

Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling Skript zur Fortbildung

Letzte Aktualisierung: 11. November 2022

Inhaltsübersicht

A. Externes Rechnungswesen	2
B. Internes Rechnungswesen	66

Inhaltsverzeichnis

A. Externes Rechnungswesen.....	2
1 Buchführung	3
1.1 Buchführung als Grundlage für Jahresabschluss, Kostenrechnung und Planungsrechnung	3
Gliederung und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens	3
Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht.....	6
Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB/GoBD).....	7
1.2 Buchführungsorganisation.....	12
Buchführung als zentrales Erfassungs- und Ordnungsinstrument	12
Funktionen und Bereiche des Rechnungswesens	15
Konto, Kontenrahmen und Kontenplan	17
Digitale Buchführung.....	19
1.3 Qualitätsgrundlagen in der Buchführung	20
Ziel der Qualitätssicherung in der Buchführung	20
Bearbeitungsschritte in der Finanzbuchhaltung	20
2 Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht.....	22
2.1 Bestandteile des Jahresabschlusses	22
Pflichtbestandteile.....	22
Weitere Rechnungslegungsinstrumente	22
Lagebericht	22
Nicht-finanzielle Leistungsindikatoren.....	23
2.2 Bilanzierungsgrundsätze	23
Ziele und Unterschiede der Handels- und Steuerbilanz.....	23
Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung	23
Bilanzierungsgebote, -pflichten, -verbote, -wahlrechte	24
Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen	25
2.3 Bilanzansatz dem Grunde nach und Ausweis	28
Überblick.....	28
Elemente der Aktivseite	29
Rechnungsabgrenzungsposten	33
Latente Steuern	34
Elemente der Passivseite	36
Elemente der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. der steuerlichen Gewinnermittlung.....	39
2.4 Bewertung in Handels- und Steuerbilanz	41
Bedeutung von Bewertungsfragen.....	41

Bewertungsstichtage.....	41
Wertbegründende und wertaufhellende Tatsachen	42
Bewertungsverfahren.....	43
2.5 Gewinn- und Verlustrechnung.....	44
Aufgaben und Aufbau	44
Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren	44
2.6 Besonderheiten bei Personengesellschaften	47
Kennzeichen von Personengesellschaften	47
Ergänzungsbilanz	47
Sonderbilanz.....	48
Eigenkapitalausweis im Jahresabschluss	49
Kapitalkontenausweis	50
2.7 Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften.....	50
Anhang und Lagebericht.....	50
Prüfungspflicht des Jahresabschlusses	52
Offenlegung und Hinterlegung	54
2.8 Anpassung nach Betriebsprüfungen/ Grundzüge der Mehr-/ Weniger- Rechnung	55
2.9 Qualitätsgrundlagen bei der Jahresabschlusserstellung	62
B. Internes Rechnungswesen	66
1 Kosten- und Leistungsrechnung	68
1.1 Grundbegriffe der Kosten- und Leistungsrechnung.....	68
Die Kosten- und Leistungsrechnung im System des betrieblichen Rechnungswesens.....	68
Planung, Kontrolle und Dokumentation als wesentliche Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung.....	70
Strategisches Kostenmanagement	71
Fachbegriffe	81
Einzahlungen/Auszahlungen	81
Erträge/Aufwendungen	81
Leistungen/Erlöse/Kosten	83
Einnahmen vs. Ausgaben	84
Pagatorische vs. kalkulatorische Kosten.....	85
Einzel- vs. Gemeinkosten	85
Fixe vs. variable Kosten	87
Primäre und sekundäre Kosten	90
1.2 Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung.....	91
Kostenartenrechnung – Kostenstellenrechnung – Kostenträgerrechnung	91

Erfassung und Bewertung wesentlichen Kostenarten im Rahmen der Kostenartenrechnung.....	94
Überblick.....	94
Materialkosten	94
Personalkosten	102
Anlagekosten	105
Abgrenzung	105
Anlagekosten: Mengenkomponekte.....	106
Anlagegüter: Wertkomponente	106
Abschreibungen: Grundsätzliches	107
Abschreibungen: Bemessungsgrundlage	110
Abschreibungen: Abschreibungsmethoden	113
Abschreibungen: Gespaltene Abschreibungen.....	115
Sonstige Kosten.....	115
Kalkulatorische Kosten	116
Problemstellung	116
Kalkulatorische Abschreibung.....	117
Kalkulatorische Zinsen.....	118
Kalkulatorische Wagniskosten	118
Kalkulatorischer Unternehmerlohn.....	118
Kalkulatorische Materialkosten	119
Kalkulatorische Miete.....	119
Problematik kalkulatorischer Kosten	119
Kostenstellenrechnung: Bildung von Kostenstellen	123
Definition „Kostenstelle“	124
Abgrenzung von Kostenstellen in der betrieblichen Praxis	124
Betriebsabrechnungsbogen	126
Innerbetriebliche Leistungsverrechnung (ibL)	131
Verfahren mit Hilfskostenstellen	132
Anbauverfahren	132
Stufenleiterverfahren.....	133
Simultanes Gleichungsverfahren	135
Kostenträgerrechnung: Definitionen.....	137
Rechenmethoden der Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation).....	138
Kostenträgerstückrechnung: Divisionskalkulation	138
Kostenträgerstückrechnung: Zuschlagskalkulation.....	139
Kostenträgerstückrechnung: Kalkulationsschema	140

Äquivalenzzifferenzkalkulation	140
Maschinenstundensatzrechnung	142
Prozesskostenrechnung	145
1.3 Grundlagen der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung im System der Teilkostenrechnung	146
Notwendigkeit der Teilkostenrechnung	146
Deckungsbeitragsrechnung	147
1.4 Grundlagen der Plan-, Normal- und Ist-Kostenrechnung	148
Abgrenzung von Plan-, Normal- und Ist-Kostenrechnung	148
Erstellung eines Businessplans	149
1.5 Analyse und Beurteilung der kurzfristigen Erfolgsrechnung	150
Formen der BWA	150
Prognoseentwicklung aus den Zahlen der kurzfristigen Erfolgsrechnung	150
Anlegen von monatsfeinen Abgrenzungspositionen	151
Abweichungsanalyse vs. rollierender Planung	152
1.6 Weitere Instrumente der Kostenanalyse	152
Festlegung von Preisgrenzen	152
Break-Even-Analyse	153
1.7 Praktische Anwendung der Kosten- und Leistungsrechnung	155
Fallstudie 1	155
Fallstudie 2	157
2 Controlling	160
2.1 Grundlagen des Controllings (Gegenstand, Verständnis, Aufgaben)	160
Begriffsbestimmung	160
Organisation des Controllings	160
Aufgaben des Controllers	161
Abgrenzung des Controllings von anderen Funktionen	163
Selbstverständnis des Controllers: Entwicklung zum Business-Partner	163
Controlling-Zyklus	164
2.2 Einordnung im Rechnungswesen	165
Weiterentwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung	165
Vom externen Rechnungswesen zum Controlling	165
2.3 Organisation von Aufbau und Ablauf	166
2.4 Erscheinungsformen	166
2.5 Strategische und operative Controllingaufgaben im Unternehmen	170
Überblick und Abgrenzung strategisches und operatives Controlling	170
2.6 Strategisches Controlling	171

Vorgehen beim strategischen Controlling	171
Strategisches Controlling: Erfolgsfaktoren	174
Strategisches Controlling: Strategische Geschäftseinheiten.....	177
Strategisches Controlling: Strategische Geschäftsfelder	177
Instrumente des Strategischen Controllings: Balanced Scorecard	178
Instrumente des Strategischen Controllings: SWOT-Analyse.....	178
Instrumente des Strategischen Controllings: Produktlebenszyklusanalyse .	179
2.7 Operatives Controlling.....	180
Kennzeichen Operatives Controlling.....	180
Simultan- vs. Sukzessivplanung	181
Anschluss- und rollierende Planung	181
Flexible vs. starre Budgets.....	181
Instrumente des Operativen Controllings.....	181
3 Informationsvermittlung, Kennzahlen und Aufgabenerweiterung	182
3.1 Informationsbeschaffung	182
3.2 Managementorientiertes Reporting	182
3.3 Verwendung von Kennzahlen zur Unternehmensteuerung	183
3.4 Zusammenhang Controlling und externes Rechnungswesen	184
4 Jahresabschlussanalyse.....	184
4.1 Ziele, Aufgaben und Anlässe der Jahresabschlussanalyse	184
Ziele und Methoden der Jahresabschlussanalyse	184
Adressaten und Zeitbezug der Jahresabschlussanalyse	184
Auswertungsmethoden und Darstellung der Vergleichsmaßstäbe	185
4.2 Durchführung der Jahresabschlussanalyse	186
Kennzahlen der Jahresabschlussanalyse	186
Wertschöpfungsanalyse.....	189
Jahresabschlussanalyse als Bestandteil der Bonitätsprüfung	190
4.3 Praktische Anwendung der Jahresabschlussanalyse	191
Fallstudie: Die insolvente Drogeriemarktkette.....	191
5 Finanzierung	192
5.1 Interdependenzen zwischen güter- und zahlungswirtschaftlichem Prozess	192
5.2 Begriffe Investition und Finanzierung	192
Investition.....	192
Finanzierung	193
5.3 Finanzierungsarten	194
Außen- vs. Innenfinanzierung	194

Eigen- vs. Fremdfinanzierung	198
Einfluss auf den Vermögens- und Kapitalbereich	199
5.4 Finanzierungs- und Förderinstrumente	200
Finanzierungsinstrumente.....	200
Förderinstrumente.....	205
5.5 Finanz- und Liquiditätplanung	205
Begriff der Liquidität.....	205
Kennzahlen.....	206
Kapitalbedarf und Finanzplanung	209
Notwendigkeit der „Kassenhaltung“	213
5.6 Investitionsplanung und Investitionsrechnung.....	213
Investitionsplanung	213
Investitionsrechnung.....	214
5.7 Kreditrisiken und Förderungsmanagement	218
Kreditrisiko	218
Forderungsmanagement.....	219

Verzeichnis der besprochenen Fälle

Fall A-1:	Zusammenhang Unternehmensführung – Controlling – Rechnungswesen.....	14
Fall A-2:	Das Kfz des Versicherungsvertreters	27
Fall A-3:	Abgrenzung von Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgütern und Aufwendungen/Betriebsausgaben.....	31
Fall A-4:	Geschäfts- oder Firmenwert	32
Fall A-5:	Aktive Latente Steuern aufgrund eines nicht aktivierten Disagios	35
Fall A-6:	Verlustvorträge und aktive latente Steuern	36
Fall A-6:	Genussrechte	37
Fall A-8:	Ausweis von Steuerschulden	38
Fall A-9:	Erträge im Sinne des Handelsrechts vs. Betriebseinnahmen im Sinne des Bilanzsteuerrechts	40
Fall A-10:	Erhaltungsaufwand vs. Herstellungskosten.....	41
Fall A-11:	Bewertungszeitpunkte bei einem Kfz	42
Fall A-10:	Wertbegründende vs. wertaufhellende Tatsachen (Beispiel: Totalschaden bei einem Kfz)	42
Fall A-11:	Erfolgsrechnung im internen Rechnungswesen (EBIT), Gesamt- und Umsatzkostenverfahren.....	45
Fall A-14:	Grundstück in der Ergänzungsbilanz.....	47
Fall A-15:	Vermietetes Grundstück als notwendiges Sonderbetriebsvermögen	48
Fall A-16:	Bilanzberichtigung vs. Bilanzänderung.....	56
Fall A-17:	Bilanzberichtigung nach einer Betriebsprüfung	57
Fall A-18:	Bedeutung des Auftragsumfangs	65
Fall B-1:	Target Costing in der Möbelherstellung.....	71
Fall B-2:	Activity Based Costing in der Steuerkanzlei	73
Fall B-3:	Zahlungswirksamkeit vs. Erfolgswirksamkeit.....	82
Fall B-4:	Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften (Fortführung von Fall B-3)	83
Fall B-3:	Unterschiede zwischen externem und internem Rechnungswesen (Fortführung von Fall B-1)	83
Fall B-6:	Kostenträger-/Kostenstellen-/Einzel- und Gemeinkosten	86
Fall B-7:	Unechte Gemeinkosten im Kfz-Betrieb	86
Fall B-6:	Fixe und variable Kosten in der Bäckerei	88
Fall B-9:	Bedeutung der Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten.....	90
Fall B-10:	Bedeutung von Sach- und Personalkosten	94
Fall B-11:	Retrograde Methode: Herstellung von Tiefkühlpizzen	97
Fall B-12:	Zeitwerte: Elektrogeräte aus Fernost	98
Fall B-13:	Bewertung des Materialverbrauchs bei einem Chemikaliertank (Ausgangszahlen)	100

Fall B-14:	Bewertung des Materialverbrauchs (Lösung zu Fall B-13)	101
Fall B-15:	Ermittlung der Pensionsrückstellungen	103
Fall B-16:	Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten mittels Index	113
Fall B-17:	Die Spezialmaschine zur Herstellung von „Spinner Spin“	116
Fall B-15:	Fallstudie zum Eigenstudium: Überleitung vom Jahresabschluss auf die Kostenartenrechnung	120
Fall B-19:	Fallstudie zum Betriebsabrechnungsbogen	127
Fall B-20:	Beispiele interner Leistungen	131
Fall B-21:	Grundfall innerbetriebliche Leistungsverrechnung ..	132
Fall B-22:	Anbauverfahren (Fortführung von Fall B-21)	133
Fall B-20:	Stufenleiterverfahren (Fortführung von Fall B-18) ..	134
Fall B-24:	Simultanes Gleichungsverfahren (Fortführung von Fall B-21)	136
Fall B-25:	Zuschlagskalkulation	139
Fall B-26:	Äquivalenzziffernkalkulation	141
Fall B-27:	Maschinenstundensatzrechnung	143
Fall B-24:	Prozesskostenrechnung im Friseursalon	146
Fall B-29:	Hochrechnung der Jahresverkehrszahlen	151
Fall B-30:	Preisuntergrenzen	153
Fall B-31:	Break-Even-Analyse (Fortführung von Fall B-30)...	154
Fall B-32:	Target Costing (Zielkostenrechnung) in der Möbelherstellung	155
Fall B-33:	Deckungsbeitragsrechnung als Entscheidungshilfe	157
Fall B-34:	Strategisches Controlling in der Bäckerei	172
Fall B-35:	Adeles Drogeriemarktkette	191

Verzeichnis der Beispiele

Beispiel A-1	Ablauforganisation des Controlling im Unternehmen	14
Beispiel A-2	Konto, Kontengruppe und Kontenklasse	18
Beispiel A-3	Aktive Rechnungsabgrenzung.....	34
Beispiel A-2	Plausibilitätsbeurteilungen.....	64
Beispiel B-1	Benchmarking: Testkäufe im Einzelhandel	73
Beispiel B-2	Activity Based Costing: Beispiele	73
Beispiel B-3	Entwicklung neuer Produkte für die Steuerkanzlei ...	80
Beispiel B-4	Komplexitätskostenmanagemen in der Arztpraxis....	80
Beispiel B-4	Kalkulatorische Abschreibungen als fixe und variable Kosten	108
Beispiel B-6	Typische Besonderheiten bei kalkulatorischen Abschreibungen	117
Beispiel B-7	Innerbetriebliche Leistungserbringung	131
Beispiel B-8	Strategische Geschäftseinheiten „Spielzeug“ vs. „Blumentöpfe“	177
Beispiel B-9	Strategische Geschäftsfelder der Hoechst AG (heute: Aventis S.A.).....	177
Beispiel B-10	Ablauf der operativen Planung im Unternehmen (Regelfall).....	181
Beispiel B-11	Der Bundeshaushalt als Beispiel für eine Anschlussplanung und ein starres Budget	181
Beispiel B-12	Key Performance Indicators (KPIs) für den technischen Bereich (VDMA-Einheitsblatt 66412)..	183
Beispiel C-1	Datenmissbrauch bei Daten in Papierform	Fehler! Textmarke nicht definiert.

Abkürzungsverzeichnis

Geleitwort der Steuerberaterkammer Nürnberg

Der Bedarf an **betriebswirtschaftlicher Beratung** durch den Steuerberater ist in den vergangenen Jahren stark angestiegen. Dieser Nachfrage hat die 96. Bundeskammerversammlung am 18. September 2017 durch die Einführung eines neuen Fachassistenten für Rechnungswesen und Controlling Rechnung getragen.

Mit diesem Skript möchte die federführende Steuerberaterkammer Nürnberg den durch die **Prüfungsordnung** vorgegebenen Rahmen **konkretisieren**. Ziel ist es, anhand von Übersichten, Zahlenbeispielen und Fällen zu zeigen, welches Wissen und welche Fertigkeiten in der Abschlussprüfung erwartet werden.

Zielgruppe dieses Skripts sind die **Anbieter von Weiterbildungsangeboten** für die angehenden Fachangestellten. Das schließt nicht aus, dass das Skript oder Teile daraus als Kursmaterial eingesetzt werden. Es sollte aber für Kursteilnehmer/innen durch ergänzende Materialien und Ausführungen leicht lesbar gemacht werden. Die Vorkenntnisse und das Niveau der Darstellung sind an der Zielgruppe der neuen Weiterbildung (Steuerfachangestellte und Auszubildende mit gleichwertiger Berufsausbildung, z. B. Bankkaufleute, Industriekaufleute oder Groß- und Außenhandelskaufleute, bzw. Absolventen eines dreijährigen Hochschulstudiums) ausgerichtet. Da erwartet wird, dass sich vorher nicht in Steuerkanzleien Tätige (z.B. Bankkaufleute) Grundlagen selbständig aneignen, beinhaltet dieses Skript keine Wiederholung. Hier werden Kursleiter und Dozenten ggfs. Brückenkurse oder Wiederholungsstunden anbieten. Ebenfalls verzichtet wurde auf einen umfangreichen akademischen Apparat und Nachweise im Einzelfall.

Die Steuerberaterkammer Nürnberg und der Verfasser, Prof. Dr. Claus Koss, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, hoffen, mit diesem Skript einen Beitrag zur Aus- und Weiterbildung in der betriebswirtschaftlichen Beratung geleistet zu haben. Gut qualifizierte Mitarbeiter/innen in Steuerkanzleien sollen damit Mandanten ein breiteres Leistungsportfolio anbieten können. Mitarbeiter/innen sollen aber selber davon profitieren: besser Qualifizierte haben attraktive Aufstiegschancen.

Anregungen für eine Verbesserung dieses Skripts nimmt die Kammergeschäftsstelle der Steuerberaterkammer Nürnberg (info@stbk-nuernberg.de, Tel.: 0911/94626-0 und Fax: 0911/94626-30) dankbar entgegen.

Nürnberg, im Herbst 2018

Für die Steuerberaterkammern

Steuerberaterkammer Nürnberg
-- Der Präsident --

-- Der Hauptgeschäftsführer --

Dipl.-Kfm. Dr. Dieter Mehnert
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer

Dr. Moritz Alt, EMBA (Steuern)
Rechtsanwalt

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 1 -

Geleitwort zur 1. Ergänzung

Aufgrund der Vorgaben des Hauptausschusses des Bundesinstituts für Berufsbildung (HA-BIBB) war eine Neustrukturierung der Fortbildungsprüfungen erforderlich. Die Prüfungsinhalte sind nun handlungs- und kompetenzorientierter formuliert. Inhaltlich wurde das Prüfungsgebiet „Datenschutzbestimmungen (Grundzüge)“ gestrichen und das Prüfungsgebiet „Finanzierung“ im Hinblick auf die Anrechnung bei der Steuerfachwirtprüfung aufgenommen. Die Neuerungen sollen für den Prüfungslauf 2023/2024 gelten.

Vor diesem Hintergrund wurde das Skript im Bereich „Internes Rechnungswesen“ von Frau Prof. Dr. Susanne Schmidt-Pfeiffer, um einen Finanzierungsteil ergänzt. Die Ausführungen zum Datenschutz wurden herausgenommen.

Anregungen für eine Verbesserung dieses Skripts nimmt die Kammergeschäftsstelle der Steuerberaterkammer Nürnberg (info@stbk-nuernberg.de, Tel.: 0911/94626-0 und Fax: 0911/94626-30) dankbar entgegen.

Nürnberg, im Herbst 2022

Steuerberaterkammer Nürnberg

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 2 -

A. Externes Rechnungswesen

Im Prüfungsgebiet „**externes Rechnungswesen**“ sollen die Kompetenzen nachgewiesen werden, eigenständig und verantwortlich nach nationalem Handelsrecht und nach Steuerrecht eine ordnungsgemäße Buchführung mandantenbezogen zu erstellen und den Jahresabschluss aufzustellen.

In diesem Rahmen können folgende Qualifikationsinhalte geprüft werden:

1. Im Rahmen der Erstellung der Buchführung und des Jahresabschlusses Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet nach nationalen handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften erfassen und daraus Buchungen ableiten,
2. die Buchführung dahingehend organisieren, dass diese einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens vermitteln kann,
3. die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) anwenden,
4. die Bilanzierung unter Berücksichtigung der Bilanzierungsgrundsätze dem Grunde und der Höhe nach von Vermögensgegenständen, Schulden, Eigenkapital und Rechnungsabgrenzungsposten nach nationalen handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften durchführen,
5. Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung nach nationalen handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften sowie die Ergebnisauswirkungen der Bewertungsmaßnahmen darstellen,
6. Jahresabschluss mit allen Bestandteilen aufstellen, Inhalte und Aussagen der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und des Anhangs beherrschen,
7. bilanzielle Besonderheiten bei Personengesellschaften nach Handelsrecht und nach Steuerrecht darstellen,
8. Besonderheiten des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften analysieren und Inhalte des Lageberichts wiedergeben und
9. Anpassung nach Betriebsprüfungen insbesondere hinsichtlich der Mehr-/Weniger-Rechnung kontrollieren und dem Mandanten gegenüber erläutern.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 3 -

1 Buchführung

1.1 Buchführung als Grundlage für Jahresabschluss, Kostenrechnung und Planungsrechnung

Gliederung und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens

Das Rechnungswesen lässt sich wie folgt **gliedern**:

Bezeichnung	Externes		Internes	
	Rechnungswesen			
	Buchführung	Jahresabschluss	Kosten- und Leistungsrechnung	Planung/ Statistik
			Controlling	
Aufgabe	Information			
	externer Adressaten		interner Adressaten	

Die **Aufgabe** des Rechnungswesens ist die Bereitstellung, Aufbereitung und Vermittlung von **Informationen**. Entsprechend der Hauptadressatengruppe können das externe und das interne Rechnungswesen unterschieden werden.

Das **externe Rechnungswesen** richtet sich in erster Linie an außerhalb des Unternehmens stehende **Informationsempfänger**:

Adressat	Beispiele	Fragestellungen	Beispiele für Konsequenzen für das externe Rechnungswesen
Eigenkapitalgeber	Inhaber, Gesellschafter, Aktionäre	Risiko des Totalverlusts des eingesetzten Kapitals (Insolvenzwahrscheinlichkeit)	Gesonderter Ausweis der bilanziellen Überschuldung (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag, § 268 Abs. 3 HGB)
		Höhe und Nachhaltigkeit der Gewinnausschüttung	Ausweis des Bilanzgewinns, § 268 Abs. 1 HGB; Kapitalflussrechnung als Pflichtbestandteil des Konzernabschlusses (§ 297 Abs. 1 HGB)
Fremdkapitalgeber	Kreditinstitute, Lieferanten	Risiko des Totalverlusts des eingesetzten Kapitals (Insolvenzwahrscheinlichkeit)	Gesonderter Ausweis der bilanziellen Überschuldung (Nicht durch Eigenkapital gedeckter

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 4 -

Adressat	Beispiele	Fragestellungen	Beispiele für Konsequenzen für das externe Rechnungswesen
			Fehlbetrag, § 268 Abs. 3 HGB)
		Kapitaldienstfähigkeit	Verbindlichkeitspiegel (§ 285 Nr. 1 HGB); Angabe von Restlaufzeiten; Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB)
Fiskus	Finanzbehörden	Feststellung der Besteuerungsgrundlagen; Leistungsfähigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, d.h. nicht jeder Steuerpflichtige soll ‚seine eigenen Regeln‘ machen.	Detaillierte Vorgaben für die Gewinnermittlung, z.B. in EStR, EStG und EStDV
Potentielle Eigentümer	Investoren, Analysten	Nachhaltigkeit der Gewinnausschüttungen; Vergleichbarkeit der Erfolgsaussichten	Erläuterungen im Anhang (§§ 284 ff. HGB)
Mitbewerber		Analyse der Erfolgsfaktoren	Aufgliederung der Umsatzerlöse (§ 285 Nr. 4 HGB); Aufgliederung von Personal- und Materialaufwand auch bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (§ 285 Nr. 8 HGB)
Arbeitnehmer, deren Vertreter und Gewerkschaften		Begründung von Tarifforderungen	Angabe der Vergütung von Vorstand, Geschäftsführern und Aufsichtsrat (§ 285 Nr. 9 HGB)

Die Anforderungen an das **Interne Rechnungswesen** (Kosten- und Leistungsrechnung sowie Controlling) sind dagegen:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 5 -

Anforderung/Bereich	Erläuterung	Beispiel(e)
Adressaten	Inhaber; Management; Kostenstellenverantwortliche	Informationen zur wirtschaftlichen Führung des Unternehmens, z.B. Erfolgsfaktoren des Betriebsergebnisses
Ziele	Selbstinformation über die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens; Prognose und Planung der zukünftigen Entwicklung; Strategieentwicklung	Bewertung mit Wiederbeschaffungskosten anstatt historische Anschaffungs- / Herstellungskosten; Umsatzrealisation nach betriebswirtschaftlicher Einschätzung; Berücksichtigung von Ergebnissen der Marktforschung
Vorgehen	Übernahme Aufbereitung der Daten aus dem internen Rechnungswesen (Finanzbuchhaltung); Zuordnung von Kosten und Erlösen auf Kostenstellen Auswertung von Ist-Zahlen Vergleich mit Soll-Vorgaben bzw. Plan-Zahlen Strategische Vorgaben <ul style="list-style-type: none"> • Entwicklung • Überprüfung von Plan-Vorgaben 	Neubewertung von Kosten (z.B. Plankosten oder Wiederbeschaffungskosten); Aufteilung von Kosten auf Verantwortungsbereiche; Budgetierung und Plan-Vorgaben; Soll-Ist- bzw. Plan-Ist-Vergleiche

Zusammenfassung und Ausblick:

- Das **interne Rechnungswesen** ist konsequent an den **Informationsbedürfnissen des Managements bzw. des Inhabers** auszurichten. Gesetzlichen Vorgaben unterliegen Kosten- und Leistungsrechnung nur insoweit als die Informationen Grundlage für das externe Rechnungswesen bilden (z.B. Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse/Leistungen oder Bewertung der Drohverlustrückstellungen).
- Die **Adressaten des externen Rechnungswesens** (z.B. Jahresabschluss für Aktionäre oder Analysten bzw. steuerliche Gewinnermittlung für den Fiskus) sind regelmäßig informationstechnisch in der ‚schwächeren‘ Position. Anders

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 6 -

als der Geschäftsführer können diese bestimmte (interne) Informationen nicht oder nicht im gewünschten Detaillierungsgrad abfragen. Im Rahmen einer Kostenstellenauswertung (internes Rechnungswesen) kann der Geschäftsführer Umsatz und Kosten bis auf Ebene jeder Filiale herunterbrechen lassen. Ein Aktionär erfährt dagegen nur die aggregierten Zahlen, aufgegliedert nach Regionen (geographische Aufgliederung) und/oder Produktbereichen im Rahmen der Segmentberichterstattung. Für einen Investor ist vor allem die Vergleichbarkeit zwischen den Unternehmensinformationen von entscheidender Bedeutung. Wenn – extremes Beispiel – ein Unternehmen die Abschreibungen auf Basis der Wiederbeschaffungskosten, ein anders auf Basis der Anschaffungs-/Herstellungskosten ermittelt, wird die Entscheidung zwischen einer Investition in eines der beiden unmöglich.

