9: Kostenträgerrechnung II

Lerneinheit 10: Kostenträgerrechnung III

Lerneinheit 11: Deckungsbeitragsrechnung I

Lerneinheit 12: Deckungsbeitragsrechnung II

Lerneinheit 13: Deckungsbeitragsrechnung III

Lerneinheit 14: Deckungsbeitragsrechnung IV

Lerneinheit 15: Ist-, Normal- und Plankostenrechnung

Inhalte der Lerneinheiten

Lerneinheit 1: Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung

- Betriebswirtschaftliche Bedeutung
- Überblick über die Kosten- und Erlösrechnung
- Kostenrechnungssysteme und -prinzipien
- Kontrollfragen

Lerneinheit 1: Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung

Diese Lerneinheit dient dem grundlegenden Verständnis der Aufgaben und Prinzipien des Rechnungswesen sowie der Kosten- und Erlösrechnung.

Lernziele

Am Ende des Kapitels können Sie

- erklären, warum Unternehmen ein internes Rechnungswesen brauchen und welche Funktionen es übernimmt,
- die Anwendungsgebiete unterscheiden und das Zusammenspiel von Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung erläutern,
- Kostenrechnungssysteme unterscheiden und die wichtigsten Prinzipien benennen.

1.1 Betriebswirtschaftliche Bedeutung

Grundlegende Aufgabe von Unternehmen ist die Herstellung und der Vertrieb von Produkten und/oder Dienstleistungen. Hierzu werden Produktionsfaktoren im Rahmen eines güterwirtschaftlichen Prozesses miteinander kombiniert. Diese Produktionsfaktoren lassen sich nach verschiedenen Gesichtspunkten unterteilen. Im Rahmen des güterwirtschaftlichen Prozesses werden die elementaren Produktionsfaktoren in betriebliche Leistungen wie

- Absatzleistungen,
- unfertige und fertige Erzeugnisse und
- aktivierte Eigenleistungen umgewandelt.

Der dispositive Faktor, die Geschäftsleitung, hat die Aufgabe, das gesamte Betriebsgeschehen zu planen, zu leiten und zu kontrollieren. Neben dem güterwirtschaftlichen Prozess ist die Steuerung der Einnahmen und Ausgaben sowie die Beschaffung und Verwendung von Kapital erforderlich. Dieser finanzwirtschaftliche Prozess ist Aufgabe der Finanzwirtschaft. Dabei ist jedes Unternehmen über güterwirtschaftliche und finanzwirtschaftliche Kreisläufe in volkswirtschaftliche Prozesse mit den Märkten verbunden. Es versorgt sich auf den Beschaffungsmärkten mit allen notwendigen Produkten und Dienstleistungen wie z.B. Rohmaterial-

lien oder Mitarbeitern. Durch den unternehmerischen Produktionsprozess werden dann, mit Hilfe der Einsatzfaktoren, Produkte oder Dienstleistungen erstellt um weiter auf den Absatzmärkten angeboten und verkauft zu werden. Einsatzfaktoren des güterwirtschaftlichen Prozesses sind sogenannte Realgüter. Liquide Mittel des finanzwirtschaftlichen Prozesses sind sogenannte Nominalgüter. In der Regel stehen güterwirtschaftlicher und finanzwirtschaftlicher Prozess in entgegengesetzter Richtung zueinander.

