

VIII Gründungscontrolling

3 Die Organisation des Rechnungswesens

*Volkmar Botta**

- 3.1 Aufgaben und Inhalte des Rechnungswesens
- 3.2 Formale Aspekte der Organisation
 - 3.2.1 Organisation der Bestands- und Erfolgskonten
 - 3.2.2 Organisation des Belegwesens
 - 3.2.3 Organisation der Bücher
 - 3.2.4 Organisation von Kontenabstimmungen
 - 3.2.5 Organisation von Inventuren
 - 3.2.6 Organisation der Ablage
- 3.3 Aspekte der Organisation des internen Rechnungswesens
 - 3.3.1 Organisation der Planung
 - 3.3.2 Organisation von Steuerung und Überwachung
 - 3.3.3 Ausgestaltung des internen Rechnungswesens
 - 3.3.4 Die Kosten- und Leistungsrechnung
- 3.4 Resümee

3.1 Aufgaben und Inhalte des Rechnungswesens

Die monetäre Planung, Erfassung, Dokumentation, Überwachung und Analyse aller betrieblichen Vorgänge der Beschaffung der für die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft, die Durchführung der Leistungserstellung und die Vermarktung der Leistungen benötigten Ressourcen einschließlich der dabei anfallenden Finanzierungsvorgänge sind Gegenstand des Rechnungswesens. Unabhängig von Rechtsform, Branchenzugehörigkeit sowie Größe eines Unternehmens werden seinem Rechnungswesen daher im allgemeinen folgende Hauptaufgaben zugewiesen:

- die Bereitstellung zahlenmäßiger Informationen für Planungen und Entscheidungen,
- die zeitlich sowie inhaltlich geordnete Aufzeichnung aller Geschäftsvorgänge mit finanzieller Auswirkung unter Verwendung von Belegen,
- die periodische Rechenschaftslegung und rechtzeitige Information der berechtigten Öffentlichkeit über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens aufgrund gesetzlicher Vorschriften sowie
- die Bereitstellung geeigneter Informationen zur Überwachung und Steuerung der Wirtschaftlichkeit und Liquidität.

* Für Anregungen und die kritische Durchsicht beim Abfassen dieses Beitrages danke ich Frau Dipl.-Kffr. Dipl.-Hdl. Andrea Schulte, Herrn Dipl.-Kfm. Ralf Staub sowie Herrn Dipl.-Kfm. Adrian A. Weinaug.

Diese Vielfalt zu erfüllender Aufgaben führte zur Untergliederung des Rechnungswesens in *Buchführung, Kosten- und Leistungsrechnung, Statistik und Planungsrechnung*.

Die Dokumentation sowie Information über die Geschäftsvorfälle des Unternehmens und seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erfordern eine gewissenhafte *Buchführung*. Deshalb verpflichtet § 238 HGB jeden Kaufmann zur Führung von Büchern nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, so dass seine Handelsgeschäfte und die Lage des Unternehmens erkennbar sind. Gemäß §140 AO (Abgabenordnung) sind im Sinne des Steuerrechts zur Buchführung grundsätzlich alle verpflichtet, die dazu aufgrund anderer Gesetze als der Steuergesetze verpflichtet sind. Im Einzelnen regelt § 141 AO die Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger. Da wesentliche Aufwendungen und Investitionen im allgemeinen schon lange vor der Aufnahme der operativen Geschäftstätigkeit anfallen, setzt die Buchführungspflicht für Kaufleute nach einhelliger Auffassung bereits mit der Aufnahme der die Gründung eines Unternehmens vorbereitenden Aktivitäten ein.

Klarheit und Übersichtlichkeit als Voraussetzungen *ordnungsmäßiger Buchführung* sind durch eine sachgerechte und überschaubare Organisation herbeizuführen, um eine fortlaufende, vollständige, richtige sowie zeitgerechte Erfassung aller Geschäftsvorfälle, den gesonderten Ausweis von Vermögenswerten und Schulden sowie von Erträgen und Aufwendungen, die Lesbarkeit von Belegen und Buchungen, eine geordnete Aufbewahrung der entsprechenden Belege und eine übersichtliche Gliederung des Jahresabschlusses zu gewährleisten.

Die sogenannte *externe Rechnungslegung* orientiert sich an der gesetzlichen Pflicht zur Rechenschaftslegung gegenüber externen Adressaten. Sie konkretisiert sich in der *Geschäfts- und Finanzbuchhaltung*, welche alle finanziell wirksamen Tatbestände und Aktivitäten des Unternehmens im Verkehr mit seiner Umwelt vollständig aufzeichnen und die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darstellen soll. Zu erfassen sind der Ein- und Verkauf von Leistungen, die finanziellen Konsequenzen aus der Beschäftigung von Mitarbeitern, wie z.B. sämtliche Verbindlichkeiten und Zahlungen aus Ansprüchen auf Lohn / Gehalt, Sozialabgaben, Lohnsteuer oder Pensionszusagen, Verbindlichkeiten oder Leistungen aus Mitgliedschaften in Kammern und Verbänden, die Zuführung von Eigen- und Fremdkapital, die Vergabe und Tilgung von Krediten, Erträge und Aufwendungen aus Beteiligungen an anderen Unternehmen, Erträge und Aufwendungen aus anderen Finanzanlagen, Subventionen der öffentlichen Hand, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem Fiskus sowie damit korrespondierende Ein- und Auszahlungen.

Das sogenannte *interne Rechnungswesen* orientiert sich demgegenüber an den Interessen des Managements hinsichtlich Kalkulation, Planung, Steuerung und Überwachung der Wirtschaftlichkeit sowie der Ressourcenbindung und des -verbrauchs in allen betrieblichen Abläufen. Es beinhaltet die Kosten- und Leistungsrechnung sowie die Statistik und die Planungsrechnung. Grundlage ist die Betriebsbuchhaltung, welche alle innerbetrieblichen Güter- und Werteströme aufzeichnet und empfangene und abgegebene Leistungen und Verbräuche

periodisch, meist monats- und / oder quartalsweise, wenigstens jedoch einmal pro Jahr, mit der Geschäftsbuchhaltung abstimmt.

Die *Betriebsbuchhaltung* übernimmt aus der *Geschäftsbuchhaltung* die zu Ist- oder zu Verrechnungspreisen bewerteten Faktormengen, die zur Bewertung der innerbetrieblichen Leistungsflüsse, für die Kalkulation und Überwachung der Wirtschaftlichkeit aller betrieblichen Prozesse im Zusammenhang mit der Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft, der Durchführung der Leistungserstellung und der Vermarktung benötigt werden.