Zwar kann der Betriebsprüfer auch die Kosten- und Leistungsrechnung auswerten, er kann aber nicht verlangen, dass die dort verwendeten strategisch vorgegebene Verrechnungspreise nach seinen Vorgaben verändert werden. Aus dieser ‚schwächeren Position‘, verbunden mit anderen Informationsbedürfnissen (insbesondere Objektivität und Vergleichbarkeit), folgt, dass der Gesetzgeber die Informationsbedürfnisse der externen Adressaten schützen muss. Dies geschieht durch Vorgabe von **Normen und Standards**.

Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht

In Deutschland haben die **handelsrechtliche Buchführungspflicht** und die Pflicht zur Führung von Büchern für **steuerliche Zwecke** besondere Bedeutung:

- **Buchführung nach handelsrechtlichen Vorschriften**
 - Gemäß § 238 Abs. 1 HGB ist jeder „**Kaufmann**“ zur Buchführung verpflichtet.
 - „Kaufmann“ ist jeder, der ein **Handelsgewerbe** betreibt. Ein Handelsgewerbe wiederum ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, er benötigt keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 1 HGB).
 - Eine Ausnahme zu diesem Grundsatz enthält **§ 241 a HGB**: Nicht zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet sind:
 - Einzelkaufleute (also nicht Kapitalgesellschaften und nicht Personenhandelsgesellschaften wie OHG oder KG),
 - die an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen oder für das Geschäftsjahr ihrer Gründung jeweils nicht mehr als
 - TEUR 600 Umsatzerlöse und
 - TEUR 60 Jahresüberschuss haben.
 - Ebenfalls der Buchführungspflicht nach handelsrechtlichen Vorschriften unterliegen die **Handelsgesellschaften** (OHG, KG, GmbH, AG und KGaA) kraft ihrer **Rechtsform** (Formkaufleute § 6 HGB).

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 7 -

- **Buchführungspflichten durch Verweis auf §§ 238ff. HGB:**
 - für Unternehmen bestimmter Branchen verweist der Gesetzgeber auf die Buchführungspflichten nach HGB. Dazu gehören:
 - ambulante Pflegeeinrichtungen (Pflegedienste) sowie teilstationäre und vollstationäre Pflegeeinrichtungen (Pflegeheime); maßgeblich ist hier die Pflege-Buchführungsverordnung – PBV;
 - Krankenhäuser nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung – KHBV;
- **Buchführungspflichten nach Steuerrecht**
 - **Derivative (abgeleitete) Buchführungspflicht** nach § 140 AO
Gemäß § 140 AO müssen die nach handelsrechtlichen Vorschriften geführten Bücher auch für Zwecke der Besteuerung zur Verfügung gestellt werden;
 - **Originäre Buchführungspflicht** nach § 141 AO
Da Land- und Forstwirte, aber auch Kleingewerbetreibende nicht den handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung unterliegen, definiert § 141 AO die gleiche (handelsrechtliche) Pflicht ausschließlich für steuerliche Zwecke. Zwar ist diese Vorschrift mit dem Begriff Buchführungspflicht überschrieben, die Abgabenordnung meint aber die Pflicht zur Gewinnermittlung mittels Steuerbilanz.

Aus- blick	<p>Traditionell unterliegen Freiberufler (zum Beispiel Ärzte) oder Land- und Forstwirte nicht den Vorschriften zur kaufmännischen Buchführung.</p> <p>In der Buchhaltungspraxis werden deren Buchhaltungen jedoch auch im System der doppelten Buchführung erfasst, beispielsweise debitorische Erfassung der Forderungen, um beispielsweise Mahnschreiben einfach und schnell zu generieren. Auch werden die Verbindlichkeiten kreditorisch gebucht, um Zahlungsvorschlagslisten aus der Buchführung heraus erzeugen zu können. Um den Besonderheiten der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG Rechnung zu tragen, werden die Zahlen aus der doppelten Buchführung jedoch in eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) übergeleitet. So werden beispielsweise die am Stichtag noch bestehenden Forderungen von den Umsatzerlösen abgezogen und noch nicht bezahlte Verbindlichkeiten vom Materialaufwand.</p>
-----------------------	---

Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB/GoBD)

Sowohl § 238 Abs. 1 HGB als auch § 5 Abs. 1 EStG verweisen auf die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**. Dazu gehören:

- **Übersichtlichkeit und systematischer Aufbau**
Die Buchführung muss systematisch aufgebaut sein. Dazu gehört beispielsweise die Verwendung eines geeigneten Kontenrahmens und die Definition

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 8 -

entsprechender Verfahrensanweisungen, um willkürliche Buchungen zu vermeiden.

- **Vollständigkeit**
Es müssen sämtliche buchungspflichtige Geschäftsvorfälle erfasst werden bzw. nicht-buchungspflichtige Geschäftsvorfälle dürfen nicht erfasst werden.
- **Verständlichkeit**
Die Buchführung muss in einer lebenden Sprache und in einer existierenden Währung geführt werden. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.
- **Unveränderbarkeit**
Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in der Buchhaltung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Gleiches gilt für nachvollziehbare Veränderungen. Diese müssen erkennen lassen, was die ursprünglichen Buchungen und was die darauf folgenden Änderungen sind.
- **Belegprinzip: „Keine Buchung ohne Beleg“**
Hintergründe und Anlass einer Buchung müssen durch entsprechende Unterlagen (Belege) nachgewiesen werden. Sofern keine Originalbelege (Urbelege, natürliche Belege) vorliegen, müssen interne Belege (Eigenbelege, künstliche Belege) gefertigt werden.
 - Belege wiederum müssen selber den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen:
 - Sie müssen vollständige und richtige Angaben zum Geschäftsvorfall enthalten;
 - Die Angaben (Belegtext) müssen ebenfalls unmissverständlich sein;
 - „Zeichnung“: Belege müssen erkennen lassen, wer ihr Urheber ist oder wer den Geschäftsvorfall veranlasst hat;
 - Sicherstellung der Vollständigkeit der Aufbewahrung, beispielsweise durch eine fortlaufende Nummerierung;
 - Ausstellungs- oder Eingangsdatum;
 - Wechselseitiger Verweis von Beleg auf Buchungssatz und umgekehrt, beispielsweise durch Angabe einer Referenznummer.
- **Vollständigkeit und Verfügbarkeit** aufbewahrungspflichtiger Belege und anderer Buchhaltungsunterlagen:
Belege wie übrige Buchhaltungsunterlagen (z.B. Prima Nota, Kontenblätter Saldenlisten) müssen vollständig und geordnet aufbewahrt werden. Es muss sichergestellt sein, dass die darin enthaltenen Informationen im Original jederzeit innerhalb der Aufbewahrungsfrist wieder lesbar gemacht werden können.
- **Wahrheit und Klarheit**
Die Eintragungen in der Buchhaltung wie die Belege müssen mit dem tatsächlichen Geschäftsvorfall übereinstimmen und diesen verständlich abbilden.
Daraus folgen die Regeln:
 - Verbot von Luftbuchungen oder fiktiven Eintragungen;
 - Verbot von missverständlichen oder gar verschleiern den Angaben;
 - Verbot von willkürlichen Schätzungen;

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 9 -

- Verbot von Fälschungen.

Für die **elektronische Datenverarbeitung** hat das **Bundesfinanzministerium** in 2014 „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ herausgegeben. Diese regeln zum einen die formalen Anforderungen an eine EDV-gestützte Buchführung und die Aufbewahrung von steuerrechtlich relevanten elektronischen Daten und Papierdokumenten in digitaler Form unter Bezug auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Außerdem sind in diesem BMF-Schreiben vom 14. November 2014 - IV A 4 - S 0316/13/1003 die Regeln zum elektronischen Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen von Außenprüfungen niedergelegt. Besondere Bedeutung haben die seit 1. Januar 2015 anzuwendenden GoBD für die elektronische Aufzeichnung von Barerlösen sowie die Auslagerung der Datenverarbeitung an Dienstleister, insbesondere den Steuerberater. Kernbestandteil der GoBD sind Vorgaben für die Dokumentation und Durchführung von Prozessen, um die nachträgliche Veränderung oder die unvollständige Aufzeichnung und Archivierung von Belegen zu verhindern.

Checkliste		GoB/GoBD	Referenz
Thema			Referenz
Grund(buch)aufzeichnung	●	Grundbuch: zeitnahe Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 46
	●	Grundbuchaufzeichnung kann auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden. Hinweis: wichtig für die Führung von Pendelordnern.	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 46 unter Hinweis auf § 239 Abs. 4 HGB, § 146 Abs. 5 AO, H 5.2 EStH ‚Grundbuchaufzeichnung‘
	●	Unbare Geschäftsvorfälle: Erfassung innerhalb von zehn Tagen ist „unbedenklich“.	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 47
	●	Bare Geschäftsvorfälle: tägliche Erfassung	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 48 unter Hinweis auf § 146 Abs. 1 S. 2 AO
	●	Erfassung von Kreditorenrechnungen (Waren- und Kostenrechnungen): innerhalb von acht Tagen ist „nicht zu beanstanden“.	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 49
Unveränderbarkeit	●	Unveränderbarkeit: Keine Veränderung einer Buchung oder Aufzeichnung in einer Weise, dass	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 58 unter Hinweis auf § 239 Abs. 3 HGB, § 146 Abs. 4 AO.
		<ul style="list-style-type: none"> ○ ursprünglicher Inhalt nicht mehr festgestellt werden kann oder ○ nicht festgestellt werden kann, ob eine Veränderung 	

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 10 -

		ursprünglich oder erst später gemacht worden ist.	
	●	Prinzip der Unveränderbarkeit gilt auch für Vor- und Nebensysteme, z.B. Lohnbuchhaltung, Material- und Warenwirtschaft oder Zeiterfassung	
	●	Unveränderbarkeit von Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen kann sichergestellt werden	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 110
		<ul style="list-style-type: none"> ○ hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger), ○ softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperrungen, Festschreibung, Löscher, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) ○ organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) 	
		<p>Hinweis: Bestimmte Dateiformate (z.B. Office-Dokumente) oder Aufbewahrungsformen (Dateisystem) sind nicht revisionssicher und erfüllen dadurch die die Anforderungen an die GoBD.</p> <p>Abhilfe schaffen beispielsweise</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ regelmäßige, revisionssichere Sicherung ○ Aufbewahrung im weniger leicht änderbaren pdf-Format 	
	●	Änderungen von Stammdaten mit Einfluss auf Bewegungsdaten müssen revisionssicher dokumentiert werden.	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 111
		Beispiel: Die Umsatzsteuersätze oder Umrechnungskurse werden in einer eigenen Datei („Tabelle“) verwaltet. Veränderungen müssen durch Gültigkeitsangaben auf einzelne Zeiträume eindeutig zugeordnet werden („Historisierung“).	
Aufbewahrungspflichten	●	Bei der Buchführung entstandene oder dort in digitaler Form eingegan-	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 23

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 11 -

		gene Aufzeichnungen, Daten, Datensätze und (elektronische) Dokumente sind unverändert aufzubewahren und dürfen nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist gelöscht werden.	
		Hinweis: Bei aufzubewahrende Dateien ist darauf zu achten, dass diese innerhalb der Aufbewahrungsfristen jederzeit lesbar gemacht und auch verarbeitet werden können müssen. Zu denken ist dabei an Hardware- und Softwarewechsell sowie Archivdateien.	
	●	Daten, Datensätze und elektronische Dokumente müssen für Zwecke des maschinellen Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung vorgehalten werden.	BMF [GoBD] (14.11.2014), Rz. 22 ff.
	●	Die Pflicht, Dokumente, Daten und Datensätze aufzubewahren und für die Auswertung auswertbar bereit zu halten, gilt nicht nur für den Bereich der Finanzbuchhaltung, sondern für alle Unterlagen, Bewegungs- und Stammdaten mit steuerlicher Relevanz aus Vor-, Neben- und Nachsystemen.	BMF [GoBD] (14.11.2014), <i>passim</i> .

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 12 -

1.2 Buchführungsorganisation

Buchführung als zentrales Erfassungs- und Ordnungsinstrument

Schematisiert lässt sich der Ablauf im Rechnungswesen wie folgt beschreiben:



Erläutert am Beispiel des Prozesses **Einkauf von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Waren**:

Abteilung	Aktion	Erfassung
Einkauf/ Kreditoren-Buchhaltung	Stammdatenpflege	Erfassung/ Aktualisierung der Stammdaten der Lieferanten
Fachabteilung/ Einkauf	Bedarfsermittlung und Bestellung	Erfassung der Bestellung im Warenwirtschaftssystem (ERP)
Lager/ Fachabteilung	Wareneingang, mengenmäßige Prüfung	Erfassung Lieferschein, ebenso im Warenwirtschaftssystem
Einkauf/ Fachabteilung/ Kreditoren-Buchhaltung	Rechnungsprüfung	Verbuchung Eingangsrechnung
Buchhaltung	Zahlungsabwicklung	Ausgleich Kreditorenkonto
Buchhaltung	Fortschreibung Hauptbuch	Erfassen von Warenbewegung und Kreditorenrechnung

Buchungspflichtige Aktionen werden als **Geschäftsvorfälle** in der Buchhaltung erfasst. Die fortlaufende (chronologische) Erfassung der Geschäftsvorfälle wird auch als „Grundbucheintrag“ oder Eintrag im „Journal“ bezeichnet.

Diese erstmalige Erfassung eines Geschäftsvorfalles erfolgt oft auch in sog. **Vorsystemen oder Nebenbüchern**. Dazu gehören:

- Warenwirtschaftssystem, Materialwirtschaft oder ERP (Enterprise Resource Planning)-System;
- ‚Geschäftsfreundebücher‘ (Kontokorrentbücher)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 13 -

- Debitoren
- Kreditoren
- Zahlungsverkehr
- Anlagenbuchhaltung
- Personalbuchhaltung

Der Finanzbuchhaltung mit ihren Nebenbüchern ist die **Kosten- und Leistungsrechnung (Betriebsbuchhaltung)** in der Regel nachgelagert. Das bedeutet: die Daten werden zunächst in der Finanzbuchhaltung erfasst, in einem zweiten Schritt in die Betriebsbuchhaltung überspielt.

Besondere Bedeutung hat in diesem Zusammenhang, schon in der Buchführung alle zusätzlichen Informationen für das interne Rechnungswesen zu erfassen. So werden **Kostenstellen und Kostenträger** soweit möglich bereits im Buchungssatz für die Buchführung erfasst.

Im **internen Rechnungswesen** können gegebenenfalls Anpassungsbuchungen erfolgen, beispielsweise die Neubewertung von Abschreibungen für Zwecke der Kalkulation, die innerbetriebliche Leistungsrechnung und schließlich die Auswertung im Rahmen des Controllings.

Am Ende der Periode, spätestens am Ende des Geschäftsjahres, erfolgt im **externen Rechnungswesen** die Zusammenfassung (Aggregation) der Informationen aus der Buchführungen mit der Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses und der steuerlichen Gewinnermittlung (Steuerbilanz).

Während in kleinen und mittleren Unternehmen oder Kanzleien internes und externes Rechnungswesen von der gleichen Person, bzw. in der gleichen Abteilung erfasst wird, werden diese **Bereiche des Rechnungswesens** bei größeren Unternehmen **funktional getrennt**:

- Die **Finanzbuchhaltung** beschäftigt sich mit der Buchführung bis hin zur Erstellung des Jahresabschlusses oder der Steuerbilanz für die Steuererklärungen. Da die Buchführung die Datengrundlage für die Kosten- und Leistungsrechnung bereitstellt, ist die Buchführung insoweit Dienstleister für das interne Rechnungswesen.
 - Die für das **interne Rechnungswesen** zuständige Abteilung wird traditionell weiter unterschieden in:
 - die **Betriebsbuchhaltung** für die (fortlaufende) Kosten- und Leistungsrechnung und
 - die **Planung/Statistik** für die Bereitstellung zukunftsorientierter Informationen.
 - Einige Unternehmen betonen die Bedeutung einer betriebswirtschaftlichen Unternehmensführung bereits in der **Organisationsstruktur** ihres Rechnungswesens und dessen Bezeichnung. Die Abteilung heißt dann in der Regel „Controlling“.
- Die Zusammenfassung soll auf der **Ebene der Erfassung** sicherstellen, dass internes und externes Rechnungswesen eine gemeinsame Datengrundlage haben.

Auf **Ebene der Auswertung** stehen dann betriebswirtschaftliche Analysen im

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 14 -

Vordergrund, z.B. die kurzfristige Erfolgsrechnung.

Außerdem soll durch **Ausrichtung des Rechnungswesens am Controlling** dessen Rolle im Rahmen einer zielorientierten Unternehmensführung deutlich gemacht werden.

Beispiel A-1 Ablauforganisation des Controlling im Unternehmen

■ Idealtypisch könnte das Controlling im Unternehmen wie folgt aufgebaut werden:

- Im Rahmen der Unternehmensplanung werden Zielgrößen für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage festgelegt, z.B.:
 - Eigenkapitalrendite, die mindestens erreicht werden soll;
 - Die Sicherstellung der jederzeitigen Zahlungsfähigkeit durch Vorgabe eines positiven Cash Flows aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit; oder
 - ein bestimmtes Umsatzwachstum.
- Die Geschäftsvorfälle werden fortlaufend im Rechnungswesen erfasst, d.h.
 - ausschließlich nach gesetzlichen Vorgaben für das externe Rechnungswesen; sowie
 - nach betriebswirtschaftlichen Prinzipien im internen Rechnungswesen.
- Controlling im engeren Sinne bedeutet:
 - Die Informationen aus dem Rechnungswesen werden fortlaufend ausgewertet;
 - Anhand der Zielvorgaben überprüft und
 - ggfs. Abläufe bei Abweichungen nachjustiert, ggfs. angepasst.

Fall A-1: Zusammenhang Unternehmensführung – Controlling – Rechnungswesen

Die Leitung eines Maschinenbauunternehmens hat die Marktführerschaft in einem bestimmten Geschäftsbereich als Strategie vorgegeben. Diese soll am Umsatzanteil des Unternehmens am Gesamtumsatz in diesem Geschäftsbereich gemessen werden.

Heruntergebrochen bedeutet dieses Ziel ein monatliches Umsatzwachstum von – beispielsweise – 0,5% pro Monat.

Die Finanzbuchhaltung erfasst den Umsatz nach allgemeinen Grundsätzen. Das bedeutet im Anlagenbau grundsätzlich, dass der Kunde die Anlage abgenommen haben muss. Ansonsten gilt der Umsatz nicht als realisiert.

Dem gegenüber erfasst die Betriebsbuchhaltung den Umsatz grundsätzlich nach dem Fertigstellungsgrad (periodengerecht).

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 15 -

Das Controlling gleicht die Umsatzentwicklung fortlaufend ab und leitet ggfs. Gegenmaßnahmen ein.

Am Beispiel der Umsatzrealisation lässt sich auch der grundsätzliche Unterschied zwischen externem und internem Rechnungswesen erläutern:

Im internen Rechnungswesen kommt es vor allem darauf an, die Geschäftsvorfälle nach betriebswirtschaftlichen Kriterien abzubilden. Im externen Rechnungswesen gelten die von außen vorgegebenen Normen, um die Vergleichbarkeit der Darstellung nach außen sicher zu stellen.

Das Controlling muss beides im Blick haben: (a) für die externe Kommunikation (z.B. gegenüber Investoren) müssen die extern kommunizierten Umsätze auch erreicht werden, während (b) nach Innen die selbst gesteckten Ziele im Vordergrund stehen.

Das **Rechnungswesen** hat für das Unternehmen insbesondere folgende **Funktionen**:

- **Informationsfunktion**
 - regelmäßig die wichtigste Aufgabe des Rechnungswesens;
 - Die sog. „Adressaten“ sollen unterrichtet werden, wie es um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens bestellt ist;
- **Dokumentationsfunktion**
 - ist die Grundaufgabe des Rechnungswesens;
 - durch die Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle soll betriebliches Handeln kontrollierbar gemacht werden. Dadurch können strafbare Handlungen (z. B. Unterschlagungen oder Schmiergeldzahlungen) sowie Fehlentscheidungen der Unternehmensleitung auch nachträglich aufgedeckt werden.
- **Zahlungsbemessungsfunktion**
 - durch die Ermittlung des Jahresergebnisses wird für die Eigenkapitalgeber die Höhe der erfolgswirksamen Vergütung (Gewinnausschüttung, Dividende) festgelegt;
 - auch der Fiskus (Finanzbehörden) legt für Zwecke der Ertragsbesteuerung das durch das Rechnungswesen ermittelte Jahresergebnis zu Grunde.
- **Kommunikationsfunktion**
 - Der Jahresabschluss muss offengelegt oder hinterlegt werden. Er steht damit Gläubigern des Unternehmens, aber auch Ratingagenturen zur Auswertung zur Verfügung.
 - Darüberhinausgehend veröffentlichen insbesondere große Unternehmen oder Unternehmen von öffentlichem Interesse Informationen aus dem Rechnungswesen im Rahmen des Geschäftsberichts.

Funktionen und Bereiche des Rechnungswesens

In Anlehnung an die traditionelle Bezeichnung werden folgende **Bereiche in der Finanzbuchhaltung** unterschieden:

- **Grundbuch/Journale/Prima Nota**
Das Grundbuch, auch als Journal oder Primanota bezeichnet, ist eine Liste

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 16 -

(Tabelle), in der die eingegebenen Buchungssätze fortlaufend, in der Regel chronologisch, erfasst werden. Bei den meisten softwarebasierten Buchhaltungssystemen werden die Eintragungen zu Buchungsstapeln zusammengefasst. Der Vorteil einer solchen Gliederung nach Buchungsstapeln ist, dass nicht sämtliche Buchungen einer Periode zum gleichen Zeitpunkt festgeschrieben werden müssen. Dadurch besteht die Möglichkeit, die zunächst erfassten Buchungssätze eines Stapels zu überprüfen. Erst wenn ein Stapel vollständig erfasst und für richtig befunden wurde, muss dieser zeitnah festgeschrieben werden.

- **Nebenbücher**

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden bestimmte Bereiche der Buchführung in eigene Kreise ausgegliedert. Diese werden traditionell als Nebenbücher, bei EDV-gestützten Systemen oft auch als Module, bezeichnet.

Zur Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuerbilanz müssen die Buchungen aus den Nebenbüchern in das sog. Hauptbuch übertragen werden. Gebräuchlich sind folgende Nebenbücher:

- Warenbuch (Aufzeichnung des Wareneingangs und des Warenausgangs)
Gemäß § 143 AO muss der Wareneingang und gemäß § 144 AO der Warenausgang gesondert aufgezeichnet werden. Wenn sich diese Angaben aus der Buchführung ergeben, bedarf es keiner gesonderten Erfassung (AEAO zu § 143 AO bzw. zu § 144 AO, § 1 S. 3). Wenn die Materialwirtschaft für ein Unternehmen besondere Bedeutung hat, erfolgt eine Erfassung der Zu- und Abgänge in einem eigenen System, oft als „Warenwirtschaft“ oder „Materialwirtschaft“, aber auch als „ERP-System“ (Enterprise Resource Planning-System) bezeichnet.
- Anlagenbuchhaltung
In der Anlagenbuchhaltung werden neben den Zu- und Abgängen von Anlagegütern auch die Abschreibungen erfasst. Da im Hauptbuch in der Regel nur die Salden der Sachkonten vorgetragen werden, für Zwecke des Anlagespiegels jedoch auch die (ursprünglichen/historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die kumulierten Abschreibungen der Vorjahre benötigt werden, erfolgt die Erfassung in einem eigenen Nebenbuch. Da sie früher auf solchen geführt wurden, ist zuweilen auch der Begriff der Anlagenkartei zu finden.
- **Kontokorrentbuchhaltungen** (Geschäftsfreundebücher)
Für Zwecke der fortlaufenden Buchführung ist eine Zuordnung der noch ausstehenden Rechnungen auf Kunden (Debitoren) oder Lieferanten (Kreditoren) erforderlich. Dadurch soll eine fristgerechte Zahlung sichergestellt werden. Aus diesen Nebenbüchern lassen sich Zahlungsvorschlagslisten (für die Kreditoren) oder Mahnungen (für die Debitoren) erzeugen. In das Hauptbuch wird für Zwecke der Jahresabschlusserstellung in der Regel nur der Saldo der Bilanzposten („Forderungen/Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“) und für den Anhang ggfs. die Restlaufzeiten übertragen.
- **Lohn-/Gehaltsbuchhaltung** (Lohnkonten)
Die separate Führung der Lohnkonten hat im Wesentlichen zwei

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 17 -

Gründe. Zum einen soll der Kreis, der mit den Zahlen vertrauten Mitarbeiter, geringgehalten werden, damit nicht jede/r Mitarbeiter/in der Buchhaltung über die Vorstandsgehälter informiert ist. Zum zweiten erfordert die Lohn-/Gehaltsabrechnung besondere spezialisierte Kenntnisse. Die Lohn-/Gehaltsbuchhaltung wird daher oft in der Personalabteilung (Personalverwaltung) geführt.