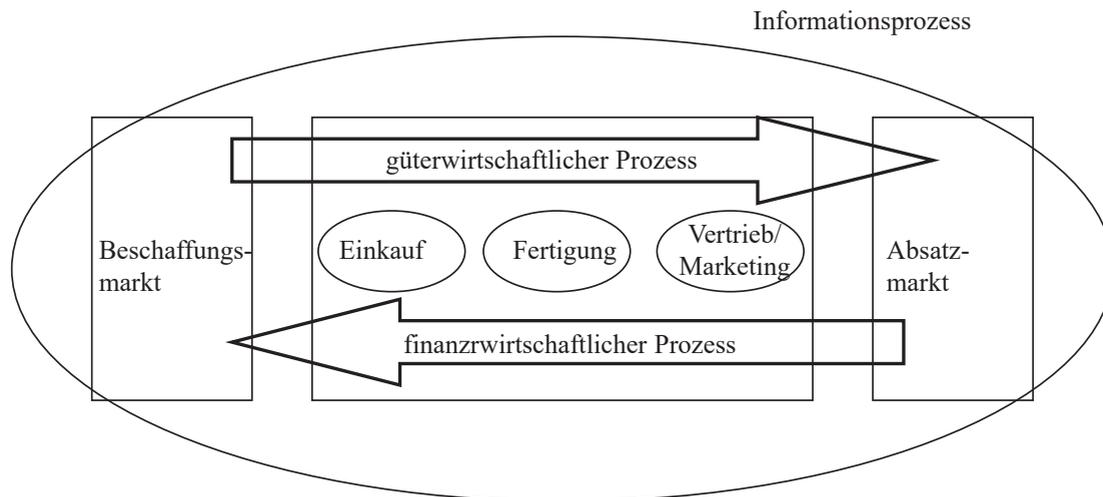


Abbildung 1: Zusammenhang zwischen güter- und finanzwirtschaftlichem Prozess

Um den **güter- und finanzwirtschaftlichen Prozess steuern** zu können, bedarf es eines **informationellen Prozesses**, der die erforderlichen Informationen zielgerichtet erfasst, speichert, aufbereitet und bereitstellt. Diese Aufgabe wird vom **betrieblichen Rechnungswesen** eines Unternehmens wahrgenommen.

Die systematische, regelmäßig und/oder fallweise durchgeführte Erfassung, Aufbereitung, Auswertung und Übermittlung der das Betriebsgeschehen betreffenden Informationen ist damit eine Art Dienstleistungsabteilung innerhalb des Unternehmens. Am Ende des Prozesses der Informationsverdichtung und Informationsverarbeitung entstehen Berichte, welche über die Entwicklung des Unternehmens Aufschluss geben sollen.

Die rechnerische Erfassung des Unternehmensprozesses durch das betriebliche Rechnungswesen wird durch eine Vielzahl von internen und externen Anlässen erzwungen. Neben rechtlichen Bestimmungen haben vor allem betriebswirtschaftliche Anforderungen einen großen Einfluss auf das betriebliche Rechnungswesen. Die Aufgaben des Rechnungswesens haben sich im Laufe der Jahre stark verändert.

Während anfangs das Ziel der Selbstinformation der Unternehmenseigner/-leitung im Vordergrund stand, sind im Laufe der Jahre immer mehr Aufgaben, wie z.B. die Ausschüttungsbemessungs- oder die fiskalische Zahlungsbemessungsfunktion hinzugekommen. Die wachsende Zweckpluralität der Rechnungslegung über die Jahre hinweg hat dazu geführt, dass das betriebliche Rechnungswesen hinsichtlich der Verwendung der Ergebnisse in ein internes und ein externes Rechnungswesen unterteilt wurde (vgl. Abbildung 2). Neben der Verwendung der Ergebnisse kann das betriebliche Rechnungswesen auch nach der Entstehung der Ergebnisse unterteilt werden. Hier werden grundsätzlich vier Teilgebiete des Rechnungswesens unterschieden:

■ **Jahresabschluss**

Hierzu gehört die Finanzbuchführung, das Inventar, die Bilanz, die GuV, der Anhang sowie der Lagebericht.

■ **Kosten- und Erlösrechnung (sogenannte Betriebsbuchhaltung)**

■ **Planungsrechnung**

Hierzu gehören die Investitionsplanung, die Finanzplanung, die Produktions- und Produktionsprogrammplanung sowie die Absatzplanung.

■ **Betriebsstatistik**

Ziel ist die Gewinnung von Kennzahlen zur Vergleichbarkeit von Abrechnungsperioden und Unternehmen.