3.2 Formale Aspekte der Organisation

Das Rechnungswesen jedes Unternehmens ist vorzugsweise so zu organisieren, dass es nicht nur seine externen, sondern auch seine internen Aufgaben erfüllt. Diese sind nicht per Gesetz fixiert, sondern ergeben sich aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Sie sind als Mindestanforderungen für die Festlegung der inhaltlichen und organisatorischen Notwendigkeiten zu verstehen. Um jedoch gerade im Hinblick auf die Erfüllung künftiger, meist detaillierter interner Anforderungen möglichst von vornherein spätere Reorganisationen zu vermeiden, sollte die Konzeption der Buchführung *bereits im Gründungsstadium* auf die späteren Bedürfnisse eines wachsenden Unternehmens und komplexeren Buchungsstoff ausgerichtet werden. Dabei ist neben der inhaltlichen Organisation von Kontenrahmen, Konten, Belegwesen, Buchungssätzen und Kalkulation insbesondere auch an die organisatorische Verankerung der Buchführung im Unternehmen, die Festlegung der Aufgaben, die Beschreibung der Abläufe, die Benennung der Verantwortlichen und die Abgrenzung der jeweiligen Verantwortungsbereiche zu denken. Zur Vermeidung von Zuständigkeitsüberschreitungen, beispielsweise im Zusammenhang mit der Veranlassung und der Entgegennahme von Zahlungen, empfiehlt sich die Festlegung von Obergrenzen für einzelne Vorgänge und bei übersteigenden Beträgen die Festlegung von Gegenzeichnungsberechtigten.

3.2.1 Organisation der Bestands- und Erfolgskonten

Die Organisation der Darstellung der Bilanz sowie der Gewinn und Verlustrechnung ist im *Handelsgesetzbuch* geregelt. Das *Bilanzschema* (Abbildung 1) zeigt die in den sogenannten Bestandskonten erfassten Bestände gemäß § 266 II HGB. Dabei werden die Vermögenswerte (Aktiva) auf der linken Seite und die Schulden (Passiva) auf der rechten Seite der Bilanz ausgewiesen.

Aktiva	Bilanz	Passiva
A. Anlagevermögen I. Immaterielle Vermögensgegenstände: 1. Konzessionen, gewerbl. Schutzrechte und ähnlicher Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten; 2. Geschäfts- und Firmenwert; 3. geleistete Anzahlungen; II. Sachanlagen: 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; 2. technische Anlagen und Maschinen; 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung; 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau; III. Finanzanlagen: 1. Anteile an verbundenen Unternehmen; 2. Ausleihungen an verbundenen Unternehmen; 3. Beteiligungen; 4. Ausleihungen an Unternehmen; 5. Wertpapiere des Anlagevermögens; 6. sonstige Ausleihungen. B. Umlaufvermögen: I. Vorräte: 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe; 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen; 3. fertige Erzeugnisse und Waren; 4. geleistete Anzahlungen; II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände: 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen; 3. Forderungen gegen Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 4. sonstige Vermögensgegenstände; III. Wertpapiere: 1. Anteile an verbundene Unternehmen; 2. eigene Anteile; 3. sonstige Wertpapiere; IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks. C. Rechnungsabgrenzungsposten		A. Eigenkapital I. Gezeichnetes Kapital; II. Kapitalrücklage; III. Gewinnrücklagen 1. gesetzliche Rücklagen; 2. Rücklagen für eigene Anteile; 3. satzungsgemäße Rücklagen; 4. andere Gewinnrücklagen; IV. Gewinnvortrag / Verlustvortrag; V. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag. B. Rückstellungen: 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen; 2. Steuerrückstellungen; 3. sonstige Rückstellungen. C. Verbindlichkeiten: 1. Anleihen, davon konvertibel; 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten; 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen; 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen; 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel; 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 8. sonstige Verbindlichkeiten, davon Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit. D. Rechnungsabgrenzungsposten

Abbildung 1: Darstellung einer Bilanz

In der Bilanz wird der positive (Gewinn) oder negative (Verlust) wirtschaftliche Erfolg der Geschäftstätigkeit der einzelnen Perioden an Veränderungen des Eigenkapitals erkennbar. Dieser bestimmt sich je Periode anhand der Unterschiedsbeträge zwischen den Anfangs- und Endbeständen der Bestandskonten. Er lässt sich aber gleichfalls als Differenz von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung bestimmen. Dies kann sowohl nach dem Gesamtkostenverfahren (§ 275 II HGB) gemäß Abbildung 2 als auch nach dem Umsatzkostenverfahren (§ 275 III HGB) gemäß Abbildung 3 geschehen. Beide Verfahren liefern den selben Jahresüberschuss oder -fehlbetrag, stimmen hinsichtlich der Unterscheidung von Erfolgen aus gewöhnlicher oder regulärer Geschäftstätigkeit und außerordentlichen Erfolgen überein und unterscheiden sich lediglich bis zur Position „sonstige betriebliche Aufwendungen“.

Das Schema des *Gesamtkostenverfahrens* zeigt die Erfolgsermittlung mittels Gegenüberstellung der gesamten Leistungen einer Periode und den nach Arten sortierten gesamten Aufwendungen dieses Zeitraums. Bei Anwendung des *Umsatzkostenverfahrens* bestimmt sich der Erfolg aus der Umsatztätigkeit als Differenz aus dem Umsatz der vermarkteten Leistungen und dem dafür erforderlichen betrieblichen Aufwand. Dabei werden dem Umsatz jedoch, anders als beim Gesamtkostenverfahren, nicht die nach Arten differenzierten Aufwendungen gegenübergestellt, sondern Herstellungskosten sowie Vertriebskosten und allgemeine Verwaltungskosten. Sie ergeben sich durch eine kostenstellenbezogene Verrechnung der angefallenen Aufwendungen.

Um *Bestandsbuchungen*, welche die Bilanz betreffen, und *Erfolgsbuchungen*, welche die Gewinn- und Verlustrechnung betreffen, systematisch zuordnen zu können, wurden Kontenrahmen entwickelt. Beispiele hierfür sind die als Empfehlung vom *Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.* herausgegebenen Gemeinschaftskontenrahmen (GKR) und Industriekontenrahmen (IKR), die beide nach dem dekadischen System in 10 Kontenklassen aufgeteilt sind. Der Aufbau des GKR folgt dem Prozessprinzip, der des IKR dem Abschlussprinzip. Abbildung 4 zeigt den Grundaufbau dieser Kontenrahmen.

Während das dem Prozess folgende Organisationsprinzip die Buchungen der *Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung* in einem einzigen Buchungskreis mit den Kontenklassen 0 bis 9 vereinigt, werden nach dem Abschlussprinzip alle Buchungen zwei getrennten Kreisen zugeordnet, nämlich die der Geschäftsbuchhaltung den Kontenklassen 0 bis 8 und die der Betriebsbuchhaltung der Kontenklasse 9. Dies erklärt die Bezeichnungen Ein- und Zweikreissystem. Letzteres bedingt die Einrichtung zusätzlicher Konten zur Verknüpfung beider Kreise und somit erhöhten Abstimmungsaufwand. Während also das Einkreissystem die Kosten- und Leistungsrechnung mit der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung in ein übergeordnetes Ganzes integriert, separiert das Zweikreissystem beide Aufgabenkomplexe. Über das Für und Wider beider Konzeptionen lässt sich jedoch trefflich streiten.