- **Hauptbuch**
Das Hauptbuch, teilweise auch als Sachkonten bezeichnet, bildet die Grundlage für die Erstellung des Jahresabschlusses und der steuerlichen Gewinnermittlung. Periodisch werden dazu die Salden der Nebenbücher in das Hauptbuch übertragen, um zusammen mit den anderen Sachkonten weiter verarbeitet zu werden. Die Darstellung der Salden der Sachkonten (Hauptbuch) erfolgt typischerweise tabellarisch in einer Summen- und Saldenliste. Auf diesen bauen die Auswertungen, beispielsweise der Jahresabschluss oder automatisierte Bilanzanalysen auf.
- **Kosten- und Leistungsrechnung**
Im sog. „Einkreissystem“ werden die Konten der Kosten- und Leistungsrechnung als ein Bestandteil der Buchhaltung geführt. In der Regel werden in der Praxis jedoch zwei separate Kreise für die Finanzbuchhaltung und die Betriebsbuchhaltung geführt. Dabei werden die Daten aus der Finanzbuchhaltung periodisch an die Betriebsbuchhaltung übergeben, um dort für Zwecke des internen Rechnungswesens bearbeitet zu werden. Nach Abschluss der Kosten- und Leistungsrechnung werden die für das externe Rechnungswesen relevanten Informationen zurück in die Finanzbuchhaltung übernommen.

Im **internen Rechnungswesen** wird in der Regel ein dreistufiger Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung vorgesehen:

- Die **Kostenartenrechnung** bildet die Schnittstelle zur Finanzbuchhaltung. Hier werden die Daten aus dem externen Rechnungswesen übernommen. Außerdem werden in der Kostenartenrechnung die übernommenen Werte an die Informationsbedürfnisse des internen Rechnungswesens angepasst. Ein Beispiel ist die Ergänzung um den kalkulatorischen Unternehmerlohn und die kalkulatorischen Abschreibungen.
- In der **Kostenstellenrechnung** werden die Kosten auf die einzelnen Verantwortungsbereiche, Kostenstellen genannt, verteilt.
- Die **Kostenträgerrechnung** umfasst einmal die Kostenträgerstückrechnung, also die Kalkulation der angebotenen Produkte und Dienstleistungen. Zum anderen wird der betriebswirtschaftliche Unternehmenserfolg im Rahmen der Kostenträgerzeitrechnung (kurzfristige Erfolgsrechnung) ermittelt.

Konto, Kontenrahmen und Kontenplan

Kleinste Erfassungseinheit in der Finanzbuchführung ist das „**Konto**“. Konten, die gleiche oder ähnliche Inhalte abbilden, werden zunächst zu **Kontengruppen** und mehrere Kontengruppen zu **Kontenklassen** zusammengefasst.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 18 -

Beispiel A-2 Konto, Kontengruppe und Kontenklasse

Die Kontonummer 00510 für „Grundstücke unbebaut“ gehört zur Kontenklasse 0 (immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen), zur Kontengruppe 00 (Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken) und zur Kontenart 005 (Grundstücke unbebaut).

Entsprechend ihrer **Zuordnung** lassen sich folgende Kategorien von Konten unterscheiden:

- **Bestandskonten** sind Konten, die in die Bilanz einfließen. Nur deren Salden werden auf neue Rechnung vorgetragen. Buchungen, die nur auf Bestandskonten erfolgen, werden als erfolgsneutral bezeichnet, da deren Veränderungen das Jahresergebnis nicht verändern.
- Auf **Erfolgskonten** werden Aufwendungen und Erträge, also die erfolgswirksamen Veränderungen des Eigenkapitals erfasst. Diese fließen in die Gewinn- und Verlustrechnung ein. Buchungen auf Erfolgskonten werden als erfolgswirksam bezeichnet. Diese fließen in das Jahresergebnis (Jahresüberschuss/-fehlbetrag) ein und werden daher nicht getrennt auf Kontenebene, sondern über den Gewinn-/ Verlustvortrag in der Bilanz vorgetragen.
- **Gemischte Konten** sind solche, die unterjährig als Bestandskonten geführt werden. Bekannt sind gemischte Konten aus der Warenwirtschaft. Auf einem „Warenkonto“ (Konto „Wareneinsatz“) werden Zugänge mit Einkaufspreisen und Abgänge mit Verkaufspreisen gebucht. Im Rahmen der Abschlussarbeiten werden die Ergebnisse aus der Inventur eingebucht und dadurch der Bestand im Jahresabschluss richtig erfasst.
- **Finanzkonten** oder **Geldkonten** sind solche, die die Bestände der flüssigen Mittel (Kassenbestände, Guthaben bei Kreditinstituten und kurzfristig fällige Anlagen von Finanzmitteln) erfassen. Diese fließen zum einen als Bestandskonten in die Bilanz ein, zum anderen werden deren Veränderungen in der Kapitalflussrechnung erfasst.

Um die Erfassung und Verarbeitung in der Buchhaltung zu vereinfachen, werden bestimmten Konten bestimmte **Funktionalitäten** zugewiesen:

- **Saldovortragskonten** dienen dazu, die Salden der Bestandskonten (Bilanzkonten) auf neue Rechnung vorzutragen.
- **Automatikkonten** führen automatisch bestimmte Rechenoperationen durch. Oft ist es die automatische Berechnung der Umsatzsteuer oder der Vorsteuer.
- **Sammelkonten** fassen bestimmte Kontengruppen auf einem Sachkonto zusammen. Wenn beispielsweise Debitoren und Kreditoren in Nebenbüchern geführt werden, werden deren Salden zum Jahresabschluss auf dem Sammelkonto „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ oder „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ erfasst.

Grundvoraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens ist die geordnete Erfassung und Darstellung der Daten. Für den Bereich der Zuordnung der Konten sind dabei **Kontenrahmen** hilfreich. Diese geben die Zuordnung von Konten

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 19 -

zu einzelnen Kontenklassen vor. Außerdem listen diese eine Vielzahl von Konten im Rahmen eines Kontenplans auf.

In Deutschland weit verbreitet sind:

- Die „SKR“ („Spezialkontenrahmen“) der DATEV eG, insbesondere
 - SKR03, dessen Gliederung sich an betrieblichen Funktionen orientiert;
 - SKR04, der nach Posten des Jahresabschlusses gegliedert ist.
- Der Industriekontenrahmen (IKR). Dieser wird vom Bundesverband der Deutschen Industrie herausgegeben und orientiert sich besonders an den Bedürfnissen des produzierenden Gewerbes.

Digitale Buchführung

Da die Erfassung und Verarbeitung von Daten im Mittelpunkt der Buchführung stehen, eignet sich diese in besonderer Art und Weise für die Digitalisierung. Zu denken ist dabei an:

- Die **digitale Buchführung**, mit
 - der zentralen Erfassung von Daten in einer Cloud. In der Regel werden Belege ‚vor Ort‘, d.h. beim Unternehmen, eingescannt. Dies hat den Vorteil, dass Originalbelege und Dokumente an einem Ort zur Verfügung stehen; die Verbuchung kann aber an einem anderen Ort, beispielsweise beim Steuerberater erfolgen.
 - Die Möglichkeit, von jedem Ort mit Internetzugang auf Daten und Auswertungen zugreifen zu können.
- **Ersetzendes Scannen** mit dem Verzicht auf die Ablage von Belegen und anderen relevanten Unterlagen in Papierform. Der Vorteil liegt in einem geringeren Aufwand für die Erfassung, weitere Verarbeitung und Archivierung. Wesentliche Grundlage für das ersetzende Scannen ist die von der Bundessteuerberaterkammer und dem Deutschen Steuerberaterverband e.V. im Oktober 2014 im berufsrechtlichen Handbuch veröffentlichte Muster-Verfahrensdokumentation. Weiterer Vorteil des ersetzenden Scannens ist die Verfügbarkeit der digitalisierten Belege für die digitale Buchführung. Da der Anteil digitalisierter Belege zunimmt, beispielsweise der Versand elektronischer Warenbegleitpapiere und Rechnungen, muss bei einer vollständigen Umstellung des Belegwesens auf ersetzendes Scannen kein Systembruch mehr in Kauf genommen werden. Sämtliche Daten sind einheitlich auf dem Bildschirm einzusehen und können als Dateien abgelegt werden.
- **Digitale Datenanalyse**. Da sie digitaler Form vorliegen, können die Daten und Informationen aus dem digitalen Rechnungswesen auch automatisiert ausgewertet werden. Dadurch lassen sich auch größere Datenmengen auf Fehler und Manipulationen überprüfen. Einsatzmöglichkeiten für die digitale Datenanalyse sind:
 - Überprüfung und Plausibilisierung der erfassten Eingaben in der Buchführung, beispielsweise die Bildung von Kontrollsummen oder Perioden vergleichen;
 - Überwachung der Einhaltung von Gesetzen und unternehmensinternen Compliance-Richtlinien, beispielsweise durch Analyse der Kassenfehlbeträge;

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 20 -

- Aufdecken von Betrugs- und Manipulationsdelikten sowie Sicherheitslücken, beispielsweise bei Lastschriftinzügen;

1.3 Qualitätsgrundlagen in der Buchführung

Ziel der Qualitätssicherung in der Buchführung

Die Buchführung genügt den **Qualitätsanforderungen**, wenn der zu Grunde liegende Leistungsprozess die **Ordnungsmäßigkeit der Buchführung** sicherstellt. Durch die Einrichtung eines strukturierten und übersichtlichen Prozesses lassen sich mit der Leistungserstellung verbundene Risiken minimieren.

Bearbeitungsschritte in der Finanzbuchhaltung

In Anlehnung an die Darstellung in dem von der BStBK, DStV e.V. und DATEV eG herausgegebenen Handbuchs „Qualitätssicherung und Qualitätsmanagement in der Steuerberatung“ lassen sich folgende Bearbeitungsschritte für die Finanzbuchhaltung unterscheiden:

(1) Neuanlage Mandat Fibu

- Auftragsvereinbarung und/oder Auftragsbestätigung erfassen
- Zugang zur Cloud einrichten – alternativ: Datenträgeraustausch einrichten und genehmigen lassen
- Stammdaten in der EDV eingeben
- elektronische Übermittlung von und zu Nebenbüchern/Modulen einrichten, beispielsweise
 - ▶ die elektronische Übermittlung von Bankdaten;
 - ▶ die Erfassung in der Anlagenbuchhaltung bei Zu- und Abgängen von Anlagegütern;
 - ▶ die Übernahme von Buchungen aus der Lohnbuchhaltung;
 - ▶ Schnittstelle zur Warenwirtschaft.
- Schnittstellen zu anderen Programmen einrichten, beispielsweise
 - ▶ zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung an die Finanzverwaltung
 - ▶ zu Statistiken und anderen Meldungen.
- Dokumentenablage Fibu anlegen.
- Berücksichtigung von Besonderheiten beim Mandanten, z.B.
 - ▶ Soll-/Ist-Versteuerung
 - ▶ Dauerfristverlängerung
 - ▶ zusammenfassende Meldung
 - ▶ Auswertungsumfang (z.B. offene Postenliste, individuelle BWA)

(2) Vorbereitung

- Eingang der Belege im Posteingang dokumentieren
- Durchsicht der Unterlagen
- Unterlagen sortieren

(3) Verbuchung

- Fortlaufende Kontrolle evtl. fehlender Angaben, z.B.
 - ▶ Vollständigkeit der Angaben auf Rechnungen zum Vorsteuerabzug

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling	
	A	Externes Rechnungswesen

- ▶ Vollständigkeit der Angaben bei Bewirtungsaufwendungen und Geschenken
- (b) Frageliste der Vorperiode bearbeiten und laufende Fragen dokumentieren
- (c) Übernahme der Lohnbuchhaltung
- (d) Verarbeitung wiederkehrenden Buchungen
- (e) Übernahme der Datensätze für die Eingangsrechnungen (Kreditoren) und Ausgangsrechnungen (Debitoren)
- (f) Verbuchung des Zahlungsverkehrs (Kasse und Bank), so weit als möglich elektronisch
- (g) Aktualisierung des Anlagevermögens
- (h) Fragen klären und ggfs. Nachkontierungen vornehmen

(4) Kontrolle

- (a) Konten durchsehen und abstimmen, insbesondere
 - ▶ Verrechnungs- und Transitkonten wieder glattstellen;
 - ▶ Kassen- und Banksalden abstellen;
 - ▶ Durchsicht Summen- und Saldenliste auf umgeschlagene Salden unter Nutzung von Hilfsprogrammen (z.B. Haben-Salden auf Aufwandskonten)
- (b) Abstimmung Offene-Posten-Konten
- (c) BWA prüfen, insbesondere auf Plausibilität des Ergebnisses
- (d) Buchführung zur Kontrolle weiterleiten, beispielsweise an die/den verantwortlichen Berufsträger/in

(5) Abschließende Tätigkeiten

- (a) Zusammenstellung der vom Mandanten benötigten Auswertungen (elektronisch oder in Papierform)
- (b) Zusammenstellung von Belegen für den Jahresabschluss und Steuererklärungen, beispielsweise
 - ▶ wesentliche Zugänge im Anlagevermögen
 - ▶ Hinweise auf und Berechnungsgrundlagen für Rückstellungen
 - ▶ Zuwendungsbestätigungen
- (c) Datenübermittlung an Institutionen
 - ▶ Umsatzsteuer-Voranmeldungen
 - ▶ Zusammenfassende Meldungen
 - ▶ Statistikämter
- (d) Vorläufe/Buchungstapeln festschreiben
- (e) Weitergabe von Informationen an den Sachbearbeiter für die Lohnabrechnung und den Jahresabschluss, beispielsweise
 - ▶ Nachträgliche Änderungen bei den Sachbezügen (z.B. neuer Dienstwagen, betriebliche Altersversorgung)
 - ▶ Geschenke an Mitarbeiter
 - ▶ Barauszahlung von Löhnen
 - ▶ Änderung von Beteiligungsverhältnissen
- (f) Aktualisierung von Mandantenbesonderheiten und der Dauerakte
- (g) Bereitstellung von Unterlagen für den Mandanten
- (h) Erfassung der Zeiten, Abschluss des Auftrages und Vorbereitung der Rechnung

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 22 -

(6) Durchführung des Jahreswechsels

(a) Übergabe einer abschlussreifen Finanzbuchhaltung

(b) Vorbereitung Jahresabschluss, z.B.

- ▶ Abstimmung Nebenbücher, wie Anlagevermögen
- ▶ Informationen wie Wertberichtigungsbedarf bei Forderungen, Abschreibungsbedarf bei Anlagegütern
- ▶ Information zu evtl. erforderlichen Rückstellungen

(c) Jahreswechsel durchführen:

- ▶ Übernahme Salden der Sachkonten
- ▶ Übernahme Offene-Posten-Liste

2 Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht

2.1 Bestandteile des Jahresabschlusses

Pflichtbestandteile

Zu einem vollständigen Jahresabschluss gehören:

- immer eine **Bilanz** und eine **Gewinn- und Verlustrechnung** (§ 242 Abs. 3 HGB)
- Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften ohne eine natürliche Person als Vollhafter (sog. „KapCoGes“ i.S.d. § 264a HGB, z.B. GmbH & Co. KG) müssen diese um einen **Anhang** (§§ 284ff. HGB) ergänzen.

Weitere Rechnungslegungsinstrumente

Freiwillig hinzugefügt werden können die folgenden Rechnungslegungsinstrumente:

- **Kapitalflussrechnung**
- **Eigenkapitalspiegel**
- **Segmentberichterstattung**

Verpflichtend sind diese jedoch nur für kapitalmarktorientierte Gesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (vgl. §§ 264 Abs. 1 S. 2 HGB i.V.m. §§ 264 Abs. 1 S. 5, 288 HGB).

Lagebericht

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie Konzerne müssen zusätzlich einen Lagebericht aufstellen (vgl. § 289 HGB, § 315 HGB, DRS 20). Dieser umfasst insbesondere die folgenden Themen:

- Geschäftstätigkeit und Rahmenbedingungen,
- Ertragslage, Vermögenslage und Finanzlage, sowie
- Ausführungen zur Corporate Social Responsibility.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 23 -

Nicht-finanzielle Leistungsindikatoren

Gemäß § 267 HGB müssen „nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange“ in den Lagebericht einbezogen werden.

2.2 Bilanzierungsgrundsätze

Ziele und Unterschiede der Handels- und Steuerbilanz

Traditionell sind der handelsrechtliche Jahresabschluss und die steuerliche Gewinnermittlung (Steuerbilanz, Betriebsvermögensvergleich) in Deutschland eng miteinander verbunden, weshalb Unternehmen teilweise eine sog. „**Einheitsbilanz**“ aufstellen. Diese soll zwei Zwecken dienen:

- als Jahresabschluss sollen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und ggfs. der Anhang die Investoren über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage informieren. Die Informationen können den Fremdkapitalgebern für die Prüfung der Kreditwürdigkeit oder den Eigenkapitalgebern als Information über die Zukunftsaussichten und die Bemessungsgrundlage ihrer Gewinnausschüttung dienen; und gleichzeitig
- als Betriebsvermögensvergleich (Steuerbilanz) die Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern ermitteln.

Im Extremfall kann dies zu einem **Widerspruch** in sich führen. So könnten die Eigenkapitalgeber ein Interesse an einem möglichst hohen Bilanzgewinn haben, da dies zum einen zu einer höheren Gewinnausschüttung führt, zum anderen die Kreditwürdigkeit erhöht und damit eine Finanzierung von Investitionen leichter macht. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung ist das Interesse typischerweise auf eine möglichst geringe Bemessungsgrundlage ausgerichtet, um die Steuerlast zu minimieren.

Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung

Während sich die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auf die fortlaufende Erfassung der Geschäftsvorfälle beziehen (Buchführung), gibt es verwandte Grundsätze für die Erstellung des Jahresabschlusses, in Abgrenzung als **Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung** bezeichnet. Da beide Bereiche (Buchführung und Bilanzierung) eng miteinander verbunden sind, werden beide in der Regel als „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung“ (**GoB**) zusammengefasst.

Diese GoB sind teilweise in Gesetzen schriftlich niedergelegt („kodifiziert“), teilweise werden sie aus dem praktischen Vorgehen („kaufmännische Übung“) oder anderen Grundsätzen abgeleitet.

Zu den GoB gehören:

- **Grundsatz der Bilanzkontinuität:**
 - Übereinstimmung der Schlussbilanzwerte mit den Eröffnungsbilanzwerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)
 - Grundsätzliche Beibehaltung der Bewertungsmethoden (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 24 -

- Grundsatz der Ansatzkontinuität (§ 246 Abs. 3 S. 1 HGB)
- Annahme der **Unternehmensfortführung** („going concern“-Prämisse), § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
- **Grundsatz der Einzelbewertung** (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
- **Vorsichtsprinzip und Realisationsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
 - Vorsichtige Bewertung unter Berücksichtigung aller vorhersehbaren Risiken und Verluste
 - Berücksichtigung von Gewinnen nur, wenn diese am Abschlussstichtag realisiert sind
- **Grundsatz der Periodenabgrenzung** (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB): Aufwendungen und Erträge sind entsprechend ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu erfassen, nicht aufgrund eines Geldmittelzu- oder -abflusses.
- **Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit** sowie der **Übersichtlichkeit**.
- **Verrechnungsverbot** (§ 246 Abs. 2 HGB): Aktiva dürfen nicht mit Passiva, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.
- **Stichtagsprinzip**: die Bilanz wird auf einen bestimmten Stichtag aufgestellt. Das bedeutet, dass sämtliche zu diesem Zeitpunkt vorhandenen wertbegründenden Tatsachen zu berücksichtigen sind, auch wenn diese erst nach dem Stichtag bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, sog. „wertaufhellende Tatsachen“).

Bilanzierungsgebote, -pflichten, -verbote, -wahlrechte

Gemäß § 246 Abs. 1 S. 1 HGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten. Aus diesem **Vollständigkeitsgebot** folgt, dass grundsätzlich sämtliche Geschäftsvorfälle, die die Definition der vorgenannten Elemente des Jahresabschlusses erfüllen, in den entsprechenden Posten des Jahresabschlusses zu berücksichtigen sind.

Dieses Regel-Ausnahme-Prinzip sagt aus, dass eine grundsätzliche Bilanzierungspflicht besteht, es sei denn das HGB verbietet eine Bilanzierung. Solche **Bilanzierungsverbote** sind durch die Formulierung „dürfen nicht“ im Gesetztext zu erkennen.

Wichtige Bilanzierungsverbote im Jahresabschluss sind:

- auf der **Aktivseite**
 - gemäß § 248 Abs. 1 HGB:
 - Gründungsaufwendungen
 - Aufwendungen für die Beschaffung von Eigenkapital
 - Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen
 - wenn das Wahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 S. 1 HGB ausgeübt werden soll, besteht ein Aktivierungsverbot für „selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 25 -

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens“ (§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB).

- Auf der **Passivseite**: nicht ausdrücklich genannten Rückstellungen (§ 249 Abs. 2 S. 1 HGB)

In der Steuerbilanz besteht folgendes **Aktivierungsverbot**:

- Unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, insbesondere: selbst erstellte immaterielle Anlagegüter (§ 5 Abs. 2 EStG)

Bei einem Aktivierungswahlrecht kann das Unternehmen entscheiden, ob es die Aufwendungen als Vermögensgegenstand in die Bilanz aufnimmt, oder erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung belässt. Im Gesetzeswortlaut sind diese an der Verwendung des Modalverbs „können“ erkennbar. Gemäß § 248 Abs. 2 S. 1 HGB „können“ selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert werden.

Aus- blick	<p>Aus der Zusammenschau der beiden Vorschriften für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ergibt sich</p> <ul style="list-style-type: none"> • im Jahresabschluss ein Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB), • während bei der steuerlichen Gewinnermittlung (Steuerbilanz) dagegen ein Aktivierungsverbot besteht (§ 5 Abs. 2 EStG). <p>Wenn also ein Unternehmen beispielsweise die Aufwendungen für ein selbstgeschaffenes Patent im Jahresabschluss aktiviert, kommt es zwangsweise zu einer Abweichung des Ergebnisses laut (handelsrechtlicher) Gewinn- und Verlustrechnung vom Ergebnis der Steuerbilanz. Die auf dieser Grundlage ermittelten Ertragsteuern sind somit niedriger als es sich auf Grundlage des handelsrechtlichen Ergebnisses vor Steuern ergibt. Denn höherer Aufwand (hier: aus der Entwicklung des Patents) gegenüber einem niedrigeren Aufwand im Jahresabschluss (aufgrund der Aktivierung) führt zu einer zunächst niedrigeren Steuerbelastung. Diese Ergebnisunterschiede (und damit Unterschiede in der Steuerbelastung) lösen sich in den Folgejahren durch die Abschreibung des selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstandes wieder auf. Im Jahresabschluss wird dieser zeitlich begrenzte Unterschied durch latente Steuern ausgeglichen.</p>
-----------------------	---

Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen

Insbesondere für Zwecke der Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage, aber auch für die Buchführung ist die Abgrenzung folgender Vermögenssphären von Bedeutung:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 26 -

Vermögenssphäre	Betriebsvermögen	Privatvermögen	Ertragbringendes Privatvermögen
Definition	„Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Stpfl. genutzt werden oder dazu bestimmt sind“ (R 4.2, Abs. 1 S. 1 EStÄR 2012)	Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar privat genutzt werden.	Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, die zur Erzielung von Einnahmen gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 Nrn. 4 bis 7 EStG dienen. Die damit verbundenen Aufwendungen sind daher (anteilig) als Werbungskosten abzugsfähig (§ 9 Abs. 1 S. 1 f. EStG)
Beispiel	Werkstatt	Privat genutztes Wohnhaus	Privat-Kfz, bei dem Kilometergeld für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte abgezogen werden kann (§ 9 Abs. 1 S.3 § 4 EStG)
Buchhalterische Erfassung	Verbuchung des Wirtschaftsgutes und aller damit verbundenen Aufwendungen (Betriebsausgaben) und Erträge (Betriebseinnahmen) [Vollständigkeitsgebot]	Unterliegen nicht der Buchführungspflicht	

In diesem Zusammenhang hat die Abgrenzung zwischen (steuerlichem) Betriebs- und Privatvermögen besondere Bedeutung.

Hier gilt folgende Unterscheidung:

- Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Unternehmens genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges Betriebsvermögen (R 4.2, Abs. 1 S. 1 EStÄR 2012). Voraussetzung ist, dass sie zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 27 -

(R 4.2, Abs. 1 S. 4 EStÄR 2012 – Ausnahmen gelten für Grundstücke oder Grundstücksteile).