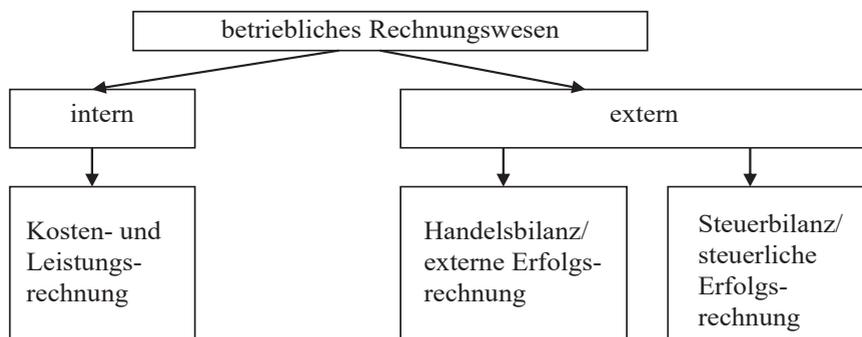


Abbildung 2: Unterteilung des betrieblichen Rechnungswesens

Das **externe Rechnungswesen** ist nach **außen gerichtet**. Hierbei werden die Beziehungen des Unternehmens zu seiner Umwelt auf Kapital-, Vermögens-, Aufwands- und Ertragskonten erfasst und jährlich zur Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) verdichtet. Bilanz und GuV bilden den Jahresabschluss. Bei Kapitalgesellschaften zählt darüber hinaus noch ein Anhang zum Jahresabschluss.

Das externe Rechnungswesen basiert weiter auf einer starken gesetzlichen Reglementierung. Relevant ist hier das Handelsgesetzbuch (HGB) für den handelsrechtlichen Jahresabschluss sowie ggf. internationale Rechnungslegungsnormen wie IFRS oder US-GAAP sowie zusätzlich die Steuergesetzgebung für den steuerrechtlichen Abschluss.

Grundsätzlich hat das externe Rechnungswesen die folgenden Hauptaufgaben zu erfüllen:

- **Dokumentation und Rechenschaftslegung** (Handelsbilanz)
Alle Geschäftsvorfälle werden aufgrund von Belegen zeitlich und sachlich geordnet, um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darstellen zu können. Adressaten sind die Eigentümern, Gläubigern, Mitarbeitern, Öffentlichkeit etc.
- **Ausschüttungsbemessung** (Handelsbilanz)
Darüber hinaus wird die Ausschüttung an die Anteilseigner auf Grundlage des handelsbilanziellen Gewinns festgelegt.
- **Steuerbemessung** (Steuerbilanz)
Das Rechnungswesen bildet die Grundlage für die Bemessung zahlreicher Steuern und befriedigt damit ebenfalls die Informationsbedürfnisse des Fiskus.

Das **interne Rechnungswesen** ist nach **innen gerichtet** und kommt im Gegensatz zum externen Rechnungswesen weitgehend ohne gesetzliche Regelungen aus und kann nach betriebsindividuellen, zweckorientierten Gesichtspunkten ausgestaltet werden. Zum **internen Rechnungswesen** werden vor allem die **Kosten- und Erlösrechnung**, die **Planungsrechnung** sowie die **Betriebsstatistik** gezählt.

Die Hauptaufgaben des internen Rechnungswesens sind:

- **Planungs- und Entscheidungsaufgabe**
Das interne Rechnungswesen hat die Aufgabe, entscheidungsrelevante Informationen für die zielgerichtete Steuerung der unternehmerischen Prozesse bereitzustellen. Traditionell sind vor allem Informationen für kurzfristige Planungs- und Entscheidungsprobleme Gegenstand der Kosten- und Erlösrechnung. Zunehmend entwickelt sich daneben auch die Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Daten für strategische Entscheidungen als Aufgabe des internen Rechnungswesens.
- **Lenkungs- und Steuerungsaufgabe**
Neben der Planung müssen auch die laufenden unternehmerischen Entscheidungen kontrolliert werden. Hierfür sind aktuelle Informationen über die verschiedenen betrieblichen Teilbereiche notwendig, anhand derer die Kostenent-

stehung, die Kostenhöhe und die betriebliche Wertschöpfung abgeleitet werden können.