Gesamtkostenverfahren gemäß § 275, Abs. 2 HGB

- 1) Umsatzerlöse
- 2) Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen
- 3) andere aktivierte Eigenleistungen
- 4) sonstige betriebliche Erträge
- 5) Materialaufwand
 - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
- 6) Personalaufwand
 - a) Löhne und Gehälter
 - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
- 7) Abschreibungen:
 - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
 - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
- 8) sonstige betriebliche Aufwendungen
- 9) Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
- 10) Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
- 11) sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
- 12) Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
- 13) Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon aus verbundenen Unternehmen
- 14) Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
- 15) außerordentliche Erträge
- 16) außerordentliche Aufwendungen
- 17) außerordentliches Ergebnis
- 18) Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
- 19) sonstige Steuern
- 20) Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

Abbildung 2: Gesamtkostenverfahren gemäß § 275, Abs. 2 HGB

Umsatzkostenverfahren gemäß § 275, Abs. 3 HGB

- 1) Umsatzerlöse
- 2) Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
- 3) Bruttoergebnis vom Umsatz
- 4) Vertriebskosten
- 5) Allgemeine Verwaltungskosten
- 6) sonstige betriebliche Erträge
- 7) sonstige betriebliche Aufwendungen
- 8) Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
- 9) Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
- 10) sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
- 11) Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
- 12) Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
- 13) Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
- 14) außerordentliche Erträge
- 15) außerordentliche Aufwendungen
- 16) außerordentliches Ergebnis
- 17) Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
- 18) sonstige Steuern
- 19) Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

Abbildung 3: Umsatzkostenverfahren gemäß § 275, Abs. 3 HGB

Die dargestellten *Kontenklassen* liefern selbstverständlich nur das Raster für die grobe Zuordnung von Sachverhalten für die bilanzielle und erfolgswirtschaftliche Offenlegung. Um darüber hinausgehende, spezifische Informationsbedürfnisse zu erfüllen, werden die Kontenklassen meist in *Gruppen*, *Arten* und *Unterarten* untergliedert und zu Kontenplänen erweitert. Für die meisten Branchen existieren entweder bereits branchenspezifische Kontenrahmen, wie zum Beispiel der vom Bundesverband des Deutschen Groß- und Außenhandels herausgegebene Kontenrahmen des Groß- und Außenhandels, der vom Hauptverband des Deutschen Einzelhandels herausgegebene Einzelhandelskontenrahmen (EKR), die von der DATEV (Datenverarbeitung und Dienstleistung für die steuerberatenden Berufe e.G.) herausgegebenen Spezialkontenrahmen SKR 03, SKR 04, SKR 20 (Handwerkskontenrahmen), SKR 30 (Einzelhandel), SKR 45 (Soziale Einrichtungen / Heime), SKR 48 (Kommunale Betriebe), SKR 70 (Hotel / Gaststätten), SKR 80 (Zahnarztkontenrahmen), die auf EDV-mäßige Abwicklungen ausgerichtet sind. Andernfalls existieren jedoch wenigstens Orientierungshilfen für eine entsprechende Gestaltung gemäß Abbildung 5.

Klasse	Prozessprinzip (GKR)	Abschlussprinzip (IKR)
0	Anlagevermögen und langfristiges Kapital	Immaterielle Werte und Sachanlagen (Vermögenskonten)
1	Finanzumlaufvermögen und kurzfristige Verbindlichkeiten	Finanzanlagen und Geldkonten (Vermögenskonten)
2	Neutrale Aufwendungen und Erträge sowie Abgrenzungskonten	Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung (Vermögenskonten)
3	Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen	Eigenkapital, Wertberichtigungen und Rückstellungen (Kapitalbestandskonten)
4	Kostenartenkonten	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung (Kapitalbestandskonten)
5	Kostenstellenkonten	Erträge (Konten der Erfolgsrechnung)
6	Kostenstellenkonten	Betriebliche Aufwendungen (Konten der Erfolgsrechnung)
7	Bestandskonten unfertiger und fertiger Erzeugnisse	Weitere Aufwendungen (Konten der Erfolgsrechnung)
8	Erträge	Ergebnisrechnung (Abschlusskonten)
9	Abschlusskonten	Betriebsbuchhaltung (Kosten- und Leistungsrechnung)

Abbildung 4: Grundaufbau von Kontenrahmen

Kontenklasse:	Finanzkonten	1	
Kontengruppe:	Banken und Sparkassen	14	
Kontenarten:	Auslandsbanken	141	
Kontenunterarten:	Inlandsbanken	14201 14202 14203	A-Bank B-Bank C-Bank
Kontenunterartenindices:		14203a 14203b 143	C-Bank (Guthaben) C-Bank (Kredite) Sparkassen

Abbildung 5: Orientierungshilfen für die Gestaltung von Kontenrahmen

3.2.2 Organisation des Belegwesens

Um die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu gewährleisten, sind alle Geschäftsvorfälle zu buchen, denn sie beeinflussen die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens. Jede Buchung berührt wenigstens zwei Konten, da einem Konto nur gutgeschrieben werden kann, was einem anderen Konto entnommen wird. Weil

diese Vorgehensweise auf dem Prinzip von Konto und Gegenkonto beruht, wird sie *doppelte Buchführung* genannt.

Grundlage jedes Buchungsvorgangs ist wenigstens ein *Beleg*. Unter Bezug auf ihren Ursprung werden Fremd- und Eigenbelege beziehungsweise externe und interne Belege unterschieden. Sie sollen die Ursachen und Wirkungen geschäftlicher Aktivitäten nachvollziehbar dokumentieren. Sind zur vollständigen Dokumentation einzelner geschäftlicher Transaktionen mehrere Belege erforderlich, so sind diese eindeutig festzulegen, und es ist zu regeln, auf Basis welcher Belege die vollständige buchhalterische Erfassung derartiger Geschäftsvorfälle im einzelnen erfolgen soll. Da a priori weder Sicherheit im Hinblick auf sachliche noch rechnerische Richtigkeit von Belegen besteht, sind organisatorische Vorkehrungen bezüglich Art und Umfang der Überprüfung von Belegen zu treffen.