- Das gewillkürte Betriebsvermögen umfasst Wirtschaftsgüter, „die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind“ (R 4.2, Abs. 1 S. 3 EStÄR 2012). Bei einem Anteil der betrieblichen Nutzung zwischen 10 % und 50 % kann der Steuerpflichtige entscheiden, ob er diese Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens seinem Betriebsvermögen oder seinem Privatvermögen zuordnet. Bei einer Zuordnung zum Betriebsvermögen muss er das Wirtschaftsgut in seiner Buchhaltung erfassen. Sämtliche damit verbundenen Aufwendungen sind dann steuerlich zu berücksichtigende Betriebsausgaben und sämtliche damit verbundenen Erträge Betriebseinnahmen.
- Wirtschaftsgüter (mit Ausnahme von Grundstücken und Grundstücksteilen), die zu weniger als 10 % betrieblich genutzt werden, gehören zum notwendigen Privatvermögen (R 4.2, Abs. 1 S. 5 EStÄR 2012). Die Konsequenz: diese Wirtschaftsgüter dürfen nicht in der Buchhaltung erfasst werden. Damit zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge sind grundsätzlich steuerlich irrelevant. Soweit sie zum ertragsbringendem Privatvermögen gehören, können damit zusammenhängende Aufwendungen auf Anteile) als Betriebsausgaben (bei Gewinneinkunftsarten) bzw. Werbungskosten (bei den übrigen Einkunftsarten) darstellen.

Fall A-2: Das Kfz des Versicherungsvertreters

V ist hauptberuflich Angestellter bei einem Maschinenbauunternehmen. Um zusätzliche Einnahmen zu erzielen, eröffnet er eine Versicherungsagentur. Diese betreibt er nebenberuflich. Für den damit verbundenen Außendienst kauft er ein Kfz mit Anschaffungskosten von TEUR 60 (Nutzungsdauer: 6 Jahre, lineare AfA, Laufleistung in 01 insgesamt: 10.000 km).

Fall (a): Betrieblich gefahrene Kilometer: weniger als 1.000 km

Da der betriebliche Nutzungsanteil weniger als zehn Prozent beträgt ($\frac{1.000 \text{ km}}{10.000 \text{ km}}$), stellt das Fahrzeug notwendiges Privatvermögen dar. Das bedeutet: es darf nicht in der Buchhaltung der Versicherungsagentur erfasst werden. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen (z.B. Treibstoff oder Reparaturen) stellen Kosten der privaten Lebensführung dar und sind daher steuerlich grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Im Gegenzug bleiben Gewinne aus einer späteren Veräußerung außerhalb der Frist für private Veräußerungsgeschäfte (ein Jahr zwischen Anschaffung und Veräußerung) in der Einkommensteuer ebenfalls außer Ansatz. Soweit er keine höheren Kosten nachweist, kann er die betrieblich gefahrenen Kilometer mit 30 Euro-Cent für Dienstfahrten, ansonsten nur die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte geltend machen.

Fall (b): Betrieblich gefahrene Kilometer: mehr als 5.000 km

Aufgrund eines Nutzungsanteils von mehr als 50 % gehört das Kfz zum notwendigen Betriebsvermögen. Es ist daher verpflichtend mit Anschaffungskosten in Höhe

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 28 -

von EUR 60.000 in der Buchhaltung zu erfassen. Die Verbindlichkeit gegenüber dem Lieferanten ist eine Betriebsschuld. Die Abschreibung in Höhe von EUR 10.000 p.a. ($\frac{EUR\ 60.000}{6\ Jahre}$) ist in voller Höhe Betriebsausgabe. Die privat gefahrenen Kilometer stellen eine Privatentnahme dar.

Fall (c): Betrieblich gefahrene Kilometer zwischen 1.000 km und 5.000 km

Liegt der betrieblich veranlasste Anteil der Nutzung zwischen 10 % und 50 %, liegt es an V zu entscheiden, ob er das Kfz seinem Betriebsvermögen oder seinem Privatvermögen zuordnet (gewillkürtes Betriebsvermögen). Der steuerliche Vorteil einer Zuordnung in das Betriebsvermögen ist, dass sämtliche damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden können. Der Nachteil liegt zum einen in der Ertragsteuernpflicht bei einem Veräußerungsgewinn (unabhängig von einer Spekulationsfrist) und in der Versteuerung der Nutzungsentnahmen. Im Fall des Kfz kann dies entweder nach der ein %-Regel oder anhand der anteiligen tatsächlichen Kosten erfolgen.

2.3 Bilanzansatz dem Grunde nach und Ausweis

Überblick

Bei der Überprüfung, ob ein Sachverhalt in der Bilanz erfasst werden muss oder kann, empfiehlt sich ein Vorgehen nach folgendem Schema:

Merke

- (1) Erfassung des zu Grunde liegenden Sachverhalts (**Sachverhaltsermittlung**)
- (2) Liegt eine betriebliche Veranlassung vor (**Betriebsvermögen**)?
- (3) **Ansatz:**
Muss der Sachverhalt in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden?
- (4) **Ausweis:**
Wo muss der Sachverhalt in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden?
- (5) **Bewertung:**
Mit welchem Wert ist der Sachverhalt im Jahresabschluss zu erfassen?
- (6) **Zusätzliche Angaben:**
Sind zusätzliche Angaben zum Geschäftsvorfall zu machen?

Zur Erläuterung:

- (1) Am Anfang jeder Tätigkeit steht die Ermittlung des zu Grunde liegenden **Sachverhalts**. Wenn der Betriebsinhaber beispielsweise erzählt, dass er ein neues Kfz hat, sollte nachgefragt werden in welchem Umfang dieses voraussichtlich betrieblich genutzt wird, um es entweder dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 29 -

- (2) Denn für die Erfassung von Vermögensgegenständen und Schulden ist es von entscheidender Bedeutung, ob diese dem **Betriebsvermögen** zugeordnet werden. **Privatvermögen** wird grundsätzlich nicht buchhalterisch erfasst.
- (3) Die Erfassung in der Buchhaltung und in der Folge im Jahresabschluss hängt nicht vom Zu- oder Abfluss von flüssigen Mitteln ab, sondern davon, dass Geschäftsvorfälle oder andere Ereignisse in der entsprechenden Periode angefallen sind. Andersherum formuliert: es gibt bestimmte Grundsätze, nach denen Geschäftsvorfälle erfasst werden (**Ansatz**).
- (4) Erst wenn Sachverhalte die Definitionen (Tatbestandsmerkmale) von Vermögensgegenstand, Schuld, Rechnungsabgrenzungsposten oder Aufwand und Ertrag nach HGB bzw. Wirtschaftsgut, Betriebseinnahme und Betriebsausgaben nach ertragsteuerlichen Regelungen erfüllen, stellt sich die Frage, **wo** diese im entsprechenden Rechnungslegungsinstrument **ausgewiesen** werden müssen (oder bei einem Wahlrecht: können)?
Die Frage des Ausweises geht über die bloße Frage der Präsentation hinaus: so macht es einen materiell-rechtlichen Unterschied, ob ein Vermögensgegenstand beim Anlagevermögen (gemildertes Niederstwertprinzip) oder beim Umlaufvermögen, (strenges Niederstwertprinzip) ausgewiesen wird. Auch legen Kreditinstitute eine bestimmte Eigenkapitalquote für die Kreditvergabe zu Grunde, so dass dem Ausweis eines Passivpostens besondere Bedeutung zukommt.
- (5) Der größte bilanzpolitische Spielraum besteht im Bereich der **Bewertung**. Dies hängt mit folgenden Punkten zusammen:
- Der Gesetzgeber selber räumt einen Ermessensspielraum ein;
 - Bei der Bewertung sind in besonderem Maße Schätzungen erforderlich;
 - Schätzungen lassen sich nicht immer objektivieren;
 - Der Bereich der Bewertung ist derjenige, bei dem die meisten Überleitungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz bestehen.
- (6) Für bestimmte Positionen sieht der Gesetzgeber **zusätzliche Angaben** vor. In der Regel sind diese im Anhang darzustellen. Dazu gehören aber auch Davon-Vermerke, beispielsweise über die Restlaufzeiten.

Elemente der Aktivseite

Die Posten der Aktivseite lassen sich in folgende Kategorien einordnen:

Handelsbilanz	Steuerbilanz
(1) Vermögensgegenstand	(aktives) Wirtschaftsgut
(2) Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	
(3) Geschäfts- oder Firmenwert	
(4) Latente Steuern aktiv	

Wichtigster Bestandteil der Aktivseite der Handelsbilanz bzw. der Steuerbilanz sind Vermögensgegenstände bzw. (aktive) Wirtschaftsgüter. Beide Definitionen stimmen grundsätzlich überein.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 30 -

Kennzeichnend für einen Vermögensgegenstand bzw. ein (aktives) Wirtschaftsgut sind:

(1) **Sache oder Recht**

Sachen (körperliche Gegenstände, § 90 BGB) sind immer aktivierungsfähig. Sie werden auch als materielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter bezeichnet. **Rechte** dagegen sind grundsätzlich nur aktivierungsfähig, wenn sie einen Anspruch auf ein Tun oder Unterlassen darstellen. So stellt ein Patent beispielsweise einen Anspruch darauf sicher, dass kein anderer eine bestimmte technische Innovation für einen begrenzten Zeitraum nutzen darf – es sei denn, der Patentinhaber gestattet ihm die Nutzung (in der Regel gegen eine Lizenzgebühr). Schwieriger wird diese Abgrenzung bei z.B. Rezepte, Verfahrensweisen oder Software.

(2) **Selbständige Verkehrsfähigkeit**

Ein Vermögensgegenstand ist nur aktivierungsfähig, wenn es sich **vom Geschäfts- oder Firmenwert abgrenzen** lässt. Der Geschäfts- oder Firmenwert repräsentiert alle ökonomischen Vorteile, die den ‚Mehrwert‘ eines Unternehmens gegenüber der Summe seiner Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden ausmacht. Diese ökonomischen Vorteile können – im Gegensatz zu einem Vermögensgegenstand - nicht ohne das Unternehmen veräußert werden.

(3) **Selbstständige Verwertbarkeit**

Voraussetzung für die Aktivierung eines (eigenständigen) Vermögensgegenstandes ist, dass es selbstständig verwertbar ist, das heißt: es besteht **kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang** mit einem anderen Vermögensgegenstand.

Beispiel: Die Bestandteile eines Baugerüsts sind für sich genommen bereits selbstständig verwertbar. Sie werden aber anerkanntermaßen nicht als (einzelne) gering(st)wertige Anlagegüter/Wirtschaftsgüter sofort als Aufwand gebucht, sondern aufgrund des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs (Baugerüst) gemeinsam aktiviert und über eine einheitliche Nutzungsdauer abgeschrieben.

Die beiden Kriterien (2) *selbständige Verkehrsfähigkeit* und (3) *Selbstständige Verwertbarkeit* sind nicht überschneidungsfrei. Wenn sich etwas eigenständig verkaufen lässt, ist es in der Regel auch selbstständig verwertbar.

(4) **Selbstständige Bewertbarkeit**

Selbstständige Bewertbarkeit bedeutet, dass einem Vermögensgegenstand eigene Anschaffungs-/Herstellungskosten zugerechnet werden können. In bestimmten Industrien ist die Umgebungsluft ein entscheidender Standortvorteil. Solange das Unternehmen aber keinen Preis für die Verwendung der Luft bezahlen muss, stellt dieses Nutzungsrecht keinen Vermögensgegenstand dar.

(5) **Wirtschaftlicher Wert**

Zumindest für die Bilanzierung nach deutschem Handels- und Steuerrecht ist strittig, ob ein wirtschaftlicher Wert Voraussetzung für die Aktivierung ist. Denn, so argumentieren deutschen Bilanzrechtler, ein sorgfältiger Kaufmann würde für nichts bezahlen, das ihm in seinem Unternehmen keinen Nutzen bringt. Dieses fünfte Kriterium ist in den meisten Fällen in der Praxis erfüllt.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 31 -

Strittig wird die Aktivierung oder die Vereinnahmung als Betriebseinnahmen insbesondere bei aufgedrängten Vermögensvorteilen oder bei möglicherweise nutzlosen Anschaffungen, beispielsweise Kunstgegenständen zur Dekoration der Vorstandsetage.

Aus- blick	<p>In den meisten Fällen der betrieblichen Praxis sind alle fünf Kriterien erfüllt und es liegen gleichzeitig ein Vermögensgegenstand für den handelsrechtlichen Jahresabschluss als auch aktives Wirtschaftsgut im Sinne der steuerlichen Gewinnermittlung vor.</p> <p>Mit dem Schema soll jedoch dafür sensibilisiert werden, dass es in Einzelfällen Unterschiede mit materiell-rechtlichen Konsequenzen gibt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Das Beispiel der Bestandteile eines Baugerüsts wurde bereits angeführt. • Auch die Aktivierungsfähigkeit der Aufwendungen für eine Website hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. • Ein nicht ins Grundbuch eingetragenes Durchleitungsrecht eines Energieversorgers wurde steuerrechtlich als aktives Wirtschaftsgut, während es im handelsrechtlichen Schrifttum als gewinnmindernder Aufwand beurteilt wurde.
-----------------------	---

Fall A-3: Abgrenzung von Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgütern und Aufwendungen/Betriebsausgaben

Auf der Cola Flasche eines beliebigen Herstellers sehen Sie eine Vielzahl von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern, andererseits Aufwendungen/Betriebsausgaben. Marketingaufwendungen sind nötig, um das auf der Flasche befindliche Logo, den Schriftzug, die unternehmenstypische Farbe (*corporate colour*) oder auch die spezifische Form der Flasche zu einem Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut zu machen. Wenn Sie sich nur die Werbeaufwendungen mit Spots, Trucks oder gesponserten Events vergegenwärtigen, können Sie das Interesse der Unternehmen abschätzen, diese Aufwendungen nicht sofort gewinnmindernd zu berücksichtigen, sondern über die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen. Wenn diese Aufwendungen Anschaffungs-/Herstellungskosten eines immateriellen Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes darstellen, wirken sie sich zunächst nicht in voller Höhe als Gewinnminderung aus. Die für die Herstellung des Inhalts der Flasche (das Getränk) verbrauchten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dagegen sind sofort erfolgswirksam zu berücksichtigende Aufwendungen/Betriebsausgaben.

Auch die Entwicklung eines Softdrinks (das Rezept) verursacht Kosten. Hier dürfte aber in den wenigsten Fällen ein bestimmter Schutzstatus, also ein selbstständig verwertbares Recht vorliegen. Damit scheidet eine Aktivierung grundsätzlich aus. Die Entwicklungskosten sind damit sofort gewinnmindernd zu berücksichtigen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 32 -

Der **Geschäfts- oder Firmenwert** ist ein Posten eigener Art. Die Aktivierung als Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut scheidet daran, dass er nicht selbstständig verwertbar ist. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB fingiert daher das Vorliegen eines solchen Vermögensgegenstandes. Das Gesetz formuliert diese Fiktion mit den Worten gilt als“. Hinter dem Geschäfts- oder Firmenwert steckt folgende Überlegung:
Ein Unternehmen ist mehr wert als die Summe der Buchwerte der Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden/passiven Wirtschaftsgüter, aber auch mehr wert als die Summe der Zeitwerte von Aktiva abzüglich Passiva. Ein williger Käufer des gesamten Unternehmens würde den Ertragswert eines Unternehmens bezahlen.

Fall A-4: Geschäfts- oder Firmenwert

Ein Unternehmen soll für GE 500 (fünfhundert Geldeinheiten) verkauft werden. Diesem Verkauf liegt folgende Schlussbilanz zu Grunde:

Bilanz zum 31.12.01					
	Buchwert	Zeitwert		Buchwert	Zeitwert
	GE	GE		GE	GE
Anlagevermögen	75	150	Eigenkapital	55	135
Umlaufvermögen	25	30	Schulden	45	45
	<u>100</u>	<u>180</u>		<u>100</u>	<u>180</u>

Der Unterschiedsbetrag zwischen den Aktiva, bewertet mit dem Zeitwert und bewertet mit dem Buchwert, wird als stille Reserven bezeichnet (hier: $GE\ 180 - GE\ 100 = GE\ 80$).

Beim Anlagevermögen könnten diese beispielsweise daraus resultieren, dass darin Grundstücke enthalten sind, die vor langer Zeit mit vergleichsweise günstigen Anschaffungskosten erworben wurden. Als Zahlenbeispiel: das Grundstück wurde bei Unternehmensgründung für wenige ‚Pfennige‘ pro Quadratmeter gekauft, ist jetzt aber ‚beste‘ Innenstadtlage.

Aufgrund des bilanzrechtlich vorgeschriebenen Höchstwertprinzips sind Abweichungen zwischen Zeit- und Buchwert auf der Passivseite bei den Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) praktisch nicht existent.

Was wird bei einem Unternehmen gekauft?

Erstens, die Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter zum Zeitwert (hier: GE 180), abzüglich der Schulden (Fremdkapital) zum Buchwert/Zeitwert (hier: GE 45), ergibt das Eigenkapital zum Zeitwert (hier: GE 135).

Zweitens, die über die Zeitwerte hinausgehenden Ertragserwartungen. Natürlich könnte der Übernehmer die Grundstücke verkaufen und so die stillen Reserven realisieren. Es macht aber ökonomisch mehr Sinn, das Unternehmen weiter zu betreiben und so die Ertragserwartungen zu realisieren.

Diese Überlegungen noch einmal tabellarisch:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 33 -

	<u>GE</u>	<u>GE</u>
Kaufpreis		500
darin		
Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter		
zu Buchwerten	100	
Aufstockung auf Zeitwerte	<u>80</u>	
	180	
abzüglich Schulden	<u>-45</u>	
Eigenkapital zu Zeitwerten	<u>135</u>	
		<u>-135</u>
verbleibt Geschäfts- oder Firmenwert		<u>365</u>

Daraus ergibt sich folgende Eröffnungsbilanz für den Übernehmer:

Eröffnungsbilanz zum 01.01.02			
	GE		GE
Anlagevermögen	150	Eigenkapital	500
Geschäfts- oder Firmenwert	365	Schulden	45
Umlaufvermögen	<u>30</u>		
	<u>545</u>		<u>545</u>

Aus dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) folgt: wenn ein Geschäftsvorfall die Voraussetzungen des Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsguts erfüllt, muss dieses grundsätzlich aktiviert werden. Für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB), in der Steuerbilanz dagegen ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG).

Im deutschen Bilanzrecht gibt es weitere Aktivierungsverbote:

- Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens (§ 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 5 Abs. 2 EStG), z.B. Notarkosten.
- Aufwendungen für die Beschaffung von Eigenkapital (§ 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG), z.B. Kosten für einen Börsengang (IPO).
- Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (§ 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 5 Abs. 2 EStG), z.B. Provisionen, die eine Versicherungsgesellschaft an Versicherungsmakler bezahlt.
- Aufwendungen für „selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens“ (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG).

Rechnungsabgrenzungsposten

Da Rechnungsabgrenzungsposten und latente Steuern sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite auftreten können, werden diese zusammen behandelt.

§ 250 Abs. 1 bzw. Abs. 2 HGB geben folgende Kennzeichen für aktive (aRAP) bzw. passive (pRAP) Rechnungsabgrenzungsposten vor:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 34 -

- | | | | |
|-----|--|------|--------------|
| (1) | Einzahlung (pRAP) | | dem Stichtag |
| | Auszahlung (aRAP) | vor | |
| (2) | Ertrag (pRAP) | | dem Stichtag |
| | Aufwand (aRAP) | nach | |
| (3) | für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag (Zeitraum) | | |

Beispiel A-3 Aktive Rechnungsabgrenzung

Ein Beispiel für einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ist die **Kfz-Steuer**. Diese muss zum Zeitpunkt der Erstzulassung für ein Jahr im Voraus bezahlt werden, z.B. von 1. Juli 2018 bis 30. Juni 2019. Zum 31. Dezember 2018 ist die Hälfte des Jahresbetrags abzugrenzen.

Lehrbuchbeispiel für Rechnungsabgrenzungsposten ist die Miete für Geschäftsräume. Üblicherweise muss diese bereits drei Tage vor dem Beginn des nächsten Monats überwiesen werden, damit sie dem Vermieter auf jeden Fall rechtzeitig gutgeschrieben wird. Da das Geld im alten Jahr ausbezahlt, in der Regel aber vor dem Stichtag dem Vermieter gutgeschrieben wird, muss der Mieter einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, der Vermieter einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden. Denn für den Mieter bedeutet die Miete erst Aufwand für die Folgeperiode, während der Vermieter den Ertrag ebenfalls erst in der Folgeperiode erfassen darf. Kennzeichnend für Rechnungsabgrenzungsposten ist das Zeitraumbezug („für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag“). Rechnungsabgrenzungsposten werden daher auch als ‚**transitorische Posten**‘ bezeichnet.

Ausblick

Im Unterschied dazu sind antizipatorische Zeitpunkt-bezogen. Lehrbuchbeispiel ist die geleistete/erhaltene Anzahlung. Diese bezieht sich auf den Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung. Eine Anzahlung ist daher nicht als Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen.

Ein besonderer aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ist das **Disagio**. § 250 Abs. 3 HGB eröffnet ein Aktivierungswahlrecht, wenn der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher ist als ihr Ausgabebetrag. In der Steuerbilanz besteht dagegen eine Aktivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 EStG; ein § 250 Abs. 3 HGB vergleichbares Wahlrecht gibt es nicht).

Latente Steuern

Latente Steuern gibt es nur im Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten KapCoGes, nicht jedoch in der steuerlichen Gewinnermittlung.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 35 -

Gemäß § 274 HGB sollen damit die steuerlichen **Auswirkungen von unterschiedlichen Wertansätzen in der Handelsbilanz** und der **steuerlichen Gewinnermittlung** ausgeglichen werden.

Fall A-5: Aktive Latente Steuern aufgrund eines nicht aktivierten Disagios

Bei der Auszahlung eines Darlehens behalten das Kreditinstitut ein Disagio in Höhe von EUR 250.000 ein. Da das Jahresergebnis ansonsten sehr gut ausgefallen ist, beschließt die Unternehmensleitung, das Wahlrecht gemäß 250 Abs. 3 HGB in Anspruch zu nehmen und diesen voraus bezahlten Zins sofort erfolgswirksam zu berücksichtigen. In die Steuerbilanz muss der Betrag in Höhe von EUR 250.000 jedoch auf die Aktivseite eingestellt und über die Laufzeit des Darlehens aufgelöst werden.

Das bedeutet: im ersten Jahr ist das Jahresergebnis in der Steuerbilanz um EUR 250.000 höher als in der Handelsbilanz. Gegenüber der Handelsbilanz ergibt sich im ersten Jahr bei einem angenommenen Steuersatz von 28% eine Steuer Mehrbelastung von EUR 70.000.

Da sich die Höhe des Steueraufwands aber nach der Steuerbilanz richtet, ‚passt‘ diese Steuer Mehrbelastung nicht zum um EUR 250.000 niedrigeren Jahresergebnis in der Handelsbilanz.

In den Folgejahren dreht sich diese Ergebnisdifferenz auch um. Denn der aktive Rechnungsabgrenzungsposten muss in der Steuerbilanz über die Laufzeit des Darlehens aufgelöst werden.

Andersherum formuliert: in der Handelsbilanz ist der (Zins-) Aufwand aus dem Disagio in einer Summe im ersten Jahr berücksichtigt, während dieser bei der steuerlichen Gewinnermittlung über die Laufzeit des Darlehens verteilt wird.

Aus Sicht der Handelsbilanz ist der Steueraufwand im ersten Jahr damit zu hoch, in zukünftigen Jahren tritt eine Steuerentlastung ein. Diesen Entlastungseffekt nimmt der handelsrechtliche Jahresabschluss durch die Bildung einer aktiven latenten Steuer vorweg. Im ersten Jahr kann gemäß § 274 Abs. 1 HGB die gesamte Steuerentlastung (hier EUR 70.000) aktiviert werden. Dadurch würde der (aus Sicht der Handelsbilanz) ‚zu hohe‘ Steueraufwand in voller Höhe kompensiert werden. In den Folgejahren wird dieser Aktivposten planmäßig aufgelöst und kompensiert damit den (aus Sicht der Handelsbilanz) zu niedrigen Steueraufwand.

Der deutsche Gesetzgeber hat die **aktiven latenten Steuern** als **Wahlrecht** (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB), **zukünftige Steuerbelastungen** (passive latente Steuern, § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB) dagegen als **passivierungspflichtig** definiert. Aktive und passive latente Steuern können miteinander verrechnet werden, aber auch unverrechnet angesetzt werden (§ 274 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Ebenfalls Anlass für latente Steuern können **Verlustvorträge** sein (vgl. § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB), da ein steuerlicher Verlustvortrag zu einer effektiven Steuerersparnis führt, wenn diese Verlustvorträge durch entsprechende Gewinne kompensiert werden:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 36 -

Fall A-6: Verlustvorträge und aktive latente Steuern

Ein Unternehmen habe Verlustvorträge in Höhe von EUR 100.000. Das bedeutet: bis zu einem Gewinn in gleiche Höhe in Folgejahren bleibt dieser Ertrag steuerfrei. Wenn beispielsweise der Ertragsteuersatz 28 % beträgt, ist dieser Verlustvortrag $28\% \cdot EUR\ 100.000 = EUR\ 28.000$ ‚wert‘.

Der Ansatz von entsprechenden aktiven latenten Steuern ist ebenfalls ein Wahlrecht.

Elemente der Passivseite

Auf der Passivseite lassen sich mit dem Eigen- und Fremdkapital zwei große Blöcke unterscheiden.

- Das **Eigenkapital** kann nach verschiedenen Kriterien vom Fremdkapital unterschieden werden:
 - Betriebswirtschaftlich als die Finanzierung des Unternehmens, die „einen Residualanspruch auf die Vermögenswerte eines Unternehmens nach Abzug aller dazugehörigen Verbindlichkeiten begründen“ (vgl. IDW RS HFA 45, Tz. 4 unter Hinweis auf IAS 32.11, IAS 1.54, IAS 1.78).
 - **Steuerrechtlich** nach den Kriterien:
 - **Nachrangigkeit**, d. h. die Eigenkapitalgeber erhalten das von Ihnen eingesetzte Kapital im Fall der Insolvenz erst nach Befriedigung aller Fremdkapitalgeber zurück;
 - **Nachhaltigkeit**, d. h. Eigenkapitalgeber stellen ihr Kapital grundsätzlich bis zur Liquidation des Unternehmens zur Verfügung;
 - **Verlustteilnahme und Erfolgsabhängigkeit der Vergütung**, d. h. anders als Fremdkapitalgeber erhalten Eigenkapitalgeber nicht einen bestimmten Prozentsatz auf das eingesetzte Kapital als Vergütung;
 - **Bilanzrechtlich** als Differenz der sog. ‚**Bilanzgleichung**‘:
Eigenkapital = Vermögen – Schulden.
- Das **Fremdkapital** wird im Bilanzrecht richtigerweise mit dem Oberbegriff Schulden bezeichnet, im Steuerrecht auch als passive Wirtschaftsgüter. Das HGB unterteilt die Außenverpflichtungen in die beiden großen Posten Verbindlichkeiten und Rückstellungen.