■ **Unterstützungsaufgabe**

Neben der Planung und Kontrolle hat das interne Rechnungswesen auch eine unterstützende Funktion für andere Zweige des Rechnungswesens zu erfüllen. Die im Rahmen der Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen gem. § 255 II HGB zu Herstellungskosten üblichen Gemeinkostenzuschläge für Material- und Fertigungsgemeinkosten werden z.B. aus dem internen Rechnungswesen abgeleitet. Darüber hinaus sind Informationen des internen Rechnungswesens durch die zunehmende Internationalisierung der Rechnungslegung und die damit verbundenen Informationsanforderungen, z.B. hinsichtlich der Segmentberichterstattung oder der Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge notwendig (vgl. Barth, Barth, 2008, S. 155 ff.).

Merke

Das **interne Rechnungswesen** hat das Ziel, die **tatsächliche wirtschaftliche Lage** darzustellen, damit das **Management** „richtige“ Entscheidungen treffen kann. Zu ihm zählt die Kosten- und Erlösrechnung.

Das **externe Rechnungswesen** versucht hingegen, die Unternehmenslage **nach außen auf Basis gesetzlicher Vorgaben** darzustellen.



Die wesentlichen Zwecke des internen Rechnungswesens können unterschieden werden in die Planungs- bzw. Entscheidungsfunktion und die Kontrollfunktion. Das Planungssystem ist auf zukünftige Ereignisse gerichtet. Zur Reduzierung der Komplexität ist eine Separierung in Entscheidungsobjekte (z.B. Produkte oder Prozesse) und Entscheidungswirkungen (z.B. Opportunitätskosten) notwendig. Für entscheidungsorientierte Zwecke sind entscheidungsindividuelle Informationen notwendig, die ein standardisiertes Rechnungswesen nicht leisten kann. Nur durch individuelle Informationen können Qualität und Relevanz der Entscheidungsrechnung gewährleistet werden.

Die Kontrollfunktion des internen Rechnungswesens kann entweder in Form einer Betriebsergebnisrechnung für das gesamte Unternehmen oder für einzelne unternehmerische Einheiten erfolgen. Hier ist ebenfalls ein gewisser Konvergenzbereich festzustellen.

Übungsaufgabe 1.1

a) Nennen Sie die Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens und erklären Sie, welche Ziele das jeweilige Gebiet verfolgt und an welche Adressaten es sich richtet.

- _____

- _____

b) Nennen Sie die drei Hauptaufgaben des internen Rechnungswesens. Erläutern Sie für jede Funktion ein Beispiel aus der unternehmerischen Praxis.

- _____

- _____

- _____

1.2 Überblick über die Kosten- und Erlösrechnung

Wie bereits beschrieben, sind – im Gegensatz zum externen Rechnungswesen – die Adressaten des internen Rechnungswesens das Management, also die Entscheidungsträger des Unternehmens. Unabhängig von gesetzlichen Normen und Regelungen kann das interne Rechnungswesen entsprechend individuellen und spezifischen Zwecken eines Unternehmens ausgerichtet werden.

Die beschreibenden Größen „Kosten“ und „Erlöse“ werden folgendermaßen definiert:

Erlös: bewertete, **leistungsbezogene** Gütererstellung und -verwertung

Teilweise wird auch der Begriff „Leistung“ verwendet. Der Begriff bezeichnet jedoch die mengenmäßige Ausbringung einer Periode. Die abgesetzten Mengen werden zu Marktpreisen abgesetzt und ergeben dann den Erlös als wertmäßige Größe.

Kosten: bewerteter, **leistungsbezogener** Gütereinsatz

Grundsätzlich wird zwischen dem pagatorischen und dem wertmäßigen Kostenbegriff unterschieden:

- Der **pagatorische Kostenbegriff** basiert ausschließlich auf Auszahlungen, d.h. historischen Anschaffungskosten und ist damit zahlungs- bzw. beschaffungs- marktorientiert.
- Der **wertmäßige Kostenbegriff** basiert auf dem bewerteten Verbrauch an Gütern und Dienstleistungen zur Erstellung und zum Absatz betrieblicher Produkte und Leistungen sowie zur Aufrechterhaltung der hierfür notwendigen Betriebsbereitschaft.