Um eine hinreichende *Transparenz des Belegwesens* zu erreichen, sollten Belegarten, weil sie unterschiedliche Sachverhalte betreffen, voneinander separiert und innerhalb der jeweiligen Art aufsteigend nummeriert werden, so dass Vertauschungen von Belegen unterschiedlicher Art ausgeschlossen sind. Anknüpfend an die Unterscheidung interner und externer Belege wären dann die Kennzeichen I bzw. E zu vergeben, unter Bezug auf den jeweiligen Sachverhalt beispielsweise für vergebene Gutschriften VG und für erhaltene Gutschriften EG. Damit ließe sich eine eindeutige Belegkreisnummern-Organisation gemäß Abbildung 6 konzipieren:

Sortierkriterium	Nummernkreis	Nummer
Ausgangsrechnung	IAR	IAR0001.....IARxxxxxx
Vergebene Gutschriften	IVG	IVG0001.....
Kassenbelege	IKB	IKB0001.....
Eingangsrechnung	EER	EER0001.....
Erhaltene Gutschriften	EEG	EEG0001.....

Abbildung 6: Hinweise für die Transparenz des Belegwesens

Ist kurzfristig mit einer erheblichen Erweiterung der geschäftlichen Aktivitäten zu rechnen, werden sich auch Buchungen gleichen Inhalts wiederholen und dieselben Konten angesprochen. Dann empfiehlt sich aus arbeitsorganisatorischen Gründen die Einführung von Kontierungsstempeln, gegebenenfalls sogar unter Verwendung von festgelegten Buchungssätzen.

Grundsätzlich sollen Buchungen ausschließlich auf Basis von Originalbelegen erfolgen. Sind diese aber abhanden gekommen, sind Zweitschriften oder Kopien zu beschaffen und nur in Ausnahmefällen hilfsweise Ersatzbelege auszufertigen.

3.2.3 Organisation der Bücher

Die geprüften, kontierten, sortierten und fortlaufend nummerierten Belege sind im *Grundbuch*, auch *Journal* genannt, sowie im *Hauptbuch* zu buchen. Zwischen Beleg, Grundbuch und Hauptbuch bestehen dabei folgende Zusammenhänge. Vorkontierte

Belege wie zum Beispiel Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Bankauszüge, Kassenbelege, Auslagenbelege und sonstige werden in zeitlicher Folge ihres Anfallens in das Grundbuch eingebucht. Dies geschieht unter Angabe des Belegdatums, der Belegnummer, des Kontierungshinweises, der Angabe des im Soll bzw. im Haben zu buchenden Betrags und eines Buchungstextes, der die Art der Buchung als Eröffnungsbuchung, laufende Buchung, abschlussvorbereitende Buchung bzw. Abschlussbuchung dokumentiert. Aus dem Grundbuch werden diese Buchungen in die nach Sachverhalten abgegrenzten Konten der sogenannten Nebenbücher und des Hauptbuchs übertragen.

Im Hauptbuch sind als Sachkonten insbesondere das Eröffnungsbilanzkonto, das Schlussbilanzkonto-, das GuV-Konto (Gewinn- und Verlustrechnungskonto) mit den Aufwands- und Ertragskonten als Unterkonten sowie die in der Bilanz aufgeführten Konten im Aktiv und Passiv zu nennen. Einige Konten werden über sogenannte Nebenbücher und Nebenbuchhaltungen abgeschlossen. Dazu zählen die Lohn- und Gehaltsbuchhaltung, die Anlagenbuchhaltung, die Lagerbuchhaltung, das Wareneingangs- und Warenausgangsbuch, die Kontokorrentbuchhaltung für Kreditoren (Lieferanten) und Debitoren (Kunden) sowie das Wechsel- und das Kassenbuch.

Die Lohn- und Gehaltsbuchhaltung führt die einzelnen Lohn- und Gehaltskonten, dokumentiert zum einen Bruttolohn / -gehalt der Mitarbeiter aus Arbeitsverhältnissen, ermittelt auf der Basis des Einkommens und der Angaben auf den Lohnsteuereckarten die einzubehaltende und von dem Unternehmen für den Arbeitnehmer an das Finanzamt abzuführende Lohnsteuer. Zum anderen hat die Lohn- und Gehaltsbuchhaltung die Arbeitnehmeranteile für die Sozialversicherung zu ermitteln, einzubehalten und gemeinsam mit dem korrespondierenden Arbeitgeberanteil an die zuständige Krankenkasse abzuführen. In der Regel werden der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung auch der Lohnabzug aus gegen Mitarbeiter anhängige Pfändungsverfahren übertragen. Oft hat sie auch die Aufgabe, kreditorische sowie debitorische Vorgänge im Zusammenhang mit gewährten Darlehen, Lohn- und Gehaltsvorauszahlungen, der Abrechnung von Reisekostenvorschüssen oder Vorauslagungen betrieblicher Aufwendungen durch Mitarbeiter abzurechnen.

Es ist einleuchtend, dass jeder Mitarbeiter einen Vertrauensschutz besitzt. Um daher den Kreis derer, die im Unternehmen Einblicke in sein Einkommen und seine die Arbeit betreffenden persönlichen finanziellen Verhältnisse bekommen, möglichst klein zu halten, gibt die Lohn- und Gehaltsbuchhaltung nicht die Gehälter etc., sondern nur die Gehaltssumme sowie die Sozialabgaben nach Sachverhalten en bloc an die Finanzbuchhaltung als Buchungsstoff weiter. Die differenzierten Zahlungsanweisungen werden dagegen direkt an die Bank übergeben. Die Bank bestätigt die Abbuchungen in Summe.

Aufgabe der *Anlagenbuchhaltung* ist es:

- beschaffte oder selbst hergestellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zumindest entsprechend den Vorgaben des Bilanzgliederungsschemas auf separaten Konten zu erfassen,
- den einzelnen Vermögensgegenständen Anschaffungsdatum, Aktivierungsdatum sowie Datum der Inbetriebnahme, Beginn und Dauer der handelsrechtlichen Abschreibung und das Abschreibungsverfahren zuzuordnen,

- Zu- und Abschreibungen aufgrund von Sondereinflüssen bzw. durch nutzungsbedingten Werteverzehr aufzuzeichnen und die jeweiligen Buchwerte zu aktualisieren
- sowie gegebenenfalls erfolgte Umbuchungen auf andere Konten so zu verzeichnen, dass die Wertentwicklung jedes einzelnen Vermögensgegenstands im Unternehmen im Zeitablauf jederzeit nachvollziehbar ist.

Aufgabe der *Lagerbuchhaltung* ist es, im Wareneingangsbuch alle Lagerzugänge und im Warenausgangsbuch entsprechend alle Abgänge mengen- und wertmäßig zu erfassen, damit am Ende jeder Abrechnungsperiode der mengen- und wertmäßige Endbestand des Warenlagers anhand des aufgezeichneten Anfangsbestands und der aufgezeichneten Zu- und Abgänge ermittelt werden kann. Die Bewertung der Bestände ist unproblematisch, sofern die Rechnungen den Vermögensgegenständen im einzelnen anhand individueller Herstellnummern zugewiesen werden können, wie zum Beispiel bei Motoren, Fahrzeugen etc.