Ausblick

Die Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital geht über eine bloße Ausweisfrage hinaus. Sie hat unter anderem Bedeutung für folgende Fragestellungen:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 37 -

	<ul style="list-style-type: none"> • Vergütungen für die Überlassung von Eigenkapital sind grundsätzlich keine Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben, sondern Einkommensverwendung (vgl. § 8 Abs. 3 KStG); • bei der Feststellung der Überschuldung für Zwecke des Insolvenzrechts ist das Eigenkapital nicht von der Summe des Vermögens abzuziehen. • Insbesondere Kreditinstitute verlangen bei der Gewährung von Krediten eine bestimmte Eigenkapitalquote – betriebswirtschaftlich formuliert: je höher das Eigenkapital, desto höher die Kreditwürdigkeit. • Soweit nicht gezeichnetes Kapital, können Eigenkapitalbestandteile grundsätzlich von den Gesellschaftern entnommen werden. • Bei bestimmten Finanzinstrumenten ist die Zuordnung auf Eigen- oder Fremdkapital nicht eindeutig. Je nach Ausgestaltung kann Eigen- oder Fremdkapital vorliegen.
--	---

Fall A-7: Genussrechte

Genussrechte sind in der Regel als Wertpapier gestaltete Finanzierungsmodelle. Diese können, müssen aber nicht börsennotiert sein. Anders als bei Aktien oder Anleihen gibt es keine konkreten gesetzlichen Vorgaben. Die Freiheit bei der Gestaltung der Finanzierungsbedingungen korrespondiert mit der Herausforderung, diese jeweils in Eigen- oder Fremdkapital zu kategorisieren. Hierzu gibt es eine eigene Stellungnahme des IDW (IDW HFA 1/1994).

Kennzeichnend für das in der Bilanz als Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) ausgewiesene **Fremdkapital** sind:

(1) Leistungszwang gegenüber Dritten (Außenverpflichtung)

Reine Innenverpflichtungen, beispielsweise für das allgemeine Unternehmensrisiko, können weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen Berücksichtigung finden. Diese Risiken soll das Eigenkapital als ‚Puffer‘ auffangen.

Ebenfalls Außenverpflichtungen stellen Verbindlichkeiten gegenüber den Mitarbeitern dar. Dies beinhaltet auch Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub oder Überstunden bzw. Pensionsrückstellungen.

Um passiviert zu werden, müssen diese Außenverpflichtungen entweder rechtlich entstanden (beispielsweise Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder Rückbauverpflichtungen) oder wirtschaftlich verursacht (z.B. Gewährleistungsrückstellungen) sein.

(2) Wirtschaftliche Belastung

Eine Passivierung kommt nur in Betracht, wenn die Geschäftsvorfälle mit einer zurechenbaren wirtschaftlichen Belastung verbunden sind.

Ein Imageverlust (z.B. nach der Rückrufaktion eines Automobilherstellers)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 38 -

stellt keine direkt zurechenbare wirtschaftliche Belastung dar. Zwar wird diese Rückrufaktion mit einem Verlust an Imagewerbung sein, dieser kann, muss aber nicht zu einem geringeren Umsatz führen. Der somit mögliche Umsatzverlust kann allenfalls im Rahmen einer Drohverlustrückstellung Berücksichtigung finden, wenn die Fixkosten bleiben. Der ausbleibende Umsatz ist dagegen Ausdruck des allgemeinen Unternehmensrisikos. Dieses bleibt jedoch bei der Passivierung unberücksichtigt.

Anders ist das mit den direkt verbundenen Aufwendungen für die Rückrufaktion. Die daraus resultierenden Werkstattkosten sind beispielsweise im Rahmen einer Rückstellung zu berücksichtigen.

(3) **Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme**

Sachverhalte dürfen nur passiviert werden, wenn eine die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist. Laut BFH muss mehr ‚für als gegen‘ eine Inanspruchnahme sprechen.

- (4) Eine Schuld (Fremdkapital) ist als **Rückstellung** auszuweisen, wenn die damit verbundene Verpflichtung hinsichtlich ihrer Höhe und/oder des Zeitpunkts der Inanspruchnahme unsicher sind.

Fall A-8: Ausweis von Steuerschulden

In der Bilanz sind üblicherweise zwei unterschiedliche Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt ausgewiesen:

- Die noch offenen Umsatzsteuervoranmeldungen (in der Regel für November und Dezember) und die noch offene Lohnsteuer-Voranmeldung (in der Regel für Dezember) unter dem Posten „Sonstige Verbindlichkeiten – davon aus Steuern“ und
- „Steuerrückstellungen“ für die Schlusszahlungen für Gewerbe- und Körperschaftsteuer.

Dieser unterschiedliche Ausweis spiegelt die verfahrensrechtlichen Besonderheiten bei der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer auf der einen und den Ertragsteuern auf der anderen Seite wider.

Eine Umsatzsteuer- oder Lohnsteuervoranmeldung steht einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO). Das bedeutet: der Steuerpflichtige setzt die abzuführende Steuer selber fest und weiß daher sowohl die Höhe als auch den Zeitpunkt der Fälligkeit. Bei den Ertragsteuern setzt die Finanzbehörde die Steuer fest. Da dieser Zeitpunkt und die Höhe dadurch unsicher sind, erfolgt der Ausweis unter den Steuerrückstellungen.

Bei dem im deutschen Bilanzrecht dominanten Vorsichtsprinzip (‚Der Kaufmann soll sich im Zweifel ärmer rechnen als er möglicherweise tatsächlich ist‘; vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) folgt, dass Aktiva erst dann erfolgswirksam eingebucht werden dürfen, wenn sie auch realisiert sind (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS. 2 HGB).

Bei den Passiva gilt im Gegensatz dazu nicht nur eine frühere Passivierungspflicht, sondern auch eine Angabepflicht – auch für nur sich andeutende Eventualverbindlichkeiten:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 39 -

Anspruch latent vorhanden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme Geltendmachen des Anspruchs Inanspruchnahme



Haftungsverhältnisse (Unterstrichvermerke) (§ 251 HGB) und zusätzliche Angaben zu Haftungsverhältnissen (§ 268 Abs. 7 HGB) Risiken, Vorteile und finanzielle Auswirkungen von Geschäften (§ 285 Nr. 3 HGB) Sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB)	Rückstellung/Verbindlichkeit	Zahlung Wegfall
Angabepflicht		Passivierungspflicht

Zur Erläuterung:

Selbst wenn noch keine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus einer Außenverpflichtung besteht, muss der latent vorhandene Anspruch offengelegt werden. So besteht beispielsweise bei einer Bürgschaft immer die Gefahr, dass der Bürge aus dieser in Anspruch genommen wird. Gemäß § 251 Satz 1 HGB müssen die daraus resultierenden Haftungsverhältnisse von allen Kaufleuten unter der Bilanz ausgewiesen werden. Kapitalgesellschaften/KapCoGesellschaften müssen darüber hinaus noch zusätzliche Angaben gemäß § 268 Abs. 7 HGB machen oder die Risiken, Vorteile und finanziellen Auswirkungen bei für die Finanzlage wesentlichen Geschäften im Anhang machen (§ 285 Nr. 3 HGB). Die sonstigen finanziellen Verpflichtungen müssen auch angegeben werden, wenn sie – wie beispielsweise Leasinggeschäfte oder Mietverträge – erst im laufenden Geschäftsverkehr anfallen (§ 285 Nr. 3a HGB). Sobald mit einer Inanspruchnahme aus diesen Verpflichtungen zu rechnen ist („mehr spricht für eine Inanspruchnahme als dagegen“), ist eine Rückstellung (wenn Höhe und/oder Zeitpunkt der Fälligkeit ungewiss sind) oder eine Verbindlichkeit zu passivieren. Die finanzielle Verpflichtung erlischt in der Regel mit Zahlung. Eine Rückstellung oder Verbindlichkeit ist aber auch auszubuchen, wenn diese wegfällt. Ein Beispiel hierfür ist die Verjährung bei nicht gemahnten Lieferantenverbindlichkeiten.

Elemente der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. der steuerlichen Gewinnermittlung

Die in der **Gewinn- und Verlustrechnung** (§ 275 HGB) zu erfassenden Elemente lassen sich in zwei Kategorien einordnen:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 40 -

- Erträge, z.B. die Umsatzerlöse:
Wert aller erbrachten Leistungen der Periode, erfasst und bewertet nach den maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften.
- Aufwendungen, z.B. Materialaufwand
Wert aller verbrauchten Leistungen der Periode, erfasst und bewertet nach den maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften.

In der **steuerlichen Gewinnermittlung** ist zumindest der eine von beiden Erfolgskomponenten gesetzlich normiert:

- Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.“
- Die Betriebseinnahmen sind nicht im Gesetz definiert, laut Rechtsprechung sind Betriebseinnahmen Zugänge von Wirtschaftsgütern in Form von Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind.‘ (BFH, Urteil v. 22.07.1988 - III R 175/85, BStBl. II 1988 S. 995).

Warum ist es in diesem Zusammenhang besonders wichtig, zwischen der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung auf der einen und der steuerlichen Gewinnermittlung auf der anderen zu differenzieren? Antwort: Weil unterschiedliche Definitionen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. In der Regel werden Erträge gleich Betriebseinnahmen, Aufwendungen gleich Betriebsausgaben sein.

Das gerade zitierte Urteil zeigt aber, dass es in Einzelfällen Abweichungen gibt:

Fall A-9: Erträge im Sinne des Handelsrechts vs. Betriebseinnahmen im Sinne des Bilanzsteuerrechts

Im Urteil des BFH v. 22.07.1988 - III R 175/85, BStBl. II 1988 S. 995, ging es um eine für einen Gewerbetreibenden kostenlose Reise nach Japan. Der langjährige Lieferant übernahm sämtliche Kosten und lud auch zu mehreren Werksbesichtigungen sowie in die Entwicklungsabteilung mit Produktpräsentationen ein. Die Reise war nach den Feststellungen des Betriebsprüfers und dem folgend des Finanzgerichts auch touristisch geprägt. Steuerlich handele es sich bei den ersparten Aufwendungen für die Reise um eine gewinnerhöhende Betriebseinnahme, soweit die Reise betrieblich veranlasst war (beispielsweise bei den Werksbesichtigungen). Soweit die Reise touristisch geprägt war, also Kosten der privaten Lebensführung darstellte, handele es sich nach Auffassung der Finanzrichter um eine Entnahme. Diese erhöht gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ebenfalls den Gewinn und damit die steuerliche Bemessungsgrundlage.

Handelsrechtlich ist ernstlich zweifelhaft, ob die ersparten Aufwendungen für die Reise insgesamt den Begriff des Ertrags im Sinne des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB unterfällt? Denn ersparte Aufwendungen sind weder Erlöse im Sinne des § 277 Abs. 1 HGB noch stellen sie Wertaufholungen im Sinne des § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB dar, da kein Vermögensgegenstand aus der Reise resultiert. Für die (handelsrechtliche) Finanzbuchhaltung würde der Buchhalter damit zu dem Ergebnis kommen, dass dieser Geschäftsvorfall nicht zu buchen ist, da außerhalb der betrieblichen Sphäre.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 41 -

Da für Zwecke des Bilanzsteuerrechts jedoch relevant, muss dieser Geschäftsvorfall entweder in eine Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV oder in einer eigenen steuerbilanziellen Buchhaltung nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV erfasst werden.

Eine weitere wichtige Abgrenzung betrifft die **sofort erfolgswirksamen** Aufwendungen/Betriebsausgaben gegenüber den **aktivierungspflichtigen Herstellungskosten** (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Besonders deutlich wird dies im Fall der **Erhaltungsaufwendungen**: Aufwendungen für die Instandhaltung oder Instandsetzung von einem bereits vorhandenen Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut mindern das Jahresergebnis/den steuerlichen Gewinn. Liegen hingegen Aufwendungen zur Herstellung eines neuen Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes, dessen Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung vor, so müssen diese als Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 1 EStG) grundsätzlich aktiviert und abgeschrieben werden.

Fall A-10: Erhaltungsaufwand vs. Herstellungskosten

In einem Geschäftsgebäude wird die Heizung für EUR 250.000 erneuert. Wenn vorher in dem Gebäude eine Heizung gleichen Standards vorhanden war, mindern die EUR 250.000 als Erhaltungsaufwand in voller Höhe den Gewinn. Handelt es sich jedoch um eine Standardanhebung (Beispiel: Ersatz von Kohleöfen durch eine moderne Heizungsanlage), so stellen die EUR 250.000 Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes Heizung dar. Diese sind daher als Anlagevermögen zu aktivieren und über die Nutzungsdauer der Heizung abzuschreiben.

2.4 Bewertung in Handels- und Steuerbilanz

Bedeutung von Bewertungsfragen

Die Bewertung hängt im besonderen Maße von den Umständen des Einzelfalls ab. Nachdem im Bereich der Bewertung das größte bilanzpolitische Potenzial liegt und Ermessensspielräume bestehen, ergeben sich aus Fragen der Bewertung regelmäßig streitanfällige Diskussionen. Es empfiehlt sich daher, bewertungserhebliche Tatsachen umfassend zu dokumentieren.

Bewertungsstichtage

Erste wichtige Unterscheidung bei der Bewertung sind die **Bewertungszeitpunkte**. Die Bewertung erfolgt

- (a) **bei Zugang**, also dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums; und dann
- (b) zu jedem folgenden Abschlussstichtag, auch als Bewertungsstichtag genannt.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 42 -

Fall A-11: Bewertungszeitpunkte bei einem Kfz

Ein Unternehmen erhält am 15.10.01 ein Kfz mit Anschaffungskosten in Höhe von EUR 60.000 geliefert. Am Tag des Zugangs (15.10.01) ist das Kfz mit Anschaffungskosten (EUR 60.000) zu bewerten. Am Abschlussstichtag, in der Regel 31.12.01, ist das Kfz mit Anschaffungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen zu bewerten. Hier spielen Fragen wie Nutzungsdauer, Abschreibungs- (steuerlich: AfA-) Methode oder die Frage des Abschreibungs- (AfA-) Beginns eine Rolle. Die Bewertung zu folgenden Stichtagen ist jährlich zu wiederholen.

Wertbegründende und wertaufhellende Tatsachen

Bei der Bewertung ist zwischen wertbegründenden und wertaufhellenden Tatsachen zu unterscheiden:

- **wertbegründende Tatsachen** sind solche, die zu einem niedrigeren beizulegenden Zeitwert (Teilwert) führen;
- **wertaufhellende Tatsachen** sind solche, die eine wertbegründende Tatsache bekannt werden lassen.

Fall A-12: Wertbegründende vs. wertaufhellende Tatsachen (Beispiel: Totalschaden bei einem Kfz)

Ein Vertriebsmitarbeiter fährt den Firmen-PKW gegen einen Baum. Aufgrund des Totalschadens ist dem Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut Kfz kein Wert mehr beizumessen. Es ist damit eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Schrottwert vorzunehmen.

Wertbegründende Tatsache ist in diesem Fall der Unfall. Liegt der Unfall vor dem Bilanzstichtag (z.B. 31.12.01), muss dies noch im Jahresabschluss zum 31.12.01 berücksichtigt werden – auch, wenn der Unfall erst im neuen Jahr bekannt wird (wertaufhellende Tatsache), beispielsweise aufgrund der Meldung am 10.01.02.

Liegt der Unfall dagegen bereits im neuen Jahr, beispielsweise am 02.01.02, so ist die wertbegründende Tatsache und die damit verbundene außerplanmäßige Abschreibung erst im Folgejahr (02) zu berücksichtigen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 43 -

Bewertungsverfahren

Wesentliche **Bewertungsverfahren** sind:

Bilanzposten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Anlagevermögen		
abnutzbares Anlagevermögen		Anschaffungs-/Herstellungskosten abzgl. planmäßiger Abschreibung AfA
		ggfs. abzgl. außerplanmäßiger Abschreibung AfA auf den niedrigeren beizulegenden Wert Teilwert
		ggfs. zuzgl. Wertaufholungen
nicht-abnutzbares Anlagevermögen		Anschaffungs-/Herstellungskosten ggfs. abzgl. außerplanmäßiger Abschreibung AfA auf den niedrigeren beizulegenden Wert Teilwert
		ggfs. zuzgl. Wertaufholungen
Umlaufvermögen		Anschaffungs-/Herstellungskosten ggfs. abzgl. außerplanmäßiger Abschreibung AfA auf den niedrigeren beizulegenden Wert Teilwert
		ggfs. zuzgl. Wertaufholungen
Eigenkapital		
Gezeichnetes Kapital		Nennbetrag
Rückstellungen	Vernünftige kaufmännische Beurteilung	Grundsätze nach § 7 Nr. 3a EStG
	Abzinsungspflicht bei RLZ > 1 Jahr mit Zinssätzen laut Bundesbank	5,50%
Verbindlichkeiten		Erfüllungsbetrag Abzinsungspflicht bei RLZ > 1 Jahr mit Zinssätzen laut Bundesbank

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 44 -

2.5 Gewinn- und Verlustrechnung

Aufgaben und Aufbau

Die Gewinn- und Verlustrechnung spiegelt die erfolgswirksamen Veränderungen des Eigenkapitals wider. Es würde ausreichen, alle Aufwendungen und Erträge in das Konto „Jahresergebnis“ einzubuchen und direkt als eigene Position im Eigenkapital auszuweisen. Die Bilanz würde dadurch ‚aufgehen‘, weil beispielsweise die Abschreibungen auf der Aktivseite die Buchwerte des Anlagevermögens reduzieren und auf der Passivseite das Eigenkapital entsprechend gekürzt würde. Zum Stichtag bliebe dann der Saldo „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ übrig. Dadurch würde zwar der Aufwand eines eigenen Rechnungslegungsinstruments wegfallen, gleichzeitig wäre es jedoch nicht möglich, die Erfolgsquellen des Unternehmens herauszufinden, wie beispielsweise: Hat der Jahresfehlbetrag eine Ursache in zu geringen Umsatzerlösen oder zu hohen Abschreibungen?

Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ist damit nichts Anderes als eine Aufgliederung der Position „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“. Technisch wird dies bei den meisten Buchhaltungsprogrammen dadurch umgesetzt, dass die Erfolgskonten (GuV-Konten) aufsummiert und der Saldo in die Bilanz eingestellt wird. Einige Softwareanbieter überprüfen die Summe der GuV-Konten auch anhand der Differenz zwischen Aktiv- und Passivseite (ohne den Posten „Jahresüberschuss/-fehlbetrag“).

Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren

Gemäß § 275 Abs. 1 HGB kann die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem in Deutschland üblichen Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB) oder nach international weiter verbreiteten Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB) aufgestellt werden.

Merke

- Das **Gesamtkostenverfahren** ordnet die Aufwendungen nach **Kostenarten** (Material-, Personalaufwand oder Abschreibungen) an. – Das **Umsatzkostenverfahren** ordnet die Aufwendungen **nach betrieblichen Funktionen** (Produktion, Absatz und Verwaltung) an. Die Zuordnung auf die Bereiche und damit die Aufwandsverteilung erfolgt zweckmäßigerweise anhand der **Kostenstellenrechnung**.
- Für beide Darstellungsformen gilt:
 - Umsatzerlöse (erster Posten) und
 - das Jahresergebnis (letzter Posten)
sind in beiden Verfahren gleich, d.h.
- Gesamt- und Umsatzkostenverfahren ordnen die Aufwendungen nur unterschiedlichen Posten zu.

Noch einmal zusammengefasst bedeutet dies, dass Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren nur unterschiedliche Darstellungsformen sind. Das Ergebnis ist immer das Gleiche, der ‚Weg‘ von den Umsatzerlösen zum Jahresüberschuss/ -fehlbetrag ist unterschiedlich.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 45 -

Praxis- tipp	<p>Wenn keine Kostenstellenrechnung vorhanden ist, die eine automatisierte Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren ermöglicht, empfiehlt sich folgendes Vorgehen:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) Verbuchung von Aufwendungen und Erträge nach dem Gesamtkostenverfahren; im Rahmen der Abschlussarbeiten: (2) Zuordnung von ‚eindeutigen‘ Aufwandspositionen zu betrieblichen Funktionen, z.B. Materialaufwand zu den „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ (3) Manuelle Umgliederung von Aufwendungen, die aufgeteilt und anders zugeordnet werden müssen, z.B. Personalaufwand auf Produktion (dann „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“), Vertrieb und (allgemeine) Verwaltung). <ol style="list-style-type: none"> a. Aufteilung ggfs. durch prozentuale Schätzung b. Umgliederung durch statistische Buchungen
-----------------	--

Praxis- tipp	<p>Bei Verwendung des Umsatzkostenverfahrens müssen folgende Anhangsangaben gemacht werden:</p> <ol style="list-style-type: none"> (a) Materialaufwand des Geschäftsjahrs (§ 285 Nr. 8 Bst. a) HGB) (b) Personalaufwand des Geschäftsjahrs, gegliedert nach Lohn/Gehalt und Sozialaufwand (§ 285 Nr. 8 Bst. b) HGB)
-----------------	--

Fall A-13: Erfolgsrechnung im internen Rechnungswesen (EBIT), Gesamt- und Umsatzkostenverfahren

In einem Unternehmen seien folgende Aufwendungen und Erträge gebucht:

	<u>GE</u>
Umsatzerlöse	1.000
Materialaufwand	200
Personalaufwand	350
Davon:	<u>GE</u>
Allgemeine Verwaltung	50
Vertrieb	25
Ertrags-Steuersatz	20%
Keine Bestandsveränderung bei den Vorräten	

Ermitteln Sie folgende Größen:

- (a) EBIT;
- (b) Jahresergebnis nach dem Gesamtkostenverfahren; und
- (c) Jahresergebnis nach dem Umsatzkostenverfahren.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 46 -

Zu (a) EBIT (hier: gleich EBITDA, da keine Abschreibungen vorhanden sind):

	<u>GE</u>
Umsatzerlöse	1.000
Materialaufwand	-200
Personalaufwand	-350
EBIT (Earnings before Interest and Taxes)	450
Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern	
Steuersatz 20%	-90
Jahresüberschuss	360

Zu (b): Gesamtkostenverfahren

	<u>GE</u>
GKV	
Umsatzerlöse	1.000
Materialaufwand	-200
Personalaufwand	-350
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	450
Steuern vom Einkommen und Ertrag	-90
Jahresüberschuss	360

Zu (c): Umsatzkostenverfahren

	<u>GE</u>
UKV	
Umsatzerlöse	1.000
Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	-475
= Bruttoergebnis vom Umsatz	525
- Vertriebskosten	-25
- Allgemeine Verwaltungskosten	-50
= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	450
Steuern vom Einkommen und Ertrag	-90
Jahresüberschuss	360

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 47 -

2.6 Besonderheiten bei Personengesellschaften

Kennzeichen von Personengesellschaften

Kennzeichen von Personengesellschaften sind:

- **zivilrechtlich** sind diese Gesellschaften nicht rechtsfähig (insbesondere die GbR) bzw. nur teilrechtsfähig, wie die OHG oder KG. Im Gegensatz dazu sind Kapitalgesellschaften rechtsfähige juristische Personen, d.h. sie haben ‚eigenes‘ Vermögen, auf das die Haftung der Gesellschaft beschränkt ist.
- **steuerrechtlich** handelt es sich um sog. ‚Mitunternehmerschaften‘. Das bedeutet: die Gesellschaften sind für Zwecke der Einkommensteuer keine eigenen Steuersubjekte. Das hat die Konsequenz, dass der Gewinn auf Ebene der Gesellschaft einheitlich für alle Mitunternehmer festgestellt, dann aber den Mitunternehmern anteilig zugerechnet werden (‚gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung‘). Steuerlich hat ein Mitunternehmer keinen ‚Gesellschaftsanteil‘. Ein Mitunternehmer (z.B. bei einer OHG) hat die anteiligen Wirtschaftsgüter. Anders beim Gesellschafter einer GmbH: dieser hat ein Wirtschaftsgut ‚GmbH-Anteil‘.

Der Gewinn für die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung ergibt sich einmal aus der Steuerbilanz für das Gesamthandsvermögen zuzüglich den Ergebnissen aus den Gesellschaftern jeweils individuell zuzurechnenden Ergänzungs- oder Sonderbilanzen. Im Ergebnis hat dann jeder Mitunternehmer die ihm zuzurechnenden Wirtschaftsgüter, sei es anteilig zugerechnete Wirtschaftsgüter aus der Gesamthandsbilanz, sei es direkt über die Ergänzungs- oder Sonderbilanzen.

- Die **Steuerbilanz für das Gesamthandsvermögen** korrespondiert mit der **Handelsbilanz der OHG oder KG**. Ergänzungs- und Sonderbilanzen gibt es handelsrechtlich nicht, sondern dienen nur der zutreffenden Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Ertragsteuern.

Ergänzungsbilanz

Ergänzungsbilanzen beinhalten **Wertkorrekturen** auf Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz.

Fall A-14: Grundstück in der Ergänzungsbilanz

A und B sind Mitunternehmer bei der A & B OHG. Zum Gesamthandsvermögen gehört ein Grundstück mit einem Buchwert von GE 100 und einem Teilwert von GE 400. In der OHG-Bilanz ist das Grundstück mit GE 100 bewertet (fortgeführte Anschaffungskosten). A und B verkaufen ihre OHG-Anteile jeweils anteilig zu einem Drittel an den C. Dieser zahlt mit dem Kaufpreis in Höhe von z.B. GE 500 anteilig die Stillen Reserven, die auf dem Grundstück liegen ($\frac{1}{3} \cdot [GE 500 - GE 200] = GE 100$). Dadurch hat der C gegenüber A und B ein höheres AfA-Volumen (GE 100). Durch die Übernahme des OHG-Anteils hatte er ja (anteilige) Anschaffungskosten

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 48 -

für das (anteilige) Wirtschaftsgut ‚Grundstück‘. Da ihm die AfA allein zusteht, erfasst er den ‚Mehrwert‘ in seiner Ergänzungsbilanz:

Ergänzungsbilanz C bei Übernahme OHG-Anteil

	GE		EUR
Grundstück	100	Eigenkapital	100
	100		100

Soweit der Grundstückswert auf das abnutzbare Wirtschaftsgut ‚Gebäude‘ entfällt, wird von seiner steuerlichen Bemessungsgrundlage anteilig AfA abgezogen.