Das **externe Rechnungswesen** auf Basis des HGB baut im Wesentlichen auf dem **pagatorischen Kostenbegriff** auf. Hier werden zur Ermittlung des Betriebsergebnisses Aufwendungen und Erträge einander gegenübergestellt. Das **interne Rechnungswesen** basiert auf dem **wertmäßigen Kostenbegriff**. Das Betriebsergebnis wird durch Gegenüberstellung von Kosten und Leistungen ermittelt.

Der **wertmäßige Kostenbegriff** ist somit **leistungsorientiert** und umfassender konzipiert als der pagatorische Kostenbegriff. Der **wesentliche Unterschied** zwischen dem pagatorischen und dem wertmäßigen Kostenbegriff ist in den sogenannten **kalkulatorischen Kosten** zu sehen. Die Kosten- und Erlösrechnung kann innerhalb der Betriebsbuchführung durchgeführt werden. In ihrer einfachsten Form umfasst sie lediglich eine Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren, d.h., dass Kostenarten und Erlösarten auf Ist-Datenbasis einander gegenübergestellt werden. Eine derartige Rechnung ist für die Steuerung und Überwachung eines Unternehmens völlig unzureichend. Eine Zurechnung von Kosten auf Produkte bzw. Kostenträger kann in diesem System nicht gelingen. Aus diesem Grund muss die Kostenartenrechnung um eine Kostenstellen- und eine Kostenträgerrechnung erweitert werden.

Grundsätzlich ist die Kostenrechnung durch diesen dreistufigen Aufbau (Abb. 3) gekennzeichnet. Die **Kostenartenrechnung** stellt dabei die erste Stufe der Kostenrechnung dar. Die zentrale Fragestellung der Kostenartenrechnung lautet: „Welche Kosten sind in welcher Höhe entstanden?“ Somit stellt die Kostenartenrechnung die Grundlage für die beiden anderen Stufen dar. Neben der Ermittlung der angefallenen Kosten sind die Kosten nach ihrer Art aufzugliedern. In der traditionellen Vollkostenrechnung erfolgt eine Unterteilung der Kostenarten in Einzel- und Gemeinkostenarten.

In der zweiten Stufe der Kostenrechnung, der **Kostenstellenrechnung**, werden die den Produkten bzw. Kostenträgern nicht direkt zurechenbaren Kosten (sogenannte Kostenträrgemeinkosten) zunächst auf die Betriebsbereiche verteilt, in denen sie angefallen sind. Die zentrale Frage der Kostenstellenrechnung lautet damit: „Wo im Unternehmen sind die Kosten entstanden?“ Die Kosten der Kostenstel-

len werden dann den Kostenträgern möglichst in dem Maße zugerechnet, in dem sie Leistungen der Kostenstelle (KSt) in Anspruch genommen haben. Neben der Aufgabe der Zurechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger hat die Kostenstellenrechnung auch die Aufgabe, die Kosten der einzelnen Stellen zu kontrollieren.