Fehlen die Voraussetzungen für diese individuelle Bewertung, so kann die Bewertung unter Zugrundelegung von *Verbrauchsfolgefiktionen* erfolgen, wie zum Beispiel FIFO (First In First Out), LIFO (Last In First Out), HIFO (Highest In First Out) oder LOFO (Lowest In First Out) nach § 256 HGB. Diese Annahmen führen in der Regel zu unterschiedlichen Wertansätzen für das Lager insgesamt und den durchschnittlichen Wert des einzelnen Vermögensgegenstandes. Aufgrund von Irrtümern können sich außerdem Differenzen zwischen diesem durch Fortschreibung ermittelten mengen- und / oder wertmäßigen Lagerbestand sowie dem tatsächlich im Rahmen einer körperlichen Bestandsaufnahme feststellbaren Lagerbestand ergeben. Die Kontenstände sind um diese Differenzen zu korrigieren.

Auch im Verhältnis zu Lieferanten (Kreditoren) und Kunden (Debitoren) können vielerlei Ursachen zu Meinungsverschiedenheiten über ausgeglichene und unausgeglichene Rechnungen und die richtige Höhe von Forderungen und Verbindlichkeiten entstehen. Deshalb sind auch diesbezüglich Kontenabstimmungen erforderlich.

3.2.4 Organisation von Kontenabstimmungen

Kontenabstimmungen sind intern sowie im Außenverhältnis mit Dritten herbeizuführen. In allen Fällen sind Kontensalden abzustimmen. Intern erfolgen Kontenabstimmungen zwischen Finanz- und Geschäftsbuchhaltung zwischen Haupt- und Nebenbüchern beispielsweise durch Inventuren.

Extern sind *schriftliche Kontenabstimmungen* mit Kreditoren und Debitoren mit Hilfe von Saldenbestätigungen herbeizuführen. Dies sollte mindestens einmal im Jahr rechtzeitig für den Jahresabschluss geschehen. Dazu werden jedem Kreditor und Debitor die gemäß eigenen Büchern offenen Positionen möglichst mit Lieferdatum, Lieferscheinnummer, Rechnungsdatum, Rechnungsnummer, Rechnungsbetrag, Fälligkeit und Zahlungsbedingung schriftlich mitgeteilt und seine Zustimmung durch schriftliche Bestätigung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt angefordert. Die Schreiben werden so verfasst, dass ausbleibende Stellungnahmen als Zustimmung gewertet werden können.

3.2.5 Organisation von Inventuren

Inventuren dienen dem Abgleich der Buchführung mit dem physischen Vorhandensein materieller Vermögenswerte bezüglich Art, Menge, Gewicht und Wert. Sie können als permanente Inventur, als Stichtagsinventur sowie als vorverlagerte oder nachgelagerte Inventur durchgeführt werden. Die maximal zulässigen Abweichungen vom tatsächlichen Abschlussstichtag sind gesetzlich geregelt.

Als *permanente Inventur* wird zum einen eine sich über das ganze Geschäftsjahr hinziehende physische Aufzeichnung und Überprüfung aller Vermögensgegenstände verstanden, zum anderen eine lückenlose Fortschreibung aller Bewegungen, insbesondere der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens. Diese permanente Inventur wird so organisiert, dass jeder Zugang zum sowie jeder Abgang vom Lager synchron bewertet und gebucht wird. Von Unregelmäßigkeiten abgesehen, besteht damit vollständige Transparenz über Bestandsmengen und -werte. Dies ist Grundlage des erfolgreichen Einsatzes von automatischen Warenwirtschaftssystemen. Außerdem ist die Kenntnis über die im Lager gebundenen Werte, insbesondere bei sehr schwankendem Geschäftsablauf, unabdingbare Voraussetzung für eine zutreffende Beurteilung der Ertrags- und Vermögenslage. Die permanente Inventur sollte regelmäßig, wenigstens einmal pro Jahr, mittels Stichproben auf Richtigkeit der physischen Bestände unter Bezug auf die Erleichterungsregel des § 241 Abs. 2 HGB überprüft werden. Dafür existieren verschiedene statistische Verfahren. Vollinventuren sind zu diesem Zweck ebenfalls denkbar, aber aus Wirtschaftlichkeitserwägungen nicht immer sinnvoll.

Insbesondere in *Klein- und Kleinstbetrieben* wird häufig auf die systematische Aufzeichnung der Warenbewegungen am Lager verzichtet. Deshalb ist mindestens zum Jahresabschluss eine auf diesen Stichtag bezogene Inventur zu organisieren, bei der wirklich alle Vermögensgegenstände auf physisches Vorhandensein zu überprüfen sind. Da insbesondere Positionen des Umlaufvermögens im täglichen Geschäft starken Schwankungen unterliegen können, wird die Geschäftstätigkeit während der Stichtagsinventuren gern eingestellt. Jedoch kann sie bei entsprechend sorgfältiger Organisation und sektoraler Vorgehensweise durchaus meist auch bei laufendem Geschäft durchgeführt werden. Organisatorisch ist dann sicherzustellen, dass sämtliche Vermögensgegenstände aufgenommen und Doppelerfassungen vermieden werden. Auf jeden Fall sind entsprechende Protokolle über die Organisation sowie die Durchführung der jeweiligen Inventur und über die besonderen Vorkommnisse zu verfassen und zu den Akten zu nehmen.

Die *vor- oder nachverlagerte Inventur* wird in praktisch gleicher Form, jedoch aus betrieblich bedingten Gründen, lediglich zu einem vorgezogenen Zeitpunkt vorgenommen. Der Erleichterung durch zeitliche Vorverlagerung steht der Nachteil gegenüber, dass die Fortschreibung der Bestandsentwicklung bis zum tatsächlichen Bilanzstichtag wiederum mit Unsicherheiten behaftet ist, was letztlich eine Fehlerhaftigkeit des für diesen Zeitpunkt angegebenen Bestandswerts bewirken kann.

3.2.6 Organisation der Ablage

Die Buchführung jedes Unternehmens muss so beschaffen sein, dass ein mit der Materie Vertrauter in angemessener Zeit einen *Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage* gewinnen kann. Elementare Voraussetzung dafür ist eine langfristig gut organisierte Ablage. Die Notwendigkeit dafür ergibt sich aus dem § 257 HGB, der für Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte, zugehörige Arbeitsanweisungen, sonstige Organisationsunterlagen und Buchungsbelege eine Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren und für empfangene Handelsbriefe sowie Kopien abgesandter Handelsbriefe eine Aufbewahrungsfrist von 6 Jahren vorschreibt.