Sonderbilanz

Sonderbilanzen enthalten die Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich und wirtschaftlich im Eigentum nur eines Mitunternehmers stehen, aber zu dessen Betriebsvermögen gehören. Dabei wird unterschieden zwischen:

Sonderbetriebsvermögen I (SBV I),	das alle Wirtschaftsgüter umfasst, die dem Betrieb der Personengesellschaft dienen bzw. objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft selbst bestimmt ist.
Sonderbetriebsvermögen II (SBV II),	zu dem alle Wirtschaftsgüter zählen, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft eingesetzt werden sollen.

Da es aus steuerrechtlicher Sicht keinen Unterschied macht, ob ein Steuerpflichtiger einen Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer oder als Mitunternehmer betreibt, gilt die oben eingeführte Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem (Sonder-)Betriebsvermögen auch bei der Mitunternehmerschaft.

Fall A-15: Vermietetes Grundstück als notwendiges Sonderbetriebsvermögen

C, D und E betreiben gemeinsam eine Kfz-Werkstatt in der Rechtsform der OHG. Die OHG hat kein Grundstück. Vielmehr vermietet der E das Betriebsgebäude an OHG. Steuerrechtlich gehört das Betriebsgebäude zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen I.

Im Jahresabschluss bzw. in der Steuerbilanz (Gesamthandsbilanz) der OHG werden die Mietaufwendungen als ‚sonstiger betrieblicher Aufwand‘ bzw. Betriebsausgaben gebucht. Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung werden die Mietaufwendungen aber in der Sonderbilanz I des E wieder hinzuge-rechnet. Dafür kann er die AfA und andere Grundstückskosten steuerlich geltend machen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 49 -

Da der Jahresabschluss der OHG nur die Vermögensgegenstände, Schulden, das Eigenkapital, die Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge des Gesamthandsvermögen (der ‚OHG‘) bilanziert, ist handelsrechtlich keine Korrektur erforderlich.

Eigenkapitalausweis im Jahresabschluss

Bei Kapitalgesellschaften ist der Ausweis des Eigenkapitals klar in § 266 Abs. 3, Position A. HGB und § 272 HGB geregelt. Für den Einzelkaufmann und die Personenhandelsgesellschaften gilt grundsätzlich nur die Pflicht, „das Eigenkapital ... hinreichend aufzugliedern“ (§ 247 Abs. 1 HGB).

Dieser grundsätzliche Unterschied hängt mit den Besonderheiten von Kapital- und Nicht-Kapitalgesellschaften zusammen. Da bei Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH oder AG) die Haftung für Verbindlichkeiten der Gesellschaft auf das Gesellschaftsvermögen begrenzt ist, gelten für diese strenge Kapitalerhaltungsvorschriften. Für Gewinnausschüttungen bedarf es ebenso eines Beschlusses der Gesellschafter ebenso für Kapitalerhöhungen/-herabsetzungen. Bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften sind dagegen Privateinlagen und Privatentnahmen jederzeit formlos möglich. Gläubiger bedürfen auch des Schutzes durch Kapitalerhaltungsvorschriften nicht. Denn im Fall einer ungenügenden Kapitalausstattung des Einzelunternehmens, der OHG oder KG haften die Gesellschafter grundsätzlich unbeschränkt und unmittelbar mit ihrem Privatvermögen.

Eine Sonderstellung hat in diesem System die „**GmbH & Co. KG**“. Gesellschaftsrechtlich handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft, bei der eine GmbH als sog. ‚Vollhafter‘ fungiert. Die Konsequenz hieraus ist, dass für Verbindlichkeiten der KG wiederum nur eine GmbH unbeschränkt haftet, somit wiederum die Haftung beschränkt auf das Vermögen der GmbH als Vollhafterin und die Hafteinlagen der Kommanditisten ist. Da die GmbH & Co. KG haftungstechnisch einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, ist für Zwecke der Rechnungslegung, der Prüfung und der Offenlegung/Hinterlegung die Personenhandelsgesellschaft ohne eine natürliche Person als Vollhafter den Kapitalgesellschaften grundsätzlich gleichgestellt (§ 264a HGB). Hauptanwendungsfall dieser Gleichstellung ist die GmbH & Co. KG. Die in § 264a HGB genannten Gesellschaften werden daher auch als ‚KapCoGes‘ bezeichnet.

Um den Besonderheiten der **KapCoGes** beim Eigenkapitalausweis Rechnung zu tragen, sieht § 264c Abs. 2 HGB folgenden Ausweis des Eigenkapitals vor:

Posten	Inhalt
I. Kapitalanteile	Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter und deren Veränderungen sind getrennt von den Kapitalanteilen der Kommanditisten auszuweisen.
II. Rücklagen	Rücklagen dürfen nur auf Grundlage einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung gebildet und aufgelöst werden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 50 -

III. Gewinnvortrag/ Verlustvortrag	Keine Besonderheiten
IV. Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag	

Kapitalkontenausweis

Der gesellschaftsrechtliche Teil des HGB sieht für **Personenhandelsgesellschaften** (OHG, KG) vor, dass jeder Gesellschafter nur ‚einen‘ Kapitalanteil hat. Das führt in der Praxis regelmäßig zu Problemen, da die Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag in der Regel anhand bestimmter fester Kapitalanteile erfolgt.

In der **Buchhaltungspraxis** wird daher unterschieden zwischen:

- Einem **festen Kapitalkonto** („Kapitalkonto I“). Dieses wird in Höhe der im Handelsregister eingetragenen (Haft-)Einlage eingebucht.
- Auf **variablen Kapitalkonten** („Kapitalkonto II“) werden alle übrigen Bewegungen erfasst.

In der Praxis ist oft eine weitere Unterteilung zu finden, insbesondere

- Beim sog. Drei-Konten-Modell die Aufteilung in
 - Kapitalkonto I (mit der Haftenlage)
 - Verlustvortragskonto
 - Darlehenskonto
- Beim sog. Vier-Konten-Modell in
 - Kapitalkonto I (mit der Haftenlage)
 - Verlustvortragskonto
 - Darlehenskonto und zusätzlich
 - Gesamthänderisch gebundenem Rücklagenkonto.

Da an die Qualifikation von Eigenkapital als Haftenlage steuerrechtlich materiellrechtliche Folgen anknüpfen, z.B. Verlustabzugsbeschränkungen, sollte auf eine exakte Verbuchung entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen geachtet werden.

Handelsrechtlich können die Kapitalkonten in einer Position zusammengefasst werden.

2.7 Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften

Anhang und Lagebericht

Kapitalgesellschaften (gGmbH, AG, KGaA) und diesen gemäß § 264a gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften ohne natürliche Person als Vollhafter (sog. KapCo-Ges) unterliegen nicht nur besonderen Regeln der Rechnungslegung (§§ 264 ff HGB), sondern müssen auch zwei Rechnungslegungsinstrumente gemäß § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB zusätzlich aufstellen:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 51 -

- **Anhang** (§§ 284 ff. HGB)
Dieses Rechnungslegungsinstrument
 - nimmt Angaben auf, die alternativ in die Bilanz oder die Gewinn- oder Verlustrechnung aufgenommen werden könnten, z.B. Davon-Vermerke;
 - enthält Erläuterungen zu Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung, z.B. die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;
 - enthält zusätzliche Informationen, beispielsweise den Anlagespiegel oder die durchschnittliche Anzahl von Mitarbeitern
- **Lagebericht** (§ 289 HGB)
Der Lagebericht ist im Wesentlichen eine verbale Darstellung, die von zahlenmäßigen Darstellungen unterstützt wird. Der Inhalt ist dreigeteilt:
 - im vergangenheitsorientierten Teil stellen Geschäftsführung oder Vorstand die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage aus ihrer Sicht dar.
 - Im zukunftsorientierten Teil der Erläuterungen soll Geschäftsführung oder Vorstand die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken beurteilen und erläutern.
 - Darüber hinaus enthält der Lagebericht eine Risikobeurteilung durch Geschäftsführung oder Vorstand

Praxis- hinweis	<p>Wie sich auch aus der Steuerberatervergütungsverordnung ergibt, bestehen grundsätzliche Unterschiede zwischen Art und Umfang der Tätigkeit des Steuerberaters bei Anhang oder Lagebericht:</p> <p>(a) Beim Anhang kann der Mandant entweder die „Erstellung“ (§ 35 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b) StBVV) oder die „beratende Mitwirkung bei der Erstellung des Anhangs“ (§ 35 Abs. 1 Nr. 7 Bst. b) StBVV) beauftragen.</p> <p>(b) Bei der Erstellung des Lageberichts ist nur die „beratende Mitwirkung“ vorgesehen (§ 35 Abs. 1 Nr. 7 Bst. b) StBVV) vorgesehen.</p> <p>Diese Unterscheidung beim Auftragsumfang leuchtet ein: während sich der Anhang auf Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung bezieht, die der steuerliche Berater ohnehin erstellt, sind für die Erstellung des Lageberichts Informationen erforderlich, die der steuerliche Berater in der Regel zusätzlich erheben muss. Hierzu gehören für den zukunftsorientierten Teil beispielsweise Planungsrechnungen oder die Risikobeurteilung. Außerdem unterscheidet sich der Lagebericht von den anderen Rechnungslegungsinstrumenten grundsätzlich darin, dass im Lagebericht Einschätzungen der Geschäftsführung oder des Vorstandes einen wesentlichen Bestandteil bilden.</p>
--------------------	---

Für den **Anhang** bietet sich folgende **Gliederung** an:

1. **Allgemeine Angaben**, einschließlich der einleitenden Angaben gemäß § 264 Abs. 1a HGB;
2. Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;
3. Erläuterungen der Posten der Bilanz;
4. Erläuterungen der Posten der Gewinn- und Verlustrechnung;
5. Sonstige Angaben.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 52 -

Hinweis	Da die im Anhang geforderten Angaben teilweise in verschiedenen Gesetzen enthalten sind, und in §§ 284 ff. HGB wenig systematisch aufgelistet sind, empfiehlt sich bei der Erstellung des Anhangs der Einsatz einer Checkliste.
----------------	---

Auch wenn der Deutsche Rechnungslegungs Standard § 20 (DRS 20) – Konzernlagebericht formal nur für konsolidierte Abschlüsse gilt, gilt die Empfehlung, sie auch für den **Lagebericht** zum Jahresabschluss anzuwenden.

Der DRS 20 schlägt folgenden **Aufbau eines (Konzern-)Lageberichts** vor:

1. Geschäftsmodell des Unternehmens mit einer Darstellung
 - 1.1. der organisatorischen Struktur des Unternehmens, evtl. der verschiedenen Segmente und Standorte
 - 1.2. der Ziele und Strategien
 - 1.3. von Aktivitäten in Forschung und Entwicklung
2. Wirtschaftsbericht mit der Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs (einschließlich des Geschäftsergebnisses sowie der Lage des Unternehmens, mit folgenden Detailinformationen:
 - 2.1. Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen
 - 2.2. Darstellung des Geschäftsverlaufs, insbesondere Veränderungen im Unternehmen (z.B. Umstrukturierungen und Rationalisierungsmaßnahmen)
 - 2.3. Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage; in diesem Teil empfiehlt sich die tabellarische Zusammenfassung von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, ggfs. Kapitalflussrechnung mit einer anschließenden verbalen Erläuterung
 - 2.4. Darstellung und Analyse von finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren
3. Nachtragsbericht mit der Darstellung von Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, z.B. wesentliche Verschärfung gesetzlicher Rahmenbedingungen oder der Zerstörung wesentlicher Betriebsgrundlagen.
4. Prognose-, Chancen- und Risikobericht mit einer zukunftsorientierten Darstellung der erwarteten Entwicklung

Prüfungspflicht des Jahresabschlusses

Eine weitere Besonderheit besteht bei Kapitalgesellschaften und KapCoGes. Wenn sie **keine kleinen Gesellschaften** im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB (mehr) sind, müssen sie ihren Jahresabschluss durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bzw. bei einer mittelgroßen Gesellschaft alternativ durch einen vereidigten Buchprüfer oder eine Buchprüfungsgesellschaft prüfen lassen (§§ 316 ff. HGB).

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 53 -

Eine **Prüfungspflicht** kann sich auch aus der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag ergeben. Insbesondere bei Unternehmen, an denen die öffentliche Hand beteiligt ist oder Unternehmen, deren Jahresabschluss in einen Konzernabschluss einfließt, wird eine (freiwillige) Prüfungspflicht festgeschrieben.

Wird der Jahresabschluss **trotz einer Prüfungspflicht nicht** durch einen Abschlussprüfer **geprüft**, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden (§ 316 Abs. 1 Satz 2 HGB). Erfolgt trotzdem eine Feststellung, in der Regel verbunden mit einer Gewinnausschüttung, ist die Feststellung und die darauf aufbauende Gewinnausschüttung nichtig.

- Das hat steuerlich zur Folge, dass es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt. Da offene und verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Körperschaftsteuer grundsätzlich gleich behandelt werden, sind die steuerlichen Folgen zu vernachlässigen.
- Gravierender sind die Folgen einer solchen Gewinnausschüttung auf Grundlage eines nicht existierenden Feststellungsbeschlusses, wenn die Gesellschaft in die Insolvenz geht. Dann wird der Insolvenzverwalter mit hoher Wahrscheinlichkeit den damaligen Geschäftsführer in Regress nehmen, da dieser grundsätzlich dafür verantwortlich ist, bei bestehender Prüfungspflicht auch prüfen zu lassen. Dieser wiederum wird den mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragten steuerlichen Berater in die Haftung nehmen.

Hinweis	<p>Nicht selten wächst eine Kapitalgesellschaft oder KapCoGes unerkannt in eine Prüfungspflicht hinein. Solange das Unternehmen wächst und profitabel bleibt, also kein Insolvenzrisiko besteht, fällt dies auch niemandem auf. Probleme entstehen dann, wenn bei einem Unternehmen rückwirkend festgestellt wird, dass eigentlich Prüfungspflicht bestanden hätte, aber der Jahresabschluss nicht geprüft wurde. Wenn sich das Unternehmen in einer Krise befindet, beginnt die Suche nach Verantwortlichkeiten.</p> <p>Um solche Schwierigkeiten zu vermeiden, sollte im Rahmen der Jahresabschlusserstellung routinemäßig geprüft werden, ob aufgrund eines Überschreitens der Größengrenzen oder aufgrund einer Regelung in der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag Prüfungspflicht besteht. Wenn ja, sollte der steuerliche Berater die Geschäftsführung oder der Vorstand schriftlich darauf hinweisen. Es empfiehlt sich, dies vorab in einem Schreiben und im Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zu tun. Ist die Erstellung mit umfassenden Beurteilungen vereinbart, sollte explizit darauf hingewiesen werden, dass dies kein Ersatz für eine Jahresabschlussprüfung ist.</p>
----------------	--

Ausblick	<p>Folgende Tatbestände schließen eine Tätigkeit als Abschlussprüfer aus (vgl. im Einzelnen § 319 Abs. 3 HGB):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mitwirkung bei/oder Erstellung des Jahresabschlusses; • Anteile an dem Unternehmen, dessen Jahresabschluss geprüft werden soll;
-----------------	---

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 54 -

	<ul style="list-style-type: none"> • der Honorarumsatz bei dem Unternehmen oder Unternehmen, bei denen das zu prüfende Unternehmen mehr als 20 % der Anteile besitzt, war in den letzten fünf Jahren mehr als 30% des Gesamtumsatzes und bewegt sich im laufenden Jahr in vergleichbarer Größenordnung <p>Ebenfalls ausgeschlossen sind Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchführungsgesellschaften, die im Verhältnis zum Jahresabschlusssteller nahestehende Unternehmen sind (§ 319 Abs. 4 HGB) oder grundsätzlich bei Mitgliedschaft im gleichen Netzwerk (§ 319b HGB).</p>
--	---

Besteht keine Prüfungspflicht, kann die Geschäftsführung oder der Vorstand einen Abschlussprüfer mit einer **freiwilligen Jahresabschlussprüfung** beauftragen. Abschlussprüfer kann dann auch ein Steuerberater sein. Denn nur bei einer Prüfungspflicht muss die Qualifikation den Voraussetzungen des § 319 HGB entsprechen. Die Besorgnis der Befangenheit (vgl. die Ausschlussgründe nach § 319 Abs. 3 HGB) gilt jedoch entsprechend. So schließt beispielsweise die Erstellung des Jahresabschlusses die Prüfung aus. Als Alternative verbleibt die Erstellung mit umfassenden Beurteilungen.

Offenlegung und Hinterlegung

Da die Haftung für Schulden der Gesellschaft bei Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten KapCo-Gesellschaften auf deren Gesellschaftsvermögen beschränkt ist, besteht ein Interesse des Rechtsverkehrs, sich über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft zu informieren. Neben der gerade beschriebenen Prüfungspflicht von mittelgroßen und großen Gesellschaften hat der Gesetzgeber daher die **Offenlegung bzw. die Hinterlegung von Jahresabschlüssen** im elektronischen Bundesanzeiger vorgeschrieben.

Technisch ist das Vorgehen bei Offenlegung bzw. Hinterlegung gleich. Die vorgeschriebenen Bestandteile des Jahresabschlusses sind in elektronischer Form auf der Veröffentlichungsplattform des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen. Bei einer Offenlegung sind die Jahresabschlüsse überall verfügbar, wo es Internet gibt. Bei der Hinterlegung muss der Jahresabschluss erst beim elektronischen Bundesanzeiger kostenpflichtig angefordert werden.

Art und Umfang der **Veröffentlichungspflicht** richtet sich nach der Größe der Gesellschaft:

- **Kleinstgesellschaften** (§ 267a HGB)
 - können die Hinterlegung wählen;
 - brauchen nur die Bilanz und die Unterstrichvermerke zu veröffentlichen.
- **Kleine Gesellschaften** (§ 267 Abs. 1 HGB)
 - müssen offenlegen;
 - brauchen aber nur Bilanz und den Anhang, soweit er Bilanzposten betrifft, einzureichen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 55 -

- **Mittelgroße** (§ 267 Abs. 2 HGB) und **große Gesellschaften** (§ 267 Abs. 2 HGB)
 - müssen grundsätzlich den Jahresabschluss in dem Umfang offenlegen, in dem sie ihn auch aufstellen müssen und dieser festgestellt wurde. So bestehen für mittelgroße Gesellschaften beispielsweise Erleichterungen beim Umfang der Angaben im Anhang. Diese müssen jedoch aufgrund der Offenlegung nicht zusätzlich vorbereitet werden.
 - müssen den Lagebericht offenlegen.
 - müssen – wenn der Jahresabschluss geprüft wurde – den Bestätigungsvermerk bzw. den Vermerk über dessen Versagung und
 - ggfs. den Bericht des Aufsichtsrats und die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung offenlegen.

Eine über die Veröffentlichungspflicht hinausgehende **freiwillige Verbreitung** des Jahresabschlusses ist möglich. So veröffentlichen Unternehmen den Jahresabschluss, teilweise in Auszügen, als Bestandteil des Geschäftsberichts oder auf der eigenen Website. Für den steuerlichen Berater oder Abschlussprüfer ist dann zu prüfen, ob eine Wiedergabe von Bescheinigungen oder des Bestätigungsvermerks zulässig ist.

Die **Steuerbilanz** ist ausschließlich für das Finanzamt bestimmt. Sie muss daher (wie auch die Steuererklärungen) nicht offengelegt werden.

2.8 Anpassung nach Betriebsprüfungen/ Grundzüge der Mehr-/ Weniger-Rechnung

Aufgrund des Grundsatzes der Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 § 1 HGB) sollte eine einmal festgestellte Bilanz nicht mehr geändert werden. Trotzdem kann es zu Situationen kommen, in denen Veränderungen erforderlich oder sinnvoll sind.

Im **Bilanzsteuerrecht** wird unterscheiden zwischen:

- (a) **Bilanzberichtigungen** (R 4.4 Abs. 1 EStÄR 2012), also dem Austausch eines unrichtigen Bilanzansatzes mit einem Richtigen, zusammengefasst: „Austausch FEHLER gegen RICHTIG“.
 - „Ein Ansatz in der Bilanz ist unrichtig, wenn er unzulässig ist, d. h., wenn er gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts oder des Handelsrechts oder gegen die einkommensteuerrechtlich zu beachtenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt.“ (R 4.4 Abs. 1 Satz 2 EStÄR 2012).
 - Ein solcher Fehler liegt beispielsweise vor, wenn bei den Vorräten Forschungs- oder Vertriebskosten in die Bewertung einbezogen wurden (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).
- (b) **Bilanzänderungen** (R 4.4 Abs. 2 EStÄR 2012), also dem Austausch eines zulässigen Bilanzansatzes mit einem ebenfalls zulässigen („RICHTIGE Möglichkeit ❶ gegen RICHTIGE Möglichkeit ❷“).
 - Eine Bilanzänderung setzt somit ein **Wahlrecht** voraus.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 56 -

- Ein Beispiel ist die Bewertung der Vorräte mit Voll- oder Teilkosten (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG).

Fall A-16: Bilanzberichtigung vs. Bilanzänderung

Ein Arzneimittelhersteller hat sowohl (a) die anteiligen Forschungskosten in die Herstellungskosten seiner Vorräte am Stichtag als auch (b) die anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung eingerechnet.

Die anteiligen Forschungskosten (a) müssen im Rahmen einer Bilanzberichtigung wieder ‚herausgerechnet‘ werden. Denn diese dürfen nicht in die Herstellungskosten eingerechnet werden.

Bei den anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung (b) besteht sowohl handels- wie steuerrechtlich ein Wahlrecht. Im Rahmen einer Bilanzänderung könnte der Hersteller den Bilanzwert für die Vorräte daher entsprechend reduzieren – beispielsweise, um ein Mehrergebnis aus einer Betriebsprüfung zu kompensieren.

Hauptanwendungsfall von Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen in der Praxis sind die Berücksichtigung von **Feststellungen aus Betriebsprüfungen**.

Hierbei empfiehlt sich folgendes **Vorgehen**:

Schritt	Vorgehen und Ziel	Instrument
Erster Schritt:	Auswertung und Überprüfung der Feststellungen des Außenprüfers Rein formal hat die Veranlagungsstelle zu entscheiden, welche Feststellungen wie der Veranlagung zu Grunde gelegt werden sollen. In der Praxis werden die Feststellung des Betriebsprüfers, ggfs. unter Berücksichtigung der Schlussbesprechung und der Stellungnahme des steuerlichen Beraters, der Besteuerung zu Grunde gelegt.	Mehr-/Weniger-Rechnung
Zweiter Schritt:	Umsetzung der Mehr-/Weniger-Rechnung über das sog. ‚ Bilanzkreuz ‘ in die Steuerbilanzen des Prüfungszeitraums,	Bilanzkreuz
Dritter Schritt	Ggfs. Umsetzung im Jahresabschluss	Buchführung/ Jahresabschluss

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 57 -

Fall A-17: Bilanzberichtigung nach einer Betriebsprüfung

Am Ende einer Betriebsprüfung über die Veranlagungszeiträume 01 bis einschließlich 03 enthält der Bericht des Außenprüfers folgende Mehr-/Weniger-Rechnung:

Mehr-und-Weniger-Rechnung

Tz.	Bilanzposten	Erfolgsposten	01		02		03	
			+	-	+	-	+	-
1	Gebäude							
	Aktivierte Herstellungskosten	Reparaturaufwand	55.000	--	--	--	--	--
	Berichtigung der AfA (4%)	Abschreibungen	--	2.200	--	2.200	--	2.200
2	Maschinen							
	Berichtigung der AfA	Abschreibungen	--	--	5.000	--	3.000	--
3	Vorräte							
	Nicht erfasste Warenposten	Wareneinsatz	3.000	--	--	3.000	--	--
4	Entnahmen							
	Privatanteil Kfz-Nutzung	Kfz-Kosten u. AfA	1.000	--	1.000	--	3.000	--
	Warenentnahmen	Wareneinsatz	2.900	--	2.100	--	1.500	--
		Summen	61.900	2.200	8.100	5.200	7.500	2.200
		Mehr oder weniger	+ 59.700		+ 2.900		+ 5.300	
		Gewinn lt. HB/StB	--		30.000		25.000	
		Gewinn lt. PB	59.700		32.900		30.300	

Die Mehr-/Weniger-Rechnung (auch als Plus- und Minus-Rechnung oder Ergebnisrechnung bezeichnet) ist eine häufig in Betriebsprüfungsberichten zu findende Darstellung der erfolgswirksamen Korrekturen aus den Ergebnissen der Prüfung.

In dem Beispielfall könnten folgende Sachverhalte hinter den Feststellungen stehen:

Tz. 1: Gebäude

Der Steuerpflichtige hat in 01 die EUR 55.000 als sofort erfolgswirksame Betriebsausgabe (Erhaltungsaufwand/Reparaturaufwand) behandelt. Der Betriebsprüfer hat diese jedoch als Herstellungskosten des Gebäudes bewertet. Durch die Addition der EUR 55.000 wurde die negative Ergebnisauswirkung korrigiert. Als Konsequenz mindern die damit verbundenen Abschreibungen das Jahresergebnis auch in den Folgejahren (EUR – 2.200).