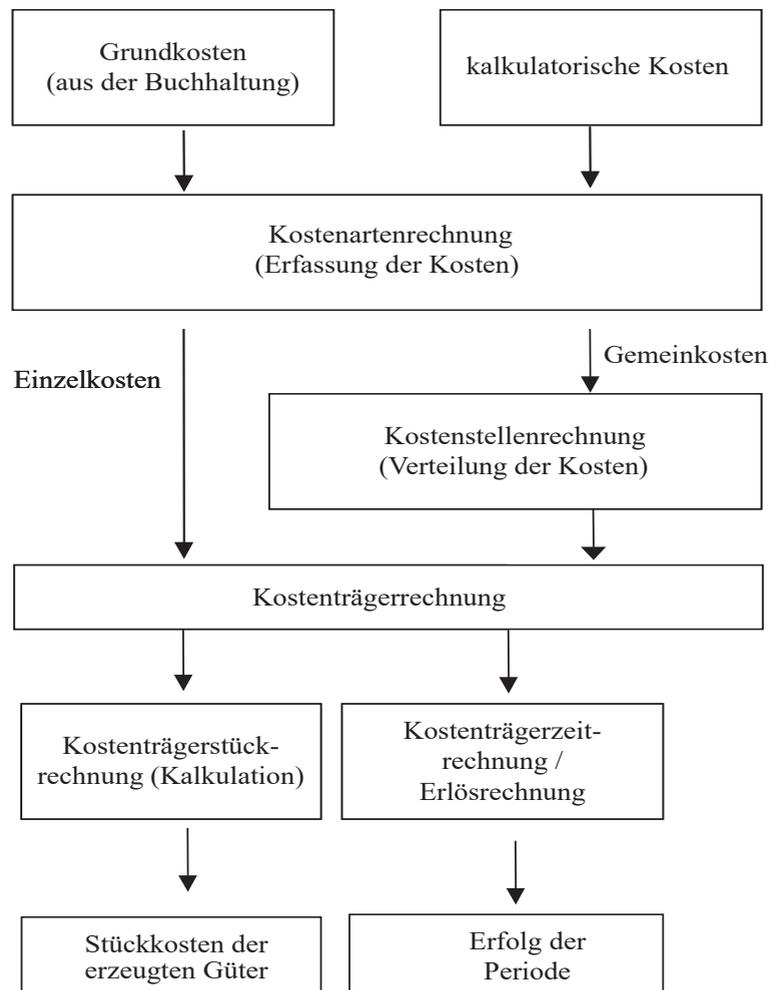


Abbildung 3: Grundaufbau der Kostenrechnung

Die **Kostenträgerrechnung** als dritte Stufe der Kostenrechnung hat die Aufgabe, die Kosten für einen Kostenträger zu ermitteln. Als Kostenträger kommen dabei Produkte, Dienstleistungen, Absatzgebiete, Aufträge mit mehreren Produkten etc. in Frage. Grundsätzlich unterscheidet man zwei Teilgebiete der Kostenträgerrechnung. Die **Kostenträgerstückrechnung**, auch Kalkulation genannt, hat die Aufgabe die Kosten für das einzelne Stück zu ermitteln. Die **Kostenträgerzeitrechnung** hingegen hat die Aufgabe, die Kosten für die Gesamtstückzahl einer Leistungsart für eine bestimmte Periode zu bestimmen.

Merke

Die zentrale Fragestellung der **Kostenartenrechnung** lautet: „**Welche Kosten sind** in welcher Höhe **entstanden?**“

Die zentrale Frage der **Kostenstellenrechnung** lautet: „**Wo** im Unternehmen **sind** die **Kosten entstanden?**“

Die zentrale Frage der **Kostenträgerstückrechnung** lautet: „**Wofür** sind **welche Kosten** in welcher Höhe **pro Kostenträger** angefallen?“

Die zentrale Frage der **Kostenträgerzeitrechnung** lautet: „**Welche Kosten** sind für welchen Kostenträger **im Betrachtungszeitraum** angefallen?“

**Übungsaufgabe 1.2**

a) Erklären sie den Begriff „Kostenträger“.

■ _____

b) Was sind die wesentlichen Unterschiede zwischen dem wertmäßigen und dem pagatorischen Kostenbegriff?

■ _____

■ _____

c) Definieren sie die Begriffe „Kosten“, „Leistung“ und „Erlös“.

■ _____

■ _____

■ _____

1.3 Kostenrechnungssysteme und -prinzipien

Zur Erfüllung der unterschiedlichen Aufgaben der Kostenrechnung sind verschiedene Kostenrechnungssysteme entwickelt worden.

Dabei lassen sich folgende Differenzierungen finden:

1.) Nach dem **Zeitbezug** unterscheidet man, ob tatsächlich angefallene, durchschnittliche Kosten vergangener Perioden oder prognostizierte Kosten verrechnet werden. Man differenziert zwischen:

- Istkostenrechnungssystemen,
- Normalkostenrechnungssystemen,
- Plankostenrechnungssystemen.