Um dazu auch im Detail und zügig recherchieren zu können, ist ergänzend zur Organisation der Konten und Buchungen auch die *Ablage* zu organisieren. Daher empfiehlt sich eine Organisation der Ablage in Übereinstimmung mit der Belegorganisation. Das bedeutet, dass die Ablage nach Belegarten getrennt, chronologisch und in aufsteigender Folge der Belegnummernkreise vorgenommen wird. Es empfiehlt sich also, sowohl aus praktischen Erwägungen als auch wegen der aktuellen Ausdehnung der Aufbewahrungsfristen, eine sorgfältige Trennung von Belegen verschiedener Geschäftsjahre herbeizuführen.

3.3 Aspekte der Organisation des internen Rechnungswesens

Das *interne Rechnungswesen* dient der Gestaltung und Überwachung der Wirtschaftlichkeit des betrieblichen Vollzugs der Leistungserstellung und -verwertung auf der Grundlage von Leistungen und Kosten unbeschadet von bilanzpolitischen Überlegungen. Dazu muss der Ressourcenverbrauch aller betrieblichen Funktionen über alle betrieblichen Prozesse und für alle Leistungen vollständig und transparent erfasst und abgebildet werden. Insbesondere sind die Komponenten Betriebsbuchhaltung und Planung sowie die Kosten- und Leistungsrechnung des internen Rechnungswesens miteinander und mit dem externen Rechnungswesen bezüglich Daten- und Informationsaustausch zu verzahnen, damit alle betrieblichen Güter- und Werteströme und ihre Transformation in finanzielle Größen, also in Kosten und Leistungen, ohne Systembrüche abgebildet werden können. Auf dieser Grundlage sind Wirtschaftlichkeit und Geschäftsentwicklung integriert zu planen, zu steuern und zu überwachen.

3.3.1 Organisation der Planung

Planung ist die gedankliche Antizipation zukünftigen Geschehens. Sie ist auf die Erreichung der angestrebten Ziele auszurichten. Planung kann sich dazu an dem Zahlenwerk der Vergangenheit orientieren, darf aber nicht durch dieses mittels Fortschreibung ersetzt werden. Sie sollte sich an den logischen Strukturen der Ist-Erfassung und Verrechnung von Leistungs- und Wertströmen im Unternehmen anlehnen, damit aufgrund inhaltlicher und struktureller Übereinstimmung von Planungs- und

Ist-Werten später Abweichungsanalysen einfacher und zuverlässiger durchgeführt und bessere Entscheidungsunterstützungen erarbeitet werden können.

Planung basiert auf einem *physischen Mengen-* und einem *finanziellen Wertgerüst*. Die Mengenplanung basiert auf Einsatz- bzw. Verbrauchsmengen, die Wertplanung auf Preisen. Extern gelten Marktpreise und intern gegebenenfalls Verrechnungspreise. Marktpreise sind zum einen die Einkaufspreise der Produktions- bzw. Einsatzfaktoren zur Erstellung von Leistungen und zum anderen die Verkaufspreise der eigenen Leistungen. Das Mengengerüst bilden die Verbrauchsmengen der Einsatzfaktoren und die Ausbringungsmengen der Leistungsarten. Voraussetzung für die Planung sind Informationen und / oder Annahmen über die mögliche Absatzmenge, die verfügbaren Ressourcen, die Einkaufskonditionen und die Verkaufskonditionen, die Konjunktur, den zu erwartenden Wettbewerb und die künftige Preisentwicklung. Finanziell antizipieren die Planungen bewertete Einsatz- und Leistungsströme, Finanzströme sowie Änderungen von Beständen. Diese sind simultan zu planen.

3.3.2 Organisation von Steuerung und Überwachung

Zum Zweck der *Steuerung und Überwachung der Wirtschaftlichkeit* sollte erstens das interne Zahlenwerk gegen die Einwirkung externer Effekte wie Marktpreisschwankungen abgesichert werden. Dazu empfiehlt sich die Einführung von Verrechnungspreisen, die intern in der Regel auch über längere Zeiträume konstant bleiben sollten. Zwischen den tatsächlich von der Finanzbuchhaltung erfassten Rechnungspreisen und den für Zwecke der innerbetrieblichen Rechnung verwendeten Verrechnungspreisen entstehen dadurch allerdings Wertdifferenzen, die auf einem *Preis-Differenzen-Bestandskonto* zu verbuchen sind, das anteilig mit den vom Betrieb an den externen Rechnungskreis der Finanzbuchhaltung übergebenen Leistungen wieder aufgelöst wird.

Um die Entwicklung der Wirtschaftlichkeit mehrerer Perioden *im Zeitablauf* zutreffend vergleichen zu können, müssen zweitens die einzelnen Perioden deutlich gegeneinander abgegrenzt werden. Dies soll verhindern, dass die Veräußerung von Waren aus Beständen, die in Vorperioden angelegt wurden, die Ertragssituation der laufenden Periode verwischt. Festgestellte Unterschiede zwischen den wirtschaftlichen Daten verschiedener Perioden sowie zwischen Soll- und Ist-Werten einer Periode sind auf Ursachen zu untersuchen, um Hinweise auf Kursabweichungen und notwendige oder sinnvolle Steuerungshinweise zu erhalten.

3.3.3 Ausgestaltung des internen Rechnungswesens

Bezüglich der Einrichtung aussagefähiger interner Rechnungswesen existieren keine gesetzlichen Vorschriften. Daher kann im Prinzip jeder Betrieb sein eigenes, individuelles internes Rechnungswesen ausgestalten. Allerdings sind im Hinblick auf die Kalkulation und Abrechnung öffentlicher Aufträge bestimmte Anforderungen zu erfüllen, um die Angemessenheit von Preisen und Gewinnen für die in Rechnung zu

stellenden Leistungen gegenüber öffentlichen Auftraggebern transparent nachweisen zu können. Weiterhin sind zum einen und primär die Informationsbedürfnisse der externen Rechnungslegungsadressaten hinsichtlich der Ermittlung von Herstellungskosten, der Bewertung von Beständen und der Ermittlung des Erfolgs sowie zum anderen die Informationsbedürfnisse des Managements für das Treffen von Entscheidungen konsequent zu berücksichtigen.

3.3.4 Die Kosten- und Leistungsrechnung

Kern des internen Rechnungswesens ist die *Kosten- und Leistungsrechnung*. Sie betrifft den zur Leistungserstellung, zur Aufrechterhaltung der Leistungsbereitschaft und zur Vermarktung der erstellten Leistungen angefallenen und bewerteten Verbrauch von Faktoreinsatzmengen sowie auf der Gegenseite den bewerteten Zugang von Leistungsmengen auf das Lager und den mit Preisen bewerteten Leistungsabgang. Um die Überleitung intern anders zu beurteilender Sachverhalte in externe Aussagen zu erleichtern und die Durchgängigkeit von internen Rechengrößen in externe zu gewährleisten, sollte die Konzeption der internen Rechnungslegung daher trotz unterschiedlicher Aufgaben mit der des externen Rechnungswesens übereinstimmen. Dies ist als Voraussetzung für die Steigerung der Transparenz der Rechnungslegung insgesamt zu sehen. Dazu ist eine widerspruchsfreie Herleitung extern verlautbarter und in Positionen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung verifizierbarer geschäftspolitischer Geschäftsziele aus innerbetrieblichen Planungs- und Ist-Daten erforderlich.