Tz. 2: Maschinen

Die Ergebniserhöhungen in den Jahren 02 und 03 resultieren möglicherweise daraus, dass eine in 02 zugegangene Maschine über eine zu kurze Nutzungsdauer abgeschrieben wurde. Zur Umkehrung hat der Betriebsprüfer das Ergebnis erhöht.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 58 -

Tz. 3: Vorräte

Bei der Erhöhung des Bestandes an Waren kommt es nur zu einer Ergebniserhöhung: Die im Jahr 01 nicht erfassten Bestände erhöhen zunächst das Jahresergebnis, während der Verbrauch im Folgejahr als Betriebsausgabe das Jahresergebnis mindert. In der Summe bleibt das Jahresergebnis unverändert. Aufgrund des progressiven Steuertarifs bei der Einkommensteuer kann es jedoch in 01 zu einer insgesamt höheren Steuerbelastung führen. Dies ist aufgrund der gewählten Zahlen für das Jahr 01 ersichtlich. So hat der Steuerpflichtige für das Jahr 01 keinen steuerbaren Gewinn erklärt („Gewinn lt. HB/StB“ = EUR 0). Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers erhöht sich der Gewinn jedoch auf EUR + 59.700).

Tz. 4: Entnahmen

Offensichtlich hat der Steuerpflichtige Privatentnahmen nicht erklärt, so dass der Betriebsprüfer diese als Gewinnerhöhungen berücksichtigt hat.

Üblicherweise werden die Ergebnisse im Rahmen der Schlussbesprechung erörtert. Alternativ werden sie bereits im Rahmen der Prüfung vor Ort mit dem Außenprüfer des Finanzamts besprochen.

Um die Ergebnisse übersichtlich für die Erfassung in der Buchhaltung darzustellen, ist die Darstellung in einem sog. ‚Bilanzkreuz‘ verbreitet. Dieses stellt zum einen die Ergebnisauswirkungen, zum anderen die Veränderungen weiterer Bilanzpositionen dar:

Bilanzkreuz 01			
	EUR		EUR
Gebäude	+ 55.000	Gewinn	+ 55.000
	-2.200		-2.200
Vorräte	+ 3.000	Gewinn	+ 3.000
		Entnahmen (+)	-1.000
		darauf USt	-190
			-2.900
		darauf USt	-551
		Gewinn	+ 3.900
		USt-Schuld 01	+ 741
	<u>+ 55.800</u>		<u>+ 55.800</u>

Zur Erläuterung:

Den erfolgswirksamen Erhöhungen der Aktivwerte (hier: Gebäude und Vorräte) stehen die entsprechenden Gewinnerhöhungen im Eigenkapital des Einzelunternehmers gegenüber.

Die Entnahmen tauchen zweimal auf der Passivseite des Bilanzkreuzes auf. Zum einen als Entnahme mit negativem Vorzeichen (Soll-Buchung auf dem Konto „Privat“), gleichzeitig aber dürfen Entnahmen den Gewinn nicht mindern (§ 4 Abs. 1

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 59 -

Satz 2 EStG). Daher werden diese als Gewinnerhöhung wieder korrigiert (Plus-Zeichen). Als unentgeltliche Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b EStG für die Warenentnahmen bzw. § 3 Abs. 9a EStG für die private Nutzung des Firmen-Pkws) unterliegen die Privatentnahmen der Umsatzsteuer. Dadurch erhöht sich der Wert der Entnahmen. Der Gewinn bleibt jedoch unverändert (da nicht abzugsfähige Ausgabe gemäß § 12 § 3 EStG). Bilanztechnisch formuliert: als durchlaufender Posten ist die abzuführende Umsatzsteuer erfolgsneutral zu buchen, woraufhin eine Erhöhung der Verbindlichkeiten folgt.

Im Folgejahr sieht das Bilanzkreuz wie folgt aus:

Bilanzkreuz 02			
	EUR		EUR
Gebäude	-2.200	Kapitalvortrag (KV)	+ 59.700
Maschinen	+ 5.000	Gewinn	-2.200
Vorräte	-3.000	Gewinn	+ 5.000
		Gewinn	-3.000
		Entnahmen (+)	-1.000
		darauf USt	-190
			-2.100
		darauf USt	-399
		Gewinn	+ 3.100
Saldenvorträge	+ 60.441	USt-Schuld 01	+ 741
	<u>+ 60.241</u>	USt-Schuld 02	+ 589
			<u>+ 60.241</u>

Zur Erläuterung:

Neben den aus dem Vorjahr bekannten Posten tritt die erfolgswirksame Veränderung des Eigenkapitals („Gewinne“) in Form des „Kapitalvortrag (KV)“ hinzu. Ebenfalls vorgetragen wird die Umsatzsteuerschuld für den Veranlagungszeitraum 01.

Ebenso wird das Bilanzkreuz für den letzten Zeitraum der Prüfung (03) entwickelt:

Bilanzkreuz 03			
	EUR		EUR
Gebäude	-2.200	Kapitalvortrag (KV)	+ 62.600
Maschinen	+ 3.000	Gewinn	-2.200
		Gewinn	+ 3.000
		Entnahmen (+)	-3.000
		darauf USt	-570
			-1.500
		darauf USt	-285
		Gewinn	+ 4.500
Saldenvorträge	+ 63.930	USt-Schuld 01	+ 741
	<u>+ 64.730</u>	USt-Schuld 02	+ 589
		USt-Schuld 03	+ 855
			<u>+ 63.875</u>

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 60 -

Da Prüfungsgegenstand der Außenprüfung die **Steuerbilanz** (steuerliche Gewinnermittlung) ist, müssen die der Veranlagung zu Grunde gelegten Feststellungen in der Steuerbilanz erfasst werden. Aus Gründen der Arbeitersparnis werden die Ergebnisse in einer Summe in die letzte noch offene Steuerbilanz eingebucht. Im Beispiel wäre das wahrscheinlich die Steuerbilanz zum Stichtag 31.12.03. Denn die veränderte AfA bei Gebäude und Maschinen müssen auch im Veranlagungszeitraum 04 Berücksichtigung finden.

Hinweis	<p>Oft wird versucht, Steuermehrbelastungen aufgrund von Betriebsprüfungen durch eine Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu erreichen. Die niedrigere AfA im Beispielfall könnte etwa durch eine Bewertung der unfertigen/fertigen Erzeugnisse mit den Teilkosten oder einer Sofortabschreibung von GWG kompensiert werden.</p> <p>Hier setzt der Gesetzgeber aber in § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG Grenzen. Bilanzänderungen dürfen nur</p> <ul style="list-style-type: none"> • im „engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang“ mit der Bilanzberichtigung infolge der Betriebsprüfung und • nur soweit die Gewinnänderung aufgrund der Bilanzberichtigung reicht, vorgenommen werden. <p>Es wäre demnach nur möglich, die Ergebniserhöhungen auf minimal EUR 0 zu bringen. Es wäre jedoch nicht zulässig, darüber hinaus einen Verlustvortrag für die Folgejahre zu ‚produzieren‘.</p>
----------------	---

Für die **Anpassung der Handelsbilanz** an die Ergebnisse der Betriebsprüfung sind folgende Situationen zu unterscheiden:

- (a) Der Betriebsprüfer hat **Verstöße gegen die (handelsrechtliche) GoB** festgestellt, die noch **Auswirkungen auf die Folgejahre** haben.

Im Beispielfall könnte dies die Aktivierungspflicht der Herstellungskosten beim Gebäude betreffen.

Da sowohl die Steuerbilanz als auch der Jahresabschluss GoB-konform sein müssen, müssen solche Unrichtigkeiten auch in der Handelsbilanz berichtigt werden. Um nicht in bereits festgestellte Jahresabschlüsse eingreifen zu müssen, bevorzugt die herrschende Meinung unter den Bilanzrechtlern eine Anpassung ‚in laufender Rechnung‘ in einer Summe.

Im Beispielfall solle die Berichtigung zum 31.12.05 erfolgen. Zunächst wird der Zugang an Herstellungskosten eingebucht (Buchungssatz: Per Gebäude an andere aktivierte Eigenleistungen EUR 55.000). In einem zweiten Buchungssatz wird die bisher aufgelaufene Abschreibung auch handelsrechtlich nachvollzogen: $5 \text{ Jahre} \cdot 4\% \cdot \text{EUR } 55.000 = \text{EUR } 11.000$ – Per Abschreibungen an Gebäude EUR 11.000).

Da es sich um eine Änderung der Bewertungsmethode im Sinne des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB handeln kann, ist ggfs. eine Angabe im Anhang gemäß § 284 Abs. 2 HGB Pflicht.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 61 -

- (b) Die Feststellungen betreffen **auch handelsrechtliche GoB**, aber es ergeben sich **keine Auswirkungen auf die laufende und folgende Rechnung**. Im Beispielfall könnten dies die nicht erfassten Bestände an Vorräten sein. Nachdem diese bereits verkauft sind, ergeben sich keine Veränderungen in laufender Rechnung in der Handelsbilanz.
- (c) Die **steuerlichen Auswirkungen** der Betriebsprüfung sind dagegen immer erfolgswirksam im nächsten und noch offenen Jahresabschluss zu berücksichtigen. Wird ein Gewerbesteuersatz von 15,6% bei den Ergebnisveränderungen angenommen, würde sich folgende Steuerrückstellung zum 31.12.05 aus der Betriebsprüfung ergeben:

VZ	Gewinn- veränderung EUR	Gewerbe- steuer EUR
01	+ 59.700	9.851
02	+ 2.900	479
03	+ 5.300	875
		<u>11.205</u>

Der dazu gehörende Buchungssatz zum 31.12.05: Per Steuern vom Einkommen und Ertrag (Gewerbesteuer) an Steuerrückstellungen (Gewerbesteuer) EUR 11.205.

- (d) Es handelt sich um **bilanzsteuerrechtliche Feststellungen**, z.B. die Abschreibungen bei den Maschinen sind handelsrechtlich vertretbar. Dann besteht keine Pflicht zur Berichtigung im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Es bestehen dann Ergebnisdifferenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die sich zum Zeitpunkt der vollständigen Abschreibung des Anlageguts auflösen. Es ist dann zu prüfen, ob latente Steuern aktiviert werden können bzw. latente Steuern passiviert werden müssen.
- (e) Es wäre zwar möglich, die **handelsrechtlichen Wertansätze** fortzuführen (Fall [d]), die vom Betriebsprüfer für die Steuerbilanz vorgenommenen Berichtigungen wären aber **auch handelsrechtlich zulässig**. Gleichzeitig bestehe jedoch das **praktische Bedürfnis**, Steuer- und Handelsbilanz wieder zusammenzuführen. Ein Grund hierfür könnte der Wunsch sein, nur eine sog. „Einheitsbilanz“ für handels- und steuerrechtliche Zwecke aufzustellen. Hierzu wird in der handelsrechtlichen Kommentierung die Auffassung vertreten, dass ein solches Vorgehen zulässig ist. Begründet wird dies mit der Rechtsauffassung, dass die Auffassung der Finanzverwaltung bzw. die Finanzrechtsprechung auch eine zulässige Auslegung des Handelsbilanzrechts darstellen kann. Technisch ist wie im Fall (a) vorzugehen: Anpassung in laufender Rechnung in einer Summe, ggfs. Anhangsangabe.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 62 -

2.9 Qualitätsgrundlagen bei der Jahresabschlusserstellung

Wesentlich für die Bestimmung der Qualität bei der Jahresabschlusserstellung sind zum einen der Auftragsgegenstand und zum anderen der Auftragsumfang. Beides definiert,

- welche Leistung der steuerliche Berater schuldet?
- welchen Qualitätsanforderungen der Jahresabschluss bzw. die steuerliche Gewinnermittlung genügen soll?
- wofür der Berater bei einer mangelhaften Leistung letztlich einstehen möchte?
– Und – vor Abschluss des Auftrags besonders wichtig:
- wofür der Auftraggeber zu zahlen bereit ist?

Auftragsgegenstand der Jahresabschlusserstellung kann sein:

- (a) Bei bilanzierungspflichtigen Unternehmen in der Regel ein **Jahresabschluss** nach kaufmännischen Grundsätzen.
- Wenn keine weiteren Absprachen getroffen werden, ist davon auszugehen, dass es sich um einen Jahresabschluss nach HGB handeln soll.
 - Insbesondere bei Tochterunternehmen ausländischer Mutterunternehmen sollte vorab eine Klärung erfolgen. Denn diese benötigen zusätzlich zum Jahresabschluss nach deutschem HGB zumindest eine Überleitungsrechnung nach den Rechnungslegungsstandards des Mutterunternehmens oder nach den internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS für Zwecke der Konsolidierung.
- (b) Bei Kapitalgesellschaften und Vollkaufleuten kann der steuerliche Gewinn durch einen **Betriebsvermögensvergleich** (Steuerbilanz, § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV) nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG oder mittels Überleitungsrechnung aus der Handelsbilanz ermittelt werden.
- (c) Aus Gründen der Honorarersparnis verzichten kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) oft auf eine Differenzierung bei den Rechnungslegungsinstrumenten und lassen nur eine sog. ‚**Einheitsbilanz**‘ aufstellen. Diese soll einerseits der handelsrechtlichen Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und gleichzeitig den Anforderungen der Finanzverwaltung dienen. Wenn es Abweichungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung gibt, wird diesen durch eine Überleitungsrechnung gemäß § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV Rechnung getragen. Die Erstellung einer Einheitsbilanz ist jedoch aufgrund der Einreichung der sog. „E-Bilanz“ bei der Finanzverwaltung nicht sinnvoll.

Anders als bei der Buchführung gibt es bei der **Jahresabschlusserstellung** keinen allgemein anerkannten Auftragsumfang. Die Bundesteuerberaterkammer (BStBK) und das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) haben jedoch zwei – inhaltlich weitgehend identische - **Verlautbarungen** herausgegeben, die die Auffassung des Berufsstandes wiedergeben:

- Die „Verlautbarung der Bundesteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen“ vom Februar 2011 (berufsrechtliches Handbuch 3.1.1., im Folgenden abgekürzt als „BStBK 3.1.1, Tz.“)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 63 -

- Der „IDW Standard: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen (IDW S 7)“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) („IDW S 7, Tz.“)

Der **Auftrag zur Jahresabschlusserstellung** umfasst **immer** die Entwicklung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung aus der Buchführung (BStBK 3.1.1, IDW S 7 jeweils Tz. 7). Der Auftrag zur Jahresabschlusserstellung umfasst darüber hinaus „erforderlichenfalls die Anfertigung des zugehörigen Anhangs und weiterer Abschlussbestandteile“ (BStBK 3.1.1, IDW S 7 jeweils Tz. 7).

(1) Dies erfordert zunächst, die Kapitalgesellschaft bzw. KapCoGes (§ 264a HGB) in eine der drei **Größenklassen** gemäß § 267 HGB zuzuordnen. Denn die drei Kenngrößen Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt bestimmen im Wesentlichen, in welchem Umfang ein Anhang aufzustellen ist. Handelt es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft gem. § 267a HGB, so braucht diese nach keinen Anhang erstellen, wenn entsprechende Angaben unter der Bilanz angeführt werden, § 264 Abs. 1 S. 5 HGB. An dieser Stelle mag ein vor allem als Steuerberater tätiger Berufsangehöriger darauf hinweisen, dass es dem Finanzamt vor allem darauf ankommt, dass der Gewinn bzw. Verlust zutreffend ermittelt wurde. Dem gegenüber könnte ein Kreditgeber nach dem Verlust seiner Darlehensforderung oder ein Insolvenzverwalter argumentieren, der Jahresabschlusssteller hätte - pflichtwidrig - keinen oder einen unvollständigen Anhang aufgestellt.

Im Verfahren gegen die beiden verantwortlichen Wirtschaftsprüfer des Jahres- und Konzernabschlusses des Einzelunternehmers Anton Schlecker e.K. 2009 bzw. 2010 vor der 11. Großen Wirtschaftsstrafkammer beim Landgericht Stuttgart ging es beispielsweise um den Ausweis einer stillen Beteiligung und eines Privatdarlehens nahestehender Personen. Nach hier vertretener Auffassung hätte sich die Frage der Strafbarkeit der Bilanzierung nicht gestellt, wenn auf die ungewöhnliche Konstruktion im Anhang hingewiesen worden wäre. Außerdem müssen möglicherweise missverständliche Posten in der Bilanz gemäß § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung erläutert werden. Im Haftungsfall kann der Kreditgeber dann nicht argumentieren, der Jahresabschlusssteller hätte ihn durch eine ungewöhnliche Bilanzierung täuschen wollen, da der Anhang mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB). Wenn der Kreditsachbearbeiter den Anhang nicht liest, scheidet es regelmäßig an der haftungsbe gründenden Kausalität zwischen Jahresabschlusserstellung und Kreditvergabe.

(2) In einem zweiten Schritt wird der Jahresabschlusssteller prüfen müssen, ob neben dem Anhang **weitere Berichtsinstrumente** aufgestellt werden müssen oder eine zusätzliche Berichterstattung empfehlenswert ist.

Hierbei ist beispielsweise an die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und Märkten zu denken (Segmentberichterstattung nach § 285 § 4 HGB). Eine **Kapitalflussrechnung** ist nur bei Konzernabschlüssen Pflichtbestandteil (§ 297 Abs. 1 Satz 1 HGB). Da die Zahlungsunfähigkeit jedoch Insolvenzstatbestand ist (§ 17 Abs. 1 InsO) sollte bei einer angespannten Finanzlage des Unternehmens die Bilanzierung mit Fortführungswerten (§ 252 Abs.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 64 -

1 § 2 HGB) mit der (freiwilligen) Aufstellung einer Kapitalflussrechnung abgesichert oder verworfen werden.

Im Umkehrschluss zu den gerade genannten berufsrechtlichen Vorgaben bedeuten diese aber auch, dass die Unterstützung bei der Erstellung des **Lageberichts** grundsätzlich gesondert beauftragt werden muss. Da der Lagebericht regelmäßig einen größeren Freiheitsgrad bei Gestaltung und Umfang hat (vgl. § 289 HGB), sollte der Steuerberater zunächst prüfen, ob er diesen Zusatzauftrag annehmen möchte.

Sowohl die BStBK als auch das IDW unterscheiden **drei Auftragsarten** bei der Erstellung (BStBK 3.1.1, IDW S 7 jeweils Tz. 11):

(1) Erstellung ohne Beurteilungen

Wird nur dieser Mindestumfang der Jahresabschlusserstellung in Auftrag gegeben (und honoriert), muss der Jahresabschlussersteller nur den Jahresabschluss aus den vorgelegten Belegen, Büchern und Bestandsnachweisen unter Berücksichtigung der erteilten Auskünfte entwickeln. Die Grenze dieses „Zusammenklopfens“ von Zahlen aus der Buchhaltung ist, dass der Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer „nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Jahresabschluss mitwirken“ darf (BStBK 3.1.1, IDW S 7 jeweils Tz. 29).

Ein Lehrbuchbeispiel hierfür ist die Bilanzierung zu Fortführungswerten, obwohl diesen tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Erkennt der Jahresabschlussersteller, dass die „going concern“-Prämisse nicht mehr erfüllt ist, darf er nicht mehr mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerten, auch wenn dadurch die Überschuldung bereits im Jahresabschluss für jeden offensichtlich ist.

(2) Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

Die Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen geht über die Erstellung (1) hinaus: Zusätzlich muss dabei eine Überprüfung der vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise durch „Befragungen und analytische Beurteilungen auf ihre Plausibilität“ erfolgen. Ziel dieser Beurteilung ist ein Negativurteil, um mit einer gewissen Sicherheit auszuschließen, dass diese nicht ordnungsgemäß sind.

Solche analytischen Prüfungshandlungen sind „Plausibilitätsbeurteilungen von Verhältniszahlen und Trends, durch die Beziehungen von prüfungsrelevanten Daten eines Unternehmens zu anderen Daten aufgezeigt sowie auffällige Abweichungen festgestellt werden“ (IDW PS 312, Tz. 5).

Beispiel A-4 Plausibilitätsbeurteilungen

Beispiele für Plausibilitätsbeurteilungen:

- (a) Verhältnis von Umsatzerlösen zu Materialaufwand sollte konstant sein
- (b) Verhältnis von Löhnen und Gehältern zu Sozialversicherungsaufwand sollte dem durchschnittlichen Arbeitgeberanteil entsprechen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	A	Externes Rechnungswesen	- 65 -

(3) Erstellung mit umfassenden Beurteilungen

Diese Auftragsart lässt sich vereinfachend als eine Unterart der Jahresabschlussprüfung beschreiben – mit dem wesentlichen Unterschied, dass der beurteilende Berufsträger bei der Erstellung mitgewirkt hat, denn die Mitwirkung bei der Erstellung schließt grundsätzlich die Prüfung aus (Verbot der Selbstprüfung).

Wie bei einer Jahresabschlussprüfung steht am Ende ein positives Gesamturteil, „die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Belege, Bücher und Bestandsnachweise“. Während der Jahresabschlussersteller bei einer „Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen“ die ‚Nicht-Ordnungsmäßigkeit‘ mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit ausschließen muss, muss am Ende der Erstellung mit umfassenden Beurteilungen die (positive) Überzeugung der Ordnungsmäßigkeit stehen.

Je nach Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit wird daher auch der Steuerberater dabei Saldenbestätigungen von Debitoren und Kreditoren, Bestätigungen der Kreditinstitute einfordern und an der Inventur beobachtend teilnehmen müssen.

Bei der **Erstellung der Steuerbilanz** gibt es keine Unterscheidung hinsichtlich des Auftragsumfangs. So definieren die Ertragssteuergesetze, ggfs. unter Berücksichtigung der Verwaltungsauffassung und der Finanzrechtsprechung, die Wertansätze in der steuerlichen Gewinnermittlung. Es entspricht nach übereinstimmender Auffassung der berufsständischen Organisationen berufswürdigem Verhalten, an erkennbar falschen Wertansätzen nicht mitzuwirken.

Fall A-18: Bedeutung des Auftragsumfangs

Bedeutung hat die klare Definition des Auftragsumfangs im Vorhinein für zwei Streit-anfällige Situationen:

(a) Die Höhe des zu zahlenden Honorars

Die „Erstellung ohne Beurteilungen“ (1) erfordert wesentlich weniger Aufwand als die „Erstellung mit umfassenden Beurteilungen“ (3). Weniger Aufwand bedeutet auch eine geringere Honorarhöhe.

Vergleichbares gilt bei der Aufstellung einer Einheitsbilanz. Die Überleitungsrechnung zum handelsrechtlichen Jahresabschluss kostet weniger als eine zweite (vollständige) Steuerbilanz.

(b) Umfang und Detailgenauigkeit der Arbeiten

Bei einem Auftrag „Erstellung mit umfassenden Beurteilungen“ (3) wird sich der Jahresabschlussersteller in den wenigsten Fällen exkulpieren können, er hätte bestimmte Fehler nicht erkennen können. Bei der „Erstellung ohne Beurteilungen“ (1) beschränkt sich die Haftung auf „erkennbar falsche Wertansätze“

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 66 -

B. Internes Rechnungswesen

Im Prüfungsgebiet „**internes Rechnungswesen**“ sollen die Kompetenzen nachgewiesen werden, Kosten- und Leistungsrechnungen mandantenbezogen einzurichten und anzuwenden, Instrumente des Controllings für ein Steuerungssystem im Mandantenunternehmen zu nutzen, Jahresabschlüsse zu analysieren sowie Finanzierungen zu entwickeln und zu begleiten.

In diesem Rahmen können folgende Qualifikationsinhalte geprüft werden:

1. Kosten- und Leistungsrechnung

- a) Kosten und Leistung als Rechengrößen definieren und abgrenzen, um mandantenbezogene Zwecke der Kostenrechnung zu simulieren, aufzuzeigen und zu konkretisieren,
- b) Methoden und Instrumente zur Erfassung von Kosten und Leistungen zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen auswählen, anwenden und bei Veränderungen anpassen,
- c) Verfahren zur Verrechnung der Kosten auf betriebliche Funktionsbereiche und auf Leistungen zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen auswählen, anwenden und bei Veränderungen anpassen,
- d) Methoden der kurzfristigen Erfolgsrechnung für betriebliche Analyse- und Steuerungszwecke zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen auswählen, anwenden und bei Veränderungen anpassen und
- e) Verfahren der Kosten- und Leistungsrechnung zur Lösung unterschiedlicher Problemstellungen und zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen anwenden und bei Veränderungen anpassen.

2. Controlling

- a) Ziele, Aufgaben und Instrumente des Controllings beschreiben und deren Einhaltung anhand ausgewählter Kennzahlen beurteilen,
- b) integrierte Unternehmensplanung mit Bilanz-, Liquiditäts- und Ertragsplanung zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen entwerfen, begleiten und bei Veränderungen anpassen,
- c) Budgetierungsverfahren zur Unterstützung und Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen der Unternehmenszielsetzung und Unternehmenssteuerung aufbereiten und simulieren,
- d) geeignete Controlling-Instrumente zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen darstellen und mandantenbezogene Planungs-, Kontroll- und Informationssysteme beurteilen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 67 -

3. Jahresabschlussanalyse

- a) Jahresabschlüsse betriebswirtschaftlich auswerten, Schlussfolgerungen in formaler und materieller Hinsicht ziehen und die Ergebnisse gegenüber dem Mandanten kommunizieren,
- b) für die ökonomische Entwicklung des Mandantenunternehmens den internen und externen Betriebsvergleich einschließlich einer statistischen Auswertung erstellen und analysieren,
- c) Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zur sachgerechten Ermittlung der Kennzahlen strukturieren und zweckbestimmt aufbereiten,
- d) Bewegungsbilanz erstellen und interpretieren sowie Kapitalflussrechnung zur Darstellung der Ursachen von Veränderungen liquider Mittel ausarbeiten und
- e) Kennzahlen zur Vermögens-, Finanz- und Erfolgslage mandantenorientiert ermitteln und analysieren sowie Schlussfolgerungen für das Mandantenunternehmen ziehen.