2.) Nach dem **Sachumfang** unterscheidet man, ob alle oder nur ein Teil der Kosten verrechnet wird. Es werden

- Vollkostenrechnungen und
- Teilkostenrechnungen unterschieden.

Alle Kostenrechnungssysteme sind durch eine Kombination der Kriterien „Zeitbezug“ und „Sachumfang“ charakterisierbar. Die folgenden sechs Kostenrechnungssysteme entstehen durch verschiedene Kombinationen dieser Merkmale.

Zeitbezug Sach- umfang	Istkostenrechnung (vergangenheits- orientiert)	Normalkostenrechnung (durchschnittsorientiert)	Plankostenrechnung (zukunftsorientiert)
Vollkosten	Ist-Vollkosten- rechnung	Normal-Vollkosten- rechnung	Plan-Vollkosten- rechnung
Teilkosten	Ist-Teilkosten- rechnung	Normal-Teilkosten- rechnung	Plan-Teilkosten- rechnung

Abbildung 4: Kostenrechnungssysteme

Neben den aufgeführten Kombinationsmöglichkeiten kommen in der Praxis auch Mischformen vor. So können beispielsweise Einzelkosten als Istkosten und Gemeinkosten als Normalkosten verrechnet werden.

Bei der **Unterscheidung in Voll- und Teilkostenrechnungen** liegt der Unterschied in der **Behandlung der Fixkosten**. Fixkosten sind unabhängig von der Produktionsmenge und fallen in konstanter Höhe an. Im Gegensatz dazu verändern sich variable Kosten mit der Änderung der Produktionsmenge.

- In der **Vollkostenrechnung** werden alle Kostenbestandteile, also fixe und variable Kosten, erfasst und auf die Kostenträger, d.h. auf das einzelne Stück, verrechnet. Eine exakte Verrechnung ist also nur dann möglich, wenn die Produktionsmenge genau bekannt ist. Da dies in der betrieblichen Praxis nur für vergangene Perioden der Fall ist, sind Vollkostenrechnungen für zukünftige Entscheidungen unbrauchbar.
- In der **Teilkostenrechnung** hingegen werden die Fixkosten nicht dem einzelnen Kostenträger zugerechnet, sondern werden als Block verrechnet. Den Kostenträgern werden somit nur die variablen Kosten direkt zugerechnet.

Merke

Kostenrechnungssysteme können entweder nach dem **Zeitbezug** oder dem **Sachumfang unterteilt** werden. Nach dem Zeitbezug unterscheidet man, ob tatsächlich angefallene, durchschnittliche Kosten vergangener Perioden oder prognostizierte Kosten verrechnet werden. Nach dem Sachumfang unterscheidet man, ob alle oder nur ein Teil der Kosten verrechnet werden.



Neben dem Sachbezug und dem Zeitbezug können Kostenrechnungen auch nach ihren **Zurechnungsobjekten** unterschieden werden. Zurechnungsobjekte sind Objekte, denen die Kosten zugerechnet werden. Im Allgemeinen unterscheidet man hierbei zwischen Kostenstellen und Kostenträgern als Zurechnungsobjekte. Neben diesen beiden traditionellen Zurechnungsobjekten werden Kosten auch Kunden, Verkaufsgebieten, Vertriebswegen, Investitionen oder Lieferanten zugerechnet. Nur so können Fragen nach den Kosten der Kundenbetreuung, der Rentabilität von Kunden bzw. Absatzgebieten oder den Kosten von Investitionen beantwortet werden. Die Zurechenbarkeit von Kosten auf Kostenträger oder Kostenstellen hängt eng mit den in der Kostenrechnung üblichen **Prinzipien der Kostenzurechnung** zusammen.

- Nach dem **Verursachungs- oder Kausalprinzip** werden dem Kostenträger oder der Kostenstelle nur die von diesen direkt verursachten Kosten belastet. Eine derartige Ursache-Wirkungs-Beziehung ist nur für die variablen Kosten feststellbar. Das Verursachungs- oder Kausalprinzip führt aus der Kostenträgersicht direkt zur Teilkostenrechnung.