Die Kostenrechnung als die eine Seite der Kosten- und Leistungsrechnung wird in Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung untergliedert. Ergänzend wurde die Prozesskostenrechnung entwickelt. Die Erlösrechnung entspricht der Leistungsrechnung. In der kurzfristigen Ergebnisrechnung werden beide Aspekte zusammengeführt.

Die *Kostenartenrechnung* übernimmt aus der Finanzbuchhaltung die für das betriebliche Geschehen relevanten Kostenarteninformationen und ergänzt kalkulatorische Kostenarten (sogenannte Zusatzkosten), wie beispielsweise kalkulatorischen Unternehmerlohn, kalkulatorische Zinsen auf Eigenkapital, kalkulatorische Wagnisse und kalkulatorische Miete. Die Kostenartenrechnung ist mit strukturellen Fragestellungen des bewerteten Güter- und Leistungsverzehrs befasst. Sie dient sowohl dazu, die Anteile von Material, Arbeitseinsatz, Dienstleistungen, Miete, Versicherungen, Transport und Abschreibungen an den Gesamtkosten zu ermitteln bzw. die Anteile zu bestimmen, die auf einzelne Bezugsquellen entfallen, als auch dazu, von der Beschäftigung unabhängige und abhängige Kostenbestandteile zu ermitteln. Statistische Auswertungen analysieren strukturelle Verschiebungen im Zeitablauf.

Die *Kostenstellenrechnung* stellt die Verbindung der Kostenarten zu den betrieblichen Verbrauchern dieser Kosten, den Kostenstellen, her. Dazu werden die beschafften Kostenarten gemäß Inanspruchnahme bzw. verursachungsgerecht auf die Kostenstellen verteilt. Die Kostenstellenrechnung soll aufzeigen, welche betriebli-

che Organisationseinheit die Beschaffung und den Verbrauch dieser Kostenarten verursacht hat. Handelt es sich dabei um extern beschaffte Kostenarten, wie zum Beispiel um die Kosten für die Dienstleistung eines Beratungsunternehmens oder den bewerteten Verbrauch von eingekaufter Energie, so spricht man von *primären Kosten*. Erbringt eine Kostenstelle jedoch Dienst- oder Sachleistungen für andere Kostenstellen, so wird durch Kombination der eingekauften oder bezogenen Leistungen eine neuartige Leistung erzeugt, bei deren Bewertung die von Dritten bezogenen originären Kostenarten vermischt werden. Deshalb werden zwischen diesen Kostenstellen in der Regel nur abgeleitete oder *sekundäre Kosten* verrechnet. Sie dienen im allgemeinen dazu, die empfangende Kostenstelle leistungsbereit zu machen oder zu erhalten.

In der *Kostenträgerrechnung* werden die gesamten Kosten der Kostenstelle entweder im Sinne einer *Kostenträgerstückrechnung* auf die einzelne Einheit der Leistung, den Kostenträger, aufgeteilt oder im Sinne einer *Kostenträgerzeitrechnung* blockweise auf die Leistungsarten der Abrechnungsperiode verteilt. Werden diesen zeitraumbezogenen Kosten die entsprechenden Erlöse gegenübergestellt, so entsteht eine auf diesen Zeitraum bezogene *Erfolgsrechnung*. Diese sollte regelmäßig, wenigstens monatlich, als kurzfristige Erfolgsrechnung durchgeführt werden, um den Informationsbedürfnissen des Managements gerecht zu werden.

Organisatorisches Bindeglied zwischen der Kostenarten-, der Kostenstellen- und der Kostenträgerrechnung ist der sogenannte *Betriebsabrechnungsbogen* (BAB). Mit ihm werden die Gemeinkosten des Unternehmens über die Kostenstellen auf die Absatzleistungen verrechnet. Aus der Kostenartenrechnung übernimmt der BAB die laut Rechnung gebuchten primären Gemeinkosten sowie die Abschreibungen und leitet diese den jeweils verursachenden Hilfs- und Hauptkostenstellen zu. Hilfskostenstellen sind dabei diejenigen Kostenstellen, die dafür Sorge tragen, dass die eigentlichen Leistungsstellen der Bereiche Leistungserstellung (z.B. Forschung und Entwicklung, Beschaffung, Produktion, Logistik), Verwaltung und Vertrieb ihre betriebliche Aufgabe erfüllen und damit die geforderten Güter und Dienstleistungen erbringen können. Die Kosten der Hilfskostenstellen sind dann gemäß der jeweiligen Inanspruchnahme auf die Hauptkostenstellen der anderen Bereiche zu verteilen. Abschließend werden die in den Hauptkostenstellen aufgelaufenen Gemeinkosten über Gemeinkostenzuschläge auf die erstellten Absatzleistungen verrechnet. Da die Festlegung der Gemeinkostenverrechnungssätze auf der Grundlage geplanter Leistungsmengen und somit im Vorfeld erfolgt, ergeben sich bei Unterschreitung der geplanten Mengen stets Gemeinkostenunterverrechnungen. Bei Überschreitung werden dagegen mehr Kosten auf die Absatzleistungen verrechnet als tatsächlich angefallen sind. Zur Vermeidung empfehlen sich Teilkostenrechnungen.

In der traditionellen Kostenrechnung wurden stets die marktfähigen Leistungen des Unternehmens als Kostenträger bezeichnet. Ihnen wurden die direkt zurechenbaren Material- und Lohnkosten zugewiesen und als Bezugsgrößen für die Verrechnung der im Unternehmen darüber hinaus anfallenden nicht direkt zurechenbaren Kosten verwendet. Dabei handelt es sich um *fixe* und *variable Kosten* der Funktionsbereiche

des Unternehmens, die ohne direkten Bezug zur Menge der traditionellen Kostenträger anfallen, aber insbesondere zur Aufrechterhaltung der Leistungsbereitschaft erforderlich sind.