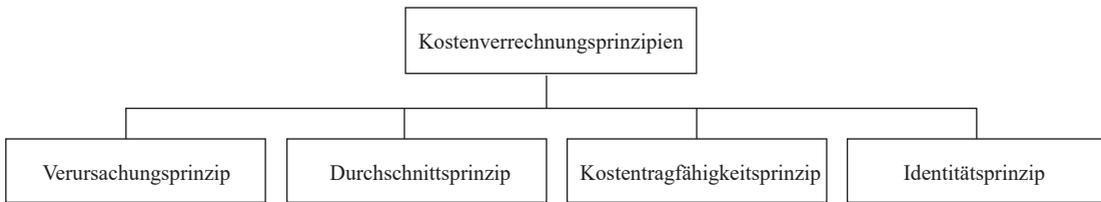


Abbildung 5: Kostenverrechnungsprinzipien

- Das in der Praxis häufig verwendete **Durchschnittsprinzip** beantwortet die Frage nach dem durchschnittlichen Kostenbetrag, der auf einen Kostenträger oder eine Kostenstelle entfällt. Dementsprechend führt das Durchschnittsprinzip aus Kostenträgersicht zur Vollkostenrechnung, da hier die durchschnittlichen Kostenwerte je Kostenträger ermittelt werden. Insbesondere bei langfristigen Entscheidungen, z.B. der Preispolitik muss das Durchschnittsprinzip auf Vollkostenbasis herangezogen werden. Langfristig kann ein Unternehmen nur existieren, wenn die auf Grund des Durchschnittsprinzips ermittelten Vollkosten durch die Verkaufspreise gedeckt sind.
- Nach dem **Tragfähigkeitsprinzip** werden die Kosten nicht auf die sie verursachenden Kostenstellen oder Kostenträger verrechnet, sondern sie werden denjenigen Kostenstellen oder Kostenträgern angelastet, die diese Kosten am leichtesten tragen können.
- Nach dem **Identitätsprinzip** dürfen nur solche Kosten und Erlöse einander gegenübergestellt oder einem Untersuchungsobjekt zugerechnet werden, die auf die identische Entscheidung zurückzuführen sind. Das Identitätsprinzip geht auf Riebel zurück. Dieser sieht eine eindeutige Gegenüberstellung von Größen, die Wirkungen ein und desselben Kausal- oder Finalprozesses und einer identischen Entscheidungskette sind, als Zurechnung nach dem Identitätsprinzip (vgl. Riebel, 1990, S. 259).

Übungsaufgabe 1.3

a) Welche Vor- oder Nachteile ergeben sich für ein Unternehmen, wenn es Istkostenrechnung, Normalkostenrechnung oder Plankostenrechnung verwendet?

- _____

- _____

- _____

b) Was ist der wesentliche Unterschied zwischen der Vollkosten- und der Teilkostenrechnung?

■ _____

1.4 Kontrollfragen Lerneinheit 1

Frage	Antwort
Welche Ziele hat die Kosten- und Erlösrechnung und warum braucht ein Unternehmen eine Kosten- und Erlösrechnung?	
Welche Aufgaben hat die Kostenartenrechnung?	
Welche Aufgaben hat die Kostenstellenrechnung?	
Welche Aufgaben übernimmt die Kostenträgerrechnung?	
Warum ist das Verursachungsprinzip für die Kosten- und Erlösrechnung von Bedeutung?	
Was sind typische Aufgabengebiete der Kosten- und Erlösrechnung?	
Wie berechnen sich die Normalkosten?	

Welche Probleme können bei der Vollkostenrechnung auftreten?	
--	--

Richtig oder falsch?

richtig falsch

	richtig	falsch
1) Das Rechnungswesen jedes Unternehmens muss sich an den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit halten.	0	0
2) Im betrieblichen Rechnungswesen ist die Kontrollfunktion die wichtigste Aufgabe. Alle anderen Funktionen werden als weniger wichtig betrachtet.	0	0
3) Die Betriebsbuchhaltung ist an handelsrechtliche, nicht aber an steuerrechtliche Vorschriften und Gesetze gebunden.	0	0
4) Liquide Mittel sind sogenannte Realgüter.	0	0