Über die Notwendigkeit und Menge des dafür nötigen bewerteten Verbrauchs solcher interner oder auch indirekter Leistungen fehlten dagegen weitgehend Informationen. Zur Behebung dieses Mangels wurden diese Leistungen zu internen Kostenträgern erklärt. Da jede interne Leistung, wie zum Beispiel eine Reparatur oder eine Instandhaltungsmaßnahme, jeweils das Ergebnis einer Folge von Schritten eines meist arbeitsteilig organisierten Prozesses ist, werden zur Bestimmung der Kosten, die jeder Leistung als Kostenträger zuzuordnen sind, die Kosten der Arbeitsschritte zusammengerechnet. Diese Vorgehensweise wird *Prozesskostenrechnung* genannt. Sie ermittelt zunächst die Kosten der einzelnen elementaren betrieblichen Arbeitsvorgänge. Darauf aufbauend kann jeder betriebliche Prozess anhand der Kosten der einzelnen Arbeitsschritte synthetisch finanziell bewertet werden.

Der Erfolg des gesamten Unternehmens wird nach externen Rechnungslegungsvorschriften in der Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt. Dagegen zeigt das *Betriebsergebnis* lediglich den aus der betrieblichen Tätigkeit regulär resultierenden Erfolg durch Gegenüberstellung betrieblicher Leistungen und Kosten. Diese Information wird zu Steuerungszwecken unterjährig, also kurzfristig, benötigt und daher im Rahmen der sogenannten *kurzfristigen Erfolgsrechnung* ermittelt.

Ogleich der kurzfristige Erfolg ebenfalls nach dem Gesamt- und / oder dem Umsatzkostenverfahren ermittelt wird, ergeben sich stets dann Abweichungen zwischen dem betrieblichen Anteil am Unternehmensergebnis dadurch, dass sich entweder Kosten und Aufwand und / oder Erträge und Leistungen unterscheiden. Dies resultiert daraus, dass den Vermögenswerten intern bzw. kalkulatorisch entweder andere Wertansätze als in der externen Rechnungslegung (Anderskosten) zugewiesen sind oder intern bzw. extern unzulässige kalkulatorische Kostenelemente (Zusatzkosten) berücksichtigt werden. Angesichts dieser Unterschiede konkretisieren sich ertragsseitige Unterschiede insbesondere in der Bewertung von Beständen. Da bei Gegenüberstellung von gesamten Leistungen und gesamten Kosten einer Periode lediglich ein pauschales Gesamtergebnis ermittelt wird, eignet sich das Gesamtkostenverfahren eher zur Steuerung von Unternehmen mit wenig komplexen Leistungsstrukturen. Wegen des differenzierten Ausweises des jeder Leistung zuzuordnenden Erfolgsausweises empfiehlt sich das Umsatzkostenverfahren dagegen gerade für Unternehmen mit vielfältigem Leistungsangebot. Zwecks Bewertung von Beständen ist jedoch auch das Gesamtkostenverfahren relevant.

Die Erfolgsrechnung kann außerdem entweder auf der Basis von *Vollkosten* oder aber auf der von *Teilkosten* durchgeführt werden. Während die sogenannte *Vollkostenrechnung* die Verteilung aller betrieblichen Kosten auf alle Leistungen anstrebt und dabei vernachlässigt, dass eine Zuordnung nicht direkt und unmittelbar zurechenbarer Kosten auf Kostenträger ursächlich unmöglich ist, beschränkt sich die *Teilkostenrechnung* auf die Zurechnung eindeutig zurechenbarer Kosten. Das sind in erster Linie diejenigen Kosten, die direkt mit der Beschäftigung variieren. Weil die *Teilkostenrechnung* auf die wirklichen Kostenabhängigkeiten hinweist, ist sie der *Vollkostenrechnung* als Entscheidungsrechnung überlegen. Teilkostenrechnungen

signalisieren daher präzise, welche produktbezogenen Kosten je Einheit gedeckt werden müssen, bevor ein Beitrag zur Deckung derjenigen Kosten erwirtschaftet wird, die als fixe Kosten eine gewisse Betriebsbereitschaft gewährleisten.

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem für eine Leistung erzielbaren Preis und den der Leistung direkt zurechenbaren Kosten wird *Deckungsbeitrag* genannt. Deshalb werden entsprechende Rechnungen auch Deckungsbeitragsrechnungen genannt. Sie sind wichtig zur Bestimmung zum Beispiel von Preisuntergrenzen. Bei Unterbeschäftigung, also bei zu geringer Auslastung der Ressourcen, sollten vorübergehend Aufträge nur angenommen werden, wenn die für Leistungen erzielbaren Preise die variablen Kosten übersteigen, langfristig müssen jedoch auch die fixen Kosten gedeckt werden. Unter Liquiditätsgesichtspunkten kann ergänzend die Bedingung formuliert werden, dass Aufträge bei Unterbeschäftigung und Liquiditätsschwierigkeiten nur angenommen werden, wenn die einzahlungswirksamen Erträge die auszahlungswirksamen Kosten übersteigen.

3.4 Resümee

Das Rechnungswesen ist so zu organisieren, dass es sowohl externen als auch internen Erfordernissen genügt und die gestellten Aufgaben wie Rechenschaftslegung, Information, Dokumentation und Kontrolle erfüllt. Das interne Rechnungswesen kann unternehmensindividuell gemäß den Bedürfnissen des Managements ausgestaltet sein. Bei der Einrichtung eines Rechnungswesens sollten Optionen für den Ausbau bzw. für die Anpassung an geänderte Bedingungen in der Konsolidierungs- bzw. Wachstumsphase offengehalten werden.

Weiterführende Literatur

- Botta, V. (1997), Einführung in das Controlling, in: R. Walter (Hrsg.), Wirtschaftswissenschaften, Paderborn / München, S. 220-253.
- Botta, V. (1998), Rechnungswesen und Controlling: Bausteine des Rechnungswesens und ihre Verknüpfung, Herne / Berlin.
- Botta, V. (1999), Controlling: Management-Aufgabe und -Instrument, Jenaer Vorträge, Bd. 7, Baden-Baden.
- Eisele, W. (1999), Technik des betrieblichen Rechnungswesens, München.
- Schmolke, S. / M. Deitermann (1999), Industrielles Rechnungswesen, Darmstadt.
- Wedell, H. (1999), Grundlagen des Rechnungswesens, Bd. 2: Kosten- und Leistungsrechnung, Herne / Berlin.
- Wedell, H. (2000), Grundlagen des Rechnungswesens, Bd. 1: Buchführung und Jahresabschluss, Herne / Berlin.

Verständnisfragen (Lösungen siehe Anhang)

Aufgabe 1:

Welchen Stellenwert messen Sie der Buchhaltung in Bezug auf Unternehmensgründungen bei? Differenzieren Sie bei der Beantwortung Ihrer Frage auch nach den zugrunde liegenden Rechtsformen!

Aufgabe 2:

Wägen Sie das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren im Hinblick auf Unternehmensgründungen gegeneinander ab!

Aufgabe 3:

Erläutern Sie den Grundaufbau von Kontenrahmen! Gibt es Anhaltspunkte, wonach das Prozess- bzw. das Abschlussprinzip für Unternehmensgründungen zweckmäßiger ist?