4. Finanzierung

- a) Ziele, Aufgaben und Instrumente des Finanzmanagements beschreiben und deren Einhaltung anhand ausgewählter Kennzahlen und Finanzierungsregeln beurteilen, insbesondere unter dem Aspekt einer konstanten Zahlungsfähigkeit und einer überlegten Finanzstrategie des Mandanten,
- b) Finanz- und Liquiditätsplanungen sowohl statisch als auch dynamisch zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen durchführen und bei Veränderungen zur Optimierung der Kapitalstruktur anpassen,
- c) Finanzierungsarten beherrschen sowie zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen die Möglichkeiten und Methoden zur Kapitalbeschaffung unter Berücksichtigung der Rechtsform und der Finanzierungsanlässe des Mandanten auswählen,
- d) Investitionsbedarf zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen feststellen, die optimale Investitionsentscheidung mithilfe von Investitionsrechnungen ermitteln und ökonomisch begründen,
- e) Kreditrisiken zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen ermitteln, Instrumente zur Risikobegrenzung bewerten und den Einsatz dieser Instrumente, insbesondere Forderungsmanagementmaßnahmen, im Mandantenunternehmen analysieren und Optimierungen aufzeigen sowie
- f) die für die Ziele des Mandanten geeigneten Finanzierungs- und Förderinstrumente zur Vorbereitung mandantenbezogener Beratungen darstellen sowie Kredit- und Förderkonditionen beurteilen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 68 -

1 Kosten- und Leistungsrechnung

1.1 Grundbegriffe der Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung im System des betrieblichen Rechnungswesens

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist der ausschließlich auf die **betriebswirtschaftliche Analyse** ausgerichtete Teil des Rechnungswesens.

Dieser Bereich hat folgende **Aufgabenbereiche**

- **Überwachungsaufgaben:** Wie gut wird in den einzelnen Verantwortungsbereichen (Kostenstellen) gearbeitet?
 - **Wirtschaftlichkeitskontrolle** durch
 - Zeitvergleich
 - Branchenvergleich
 - Soll-Ist-Vergleich
 - ABC-Analyse
 - Hitlisten
- **Ermittlung des Betriebsergebnisses** im Sinne einer betriebswirtschaftlich sinnvollen, periodenechten Ergebnisermittlung als
 - Kurzfristige Betriebsergebnisrechnung für eine bestimmte Periode
 - Kostenträgerzeitrechnung bzw. Kostenträgerstück
- **Entscheidungsaufgaben** (Steuerungsaufgaben)
 - **Materialwirtschaft**
 - Bestimmung der zu beschaffenden Produktionsfaktoren hinsichtlich
 - Qualität
 - Menge
 - Preis
 - Auswahl und Anteil bestimmter Lieferanten
 - **Herstellungsbereich**
 - Herzustellende Produkte und Dienstleistungen
 - Art
 - Qualität
 - Mengen
 - Preisuntergrenzen
 - Entscheidung über Eigenherstellung oder Fremdbezug?
 - Kaufmännische Beurteilung der Verfahren
 - Art
 - Losgrößen
 - Auswahl der Verfahren
 - **Absatz**
 - Sortimentsbestimmung
 - Umfang

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 69 -

- Differenzierung
- Breite und Tiefe des Sortiments
- **Bewertungsaufgaben**
 - Vorräte: Bewertung der fertigen/unfertigen Erzeugnisse/Leistungen
 - Rückstellung
 - Ermittlung der Ansatzpflicht (Bilanzierung dem Grunde nach) bei Drohverlustrückstellungen
 - Bewertung der Rückstellungen (Bilanzierung der Höhe nach)

Für die **Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung** sprechen eine Reihe von externen und internen Gründen:

- In nahezu allen Branchen nimmt der **Wettbewerbsdruck** zu. Selbst bei so lokal gebundenen Branchen wie dem Kaminkehrer steht es inzwischen jedem Hausbesitzer frei, einen Kaminkehrer aus dem EU-Ausland zu beauftragen. Selbst wenn die Preise – wie im Beispiel der Kaminkehrer – reguliert sind, steigt der Druck auf die Gewinnmarge, sodass Betriebe gezwungen sind, ihre Kostensituation zu überprüfen.
- Die Nachfrage nach **Produktdifferenzierung** nimmt zu. Konnten beispielsweise Schuhe früher als Massenware ausschließlich nach unterschiedlichen Modellen und Größen kalkuliert werden, erwarten die Verbraucher heute eine Differenzierung selbst innerhalb des gleichen Modells, wenn nicht sogar vollkommen individuelle Produkte (z.B. der individuell angepasste Laufschuh). Diese müssen auch individuell kalkuliert werden.
- Die **Produktlebenszyklen** werden immer **kürzer**, da
 - die zunehmende **Digitalisierung** und Automatisierung von Standardprozessen eine Verkürzung möglich machen. Vor der Verbreitung von CAD und CAM mussten Konstruktionszeichnungen für jede neue Maschine ‚per Hand‘ gezeichnet werden. Heute werden Teile bereits vorhandener Konstruktionen ohne Qualitätsverlust in Neuentwicklungen übernommen. Tests lassen sich zudem durch Computersimulationen ersetzen. Für die Kalkulation eines neuen Produktes im Maschinenbau bedeutet das, dass Teile der Entwicklungskosten auf das neue Produkt übernommen werden müssen. Die Kalkulation der einzelnen Produkte und Serien kann damit nicht mehr unabhängig voneinander erfolgen.
 - sich **wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen** in immer kürzeren Abständen ändern. Bis in die 1970er Jahre war es wichtig, dass ein Kfz fuhr (Werbung: ‚er läuft und läuft und läuft‘), mit steigenden Benzinpreisen war ein niedriger Verbrauch immer wichtiger. Inzwischen müssen die Abgaswerte immer höheren Anforderungen genügen. Das bedeutet beispielsweise für die Kalkulation einer Mechanikerstunde beim Kundendienst in der Kfz-Werkstatt, dass nicht nur die Prüfung der mechanischen Teile, sondern auch der Aufwand für die Messung (anteilige Kosten der Messanlage, Verbrauchsmaterialien und Mehrbedarf an Arbeitszeit) einbezogen werden müssen.
 - die **Anforderungen** an die Lieferbereitschaft, Lieferservice und Produktqualität höhere Kosten für die Logistik und Qualitätskontrolle bedingen. Vor der Verbreitung der **Just-in-Time-Produktion** übernahm die

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 70 -

Wareneingangskontrolle des Abnehmers die Qualitätsprüfung. Inzwischen erwartet der Kunde, dass z.B. ein Automobilzulieferer fehlerfreie Halbfabrikate in einer bestimmten Qualität zu einer bestimmten Zeit direkt in die Montage liefert. Die damit verbundenen Kosten müssen ebenfalls einkalkuliert werden.

Die Folge dieser immer kürzer werdenden Zyklen ist eine immer **schnellere Kalkulation**. ‚Früher‘ reichte es im Regelfall aus, ein Standardprodukt zu kalkulieren. Diese Kalkulation hatte lange Zeit Bestand, wurde allenfalls für einige wenige Varianten abgewandelt. Die modernen Produktionsbedingungen fordern hier mehr Schnelligkeit und Flexibilität.

- Selbst die **externen Adressaten** fordern genauere Nachweise für Zwecke des Jahresabschlusses und der Steuerbilanz. Genügten früher vom Branchenverband herausgegebene Zuschlagssätze für die Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse, werden zunehmend vom Unternehmen individuell berechnete Gemeinkostenzuschlagssätze gefordert.
- Auch die **internen Anforderungen** an die Kosten- und Leistungsrechnung sind gestiegen:
 - ‚**Tradition**‘ war oft ein Argument, bestimmte Produkte oder Produktlinien im Sortiment zu halten („Wir haben schon immer Füller gehabt!“). Der zunehmende Wettbewerb auch in Nischen lässt die Geschäftsleitung schneller nach unrentablen Produkten fragen.
 - **Erfolgsabhängige Vergütungssysteme** fordern detailgenauere Auswertungen. Wenn ein Teil der Vergütung vom (anteiligen) Betriebsergebnis einer Abteilung oder eines Betriebsteils abhängt, muss das Betriebsergebnis bis auf diese Ebene ‚heruntergebrochen‘ werden.
 - Der **technische Fortschritt** macht auch detaillierte Auswertungen in immer kürzerer Zeit möglich. War es noch vor 20 Jahren üblich, dass der Server für den Betriebsabrechnungsbogen (BAB) ein ganzes Wochenende lang rechnete, um die innerbetrieblichen Leistungsverrechnung (ibL) durchzuführen, ist inzwischen eine Echtzeitverarbeitung üblich.
 - Außerdem sind die **Kosten** wesentlich niedriger. War die Nutzung eines Moduls für die Kosten- und Leistungsrechnung mit Zusatzkosten verbunden, gehören eine Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung inzwischen zur Standardausstattung einer Fibu-Software.

Planung, Kontrolle und Dokumentation als wesentliche Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung

Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung ist die Beschaffung, Verarbeitung und Bereitstellung von Informationen für Zwecke der

- **Planung**, also von zukunftsorientierten Entscheidungsgrundlagen. Das externe Rechnungswesen mit Jahresabschluss und Steuerbilanz ist dagegen vergangenheitsorientiert.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 71 -

- **Kontrolle**,
die im Wesentlichen als Wirtschaftlichkeitskontrolle ausgestaltet ist:
 - Im Rahmen von Zeitvergleichen werden beispielsweise Veränderungen über die Perioden hinweg analysiert.
 - Bei Branchenvergleichen geht es um die Frage, ob Mitbewerber evtl. eine günstigere Kostenstruktur haben.
 - Bei Soll-Ist-Vergleichen werden die von der Unternehmensleitung vorgegeben Soll-Werte mit den tatsächlich erzielten Werten verglichen, um Abweichungen und deren Ursachen zu ermitteln.
- **Dokumentationsfunktion**,
definiert als die Erfassung der angefallenen Kosten und die Zuordnung auf Kostenträger und Kostenstellen, ist auch eine Dienstleistung für das externe Rechnungswesen. Denn für Zwecke der Bewertung von Vorräten und Rückstellungen benötigt die Buchhaltung Informationen über Einzel- und Gemeinkosten.

Der traditionelle Ansatz der Kostenrechnung war die vollständige und genaue Erfassung der angefallenen Kosten. Diese würden im Rahmen von Kostenplanungen für zukunftsorientierte Entscheidungsgrundlagen bzw. Soll-Ist-Vergleiche aufbereitet.

Strategisches Kostenmanagement

Beim **strategischen Kostenmanagement** geht es um eine frühzeitige und vorausschauende **Beeinflussung der Kosten**. Dadurch soll der Unternehmenserfolg optimiert und die Wettbewerbsfähigkeit gesteigert werden.

Inhalte und Methoden sind:

- **Target Costing** (Zielkostenrechnung)
 - Beim Target Costing werden die **Kosten retrograd** vom Produktpreis her ermittelt und entsprechend dem Nutzen des Kunden angepasst.

Fall B-1: Target Costing in der Möbelherstellung

Ein Hersteller möchte ein neues Möbelregal zum Selbstaufbauen in sein Sortiment aufnehmen. Aus einer Marktstudie weiß der Hersteller, dass die potentiellen Kunden EUR 39,00 für ein Bücherregal zahlen möchten. Retrograd kalkuliert der Hersteller wie folgt:

		EUR
Verkaufspreis		39,00
darin USt	19%	-6,23
Netto-Verkaufspreis		32,77
darin Gewinnanteil	40%	-9,36
Zulässige Kosten pro Stück		23,41

Das bedeutet: Die gesamten Kosten (Einkauf, Herstellung, Vertrieb, allgemeine Verwaltung) dürfen EUR 23,41 nicht übersteigen. Dann muss der Controller die Kosten

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 72 -

prospektiv vom Materialeinkauf bis zum Verkauf kalkulieren. Wenn er beispielsweise auf EUR 28,08 kommt, müssen die Kosten gekürzt werden. Dies erfolgt jedoch nicht pauschal, sondern anhand der vom Kunden bewerteten Leistungsmerkmale. Wenn dem Käufer die Holzqualität besonders wichtig ist, darf diese Qualität auch etwas mehr kosten. Wenn der Kunde aber bereit ist, sein Bücherregal selber aufzubauen, können die Produktionskosten entsprechend gekürzt werden.

- **Life Cycle Costing (Produktlebenszyklusrechnung)**
 - Die meisten Produkte haben inzwischen einen vergleichsweise hohen Anteil an **Fixkosten**, also Kosten, die unabhängig von der Anzahl der abgesetzten Stück anfallen. In einem Smartphone oder einer neuen Modellreihe in der Kfz-Industrie ‚stecken‘ natürlich weiterhin variable Kosten für Material oder Produktion. Das ‚Teure‘ sind jedoch inzwischen die Entwicklung oder das Marketing.
 - Es wäre es unsinnig, diese Fixkosten vollständig der ersten Serie ‚anzulasten‘, da in jedem weiteren Produkt aller weiteren Serien der gleiche Anteil an Fixkosten steckt. Es geht sogar noch weiter: die wenigsten komplexen Produkte werden ‚von Grund auf neu‘ entwickelt, d.h. die Entwicklungskosten der ersten Produkte ‚stecken‘ (anteilig) in allen Weiterentwicklungen.
 - Beim Life Cycle Costing werden die Kosten über den gesamten Lebenszyklus kalkuliert, oft kombiniert mit dem gerade geschilderten ‚target costing‘. Die besondere Herausforderung dabei ist die Antwort auf die Frage: „Was darf das einzelne Produkt im jeweiligen Abschnitt kosten?“ – Am Anfang wird der Kunde noch bereit sein, für das „*aller-allerneueste* und *aller-allerbeste* Smartphone, das wir je hatten“ viel mehr zu bezahlen als zu einem späteren Zeitpunkt, wenn das Smartphone bereits massenhaft verbreitet ist.

- **Benchmarking**
 - Beim Benchmarking geht es um die Frage „Was macht die Konkurrenz besser (alternativ: günstiger) als wir?“ und dann um die Frage „Warum machen die das besser/günstiger als wir?“.
 - Der Vergleich mit den ‚besten Wettbewerbern‘ oder aus anderen Branchen ist für jedes Unternehmen sinnvoll.
 - In bestimmten Branchen ist solches Benchmarking bereits **institutionalisiert**:
 - Bei Automobilzulieferern vergleicht der Kfz-Hersteller die Zahlen. Es ist weit verbreitet, dass der Zulieferer hierzu sogar seine internen Zahlen offenlegen muss.
 - Bei Pflegeheimen oder Pflegediensten verweisen Pflegekassen oder die Sozialverwaltung in der Regel auf ‚günstigere‘ Leistungserbringer.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 73 -

Beispiel B-1 Benchmarking: Testkäufe im Einzelhandel

Im Einzelhandel sind sog. ‚Testkäufe‘ üblich. Anonym auftretende Einkäufer überprüfen, die Preise insbesondere bei preisaggressiv beworbenen Produkten.

- **Activity Based Costing [ABC]** (Prozesskostenrechnung)
 - Die traditionelle Kostenrechnung baut vor allem auf die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten bzw. fixen und variablen Kosten auf. Die Gemein- bzw. fixen Kosten werden typischerweise mit Zuschlägen auf die Einzel- bzw. variablen Kosten berücksichtigt.
 - Bei Activity Based Costing [ABC] (Prozesskostenrechnung) werden **Kosten auf einzelne Aktivitäten** zugeordnet.

Beispiel B-2 Activity Based Costing: Beispiele

Beispiele für die Kalkulation der Kosten einzelner Aktivitäten:

- ▶ Was kostet ein Buchungssatz in der Buchhaltung/Kanzlei?
- ▶ Was kostet die einzelne Abhebung am Geldautomaten die Bank?

Fall B-2: Activity Based Costing in der Steuerkanzlei

Ein Steuerberater möchte die Kosten der von ihm angebotenen Dienstleistung „Finanzbuchhaltung“ kalkulieren. Diese Dienstleistung eignet sich im Besonderen für die Prozesskostenrechnung. Denn das Vorgehen kann weitgehend standardisiert werden und läuft wiederholt ab. Zum anderen bildet es einen wesentlichen Umsatzträger für die Steuerkanzleien, sodass sich der Aufwand der Kalkulation lohnt. Außerdem wird diese Dienstleistung auch von anderen Unternehmen angeboten, z.B. Buchhaltungsbüros. Die Steuerberater müssen daher bei ihrem Angebot mit diesen konkurrieren.

Dabei kalkuliert der Kanzleihinhaber mit drei Personengruppen:

- ▶ dem Steuerfachangestellten,
- ▶ seiner eigenen Vergütung (im Folgenden als „Berufsträger“ bezeichnet) und
- ▶ einem Mitarbeiter in der allgemeinen Verwaltung (im Folgenden als „Sekretärin“ bezeichnet).

Bei den angestellten Mitarbeitern kalkuliert der Steuerberater mit folgenden Lohnnebenkosten:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 74 -

		<u>%</u>
Rentenversicherung		18,90%
Arbeitslosenversicherung		3,00%
Krankenversicherung		15,50%
Pflegeversicherung		<u>2,05%</u>
		39,45%
davon Arbeitgeberanteil	50%	19,73%
zuzüglich	Insolvenzumlage	0,04%
	Sonstige Umlagen und Nebenkosten	<u>1,50%</u>
Lohnnebenkosten		<u><u>21,27%</u></u>

Beim Steuerfachangestellten legt er einen Stundensatz von netto EUR 14,75 zu Grunde. Daraus ergibt sich ein Stundensatz von EUR 17,89:

		<u>EUR</u>
Stundensatz Steuerfachangestellter		14,75
zzgl. Lohnnebenkosten	21,27%	<u>3,14</u>
Stundensatz Steuerfachangestellter (brutto)		<u><u>17,89</u></u>

Bei Mitarbeitern der allgemeinen Verwaltung legt er mit EUR 12,50 einen niedrigeren Netto-Stundensatz zu Grunde:

		<u>EUR</u>
Stundensatz Sekretärin		12,50
zzgl. SozVers (ArbG-Anteil)	21,27%	<u>2,66</u>
Stundensatz Allgemeine Verwaltung		<u><u>15,16</u></u>

Für den eigenen Unternehmerlohn möchte er mindestens EUR 125.000,00 erwirtschaften. Bei durchschnittlich 10,5 Stunden pro Arbeitstag und 247 Arbeitstagen ergibt sich ein kalkulatorischer Stundensatz von EUR 48,20 für den Berufsträger:

		<u>EUR</u>
Jahresvergütung Berufsträger		125.000,00
Stunden pro Tag	10,5	
Arbeitstage pro Jahr	247	
Stundensatz Berufsträger		48,20

Ein typischer Geschäftsbereich in der Steuerberatung ist die Finanzbuchführung. Der Mandant bringt seine Belege zum Steuerberater. Dort werden diese verbucht und die daraus resultierende Umsatzsteuer-Voranmeldung an das Finanzamt übermittelt. Der Mandant erhält neben seinen Belegen eine betriebswirtschaftliche Auswertung zurück.

Diese Vorgänge lassen sich in folgende Haupt- und Teilprozesse untergliedert [Aufgliederung in Anlehnung an den Prozess „Leistungs-Prozesse Steuerberatung – Finanzbuchhaltung“ (C2) im Loseblattwerk „Qualitätssicherung und Qualitätsmanagement in der Steuerberatung“, Band 1, herausgegeben von: Bundessteuerberaterkammer KdÖR, Deutscher Steuerberaterverband e.V. und DATEV eG]:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 75 -

Hauptprozesse	Neuanlage Mandant (C21)	Vorbereitung (C22)	Verbuchung (C23)	Kontrolle (C24)	Abschließende Tätigkeiten (C25)	Rückgabe der Belege und Auswertungen (C26)
Teilprozesse	Neumandate besprechen (C211)	Anforderung Belege (C221)	Frageliste des Vormonats bearbeiten (C231)	Konten durchsehen und abstimmen (C241)	BWA prüfen und intern besprechen (C251)	Unterlagen bereit stellen (C-261)
	Pendelordner einrichten (C212)	Eingang der Belege erfassen (C222)	Wiederkehrende Buchungen verarbeiten (C232)	Abstimmungen durchführen (C242)	Benötigte Auswertungen ausdrucken (C252)	Ergebnis mit Mandant besprechen (C262)
	Datenträgeraustausch einrichten und genehmigen lassen (C213)	Unterlagen sichten und sortieren (C223)	Übernahme der elektronisch verfügbaren Daten (C233)	Offene Posten abstimmen (C243)	Ablage (C253)	Pendelordner tauschen (C263)
	EDV-Stammdaten einrichten (C214)		Lohnverbuchungen übernehmen (C234)	Buchführung durch Berufsträger durchsehen (C244)	Rechnung vorbereiten, erstellen, unterschreiben lassen und versenden (C254)	Meldungen übermitteln (C264)
	Elektronische Übermittlung einrichten (C215)		Kontieren (C235)			
	Schnittstellen zu anderen Programmen einrichten (C216)		Verbuchen (C236)			
	Kanzleiordner FiBu einrichten (C217)		Fragen klären und Nachkontierungen vornehmen (C237)			
			Anlagevermögen aktualisieren (C238)			

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling								
	B	Internes Rechnungswesen							- 76 -

Auf Grundlage der Prozesse und gerade ermittelten Kosten ermittelt der Steuerberater die Teilprozesskosten:

Spalte Zeile	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)=(6)/(5)	(8)	(9)	(10)=Σ
Zeile	Haupt- prozess	Teilprozess	Leistungs- mengen- verhalten	Bezugsgröße	Planprozess- menge	Plankosten EUR	Teilprozess- kostensatz (Imi) EUR/Imi	Umlagesatz (Imn) EUR/Imn	Teilprozess- kostensatz EUR/Prozess	Haupt- prozess- kosten EUR/HP
(a)	C21	C211	Imi	Anzahl Neumandate	1,0	32,59	32,59	15,39	47,98	
(b)		C212	Imi	Anzahl Neumandate	1,0	2,53	2,53	1,19	3,72	
(c)		C213	Imi	Anzahl Neumandate	0,5	2,98	5,96	2,81	8,77	
(d)		C214	Imi	Anzahl Neumandate	1,0	9,26	9,26	4,37	13,63	
(e)		C215	Imi	Anzahl Neumandate	1,0	1,49	1,49	0,70	2,19	
(f)		C216	Imi	Anzahl Neumandate	1,0	1,49	1,49	0,70	2,19	
(g)		C217	Imi	Anzahl Neumandate	1,0	2,53	2,53	1,19	3,72	82,20
(h)	C22	C221	Imi	Drittel der Anzahl Buchhaltungen	10,0	29,82	2,98	1,41	4,39	
(i)		C222	Imi	Anzahl Buchhaltungen	30,0	7,58	0,25	0,12	0,37	
(j)		C223	Imi	10% der Buchhaltungen	3,0	17,89	5,96	2,82	8,78	13,54
(k)	C23	C231	Imi	20% der Buchhaltungen	6,0	26,84	4,47	2,11	6,58	
(l)		C232	Imi	Anzahl Buchhaltungen	30,0	44,73	1,49	0,70	2,19	
(m)		C233	Imi	Anzahl Buchhaltungen	30,0	44,73	1,49	0,70	2,19	
(n)		C234	Imi	Halfte der Anzahl Buchhaltungen	15,0	22,36	1,49	0,70	2,19	
(o)		C235	Imi	Anzahl Buchungen	5.700,0	4.248,88	0,75	0,35	1,10	
(p)		C236	Imi	Anzahl Buchungen	5.700,0	849,78	0,15	0,07	0,22	
(q)		C237	Imi	5% der Buchungen	285,0	297,42	1,04	0,49	1,53	
(r)		C238	Imi	70% der Anzahl Buchhaltungen	21,0	93,92	4,47	2,11	6,58	
(s)	C24	C241	Imi	Anzahl Buchhaltungen	30,0	44,73	1,49	0,70	2,19	
(t)		C242	Imi	1% der Buchungen	57,0	127,47	2,24	1,06	3,30	
(u)		C243	Imi	2 pro Buchhaltung	60,0	89,45	1,49	0,70	2,19	
(v)		C244	Imi	Anzahl der Buchhaltungen	30,0	89,45	2,98	1,41	4,39	
(w)	C25	C251	Imi	Anzahl Buchhaltungen	30,0	168,53	5,62	2,65	8,27	
(x)		C252	Imi	Anzahl Buchhaltungen	30,0	37,90	1,26	0,60	1,86	
(y)		C253	Imi	Anzahl Buchhaltungen	30,0	44,73	1,49	0,70	2,19	
(z)		C254	Imi	Anzahl Buchhaltungen	30,0	323,65	10,79	5,09	15,88	28,20
(aa)	C26	C261	Imi	Anzahl Buchhaltungen	50,0	137,71	2,75	1,30	4,05	
(ab)		C262	Imi	Halfte der Buchhaltungen	15,0	330,45	22,03	10,40	32,43	
(ac)		C263	Imi	Halfte der Buchhaltungen	15,0	44,73	2,98	1,41	4,39	
(ad)		C264	Imi	Anzahl der Buchhaltungen	50,0	74,54	1,49	0,70	2,19	43,06
(ae)=Σ[(a)-(ad)]						7.250,16				
(af)			Imn	Gemeinkosten		3.422,97				
(ag)=(af)/(ae)								47,2%		

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 77 -

Zur Erläuterung der Berechnungen:

Der Hauptprozess „Neuanlage Mandant“ (C21) findet einmalig bei jedem Mandat statt. Dabei geht er davon aus, dass er im Monatsdurchschnitt ein Neumandat hat. Der Steuerberater schätzt, dass für die Einführung und Besprechung (Teilprozess C211) im Durchschnitt 20 Minuten seiner Arbeitszeit und des fachlichen Mitarbeiters erforderlich sind. Für die Besprechung in der allgemeinen Verwaltung veranschlagt er 10 Minuten seiner Arbeitszeit und der der Sekretärin.

Für den Pendelordner und die erforderliche Neuanlage des Mandanten (C212) werden 10 Minuten Arbeit für die Sekretärin kalkuliert. Die EDV-technische Einrichtung der Übertragung der Daten vom Vorberater (C213) übernimmt dagegen der fachliche Mitarbeiter. In rund der Hälfte der Fälle braucht der Mitarbeiter dafür rund 20 Minuten (einschließlich der Rückfragen). Jeweils 15 Minuten von fachlichem Mitarbeiter und Sekretärin werden für die EDV-Stammdaten (C214) berücksichtigt. Während die Verwaltungskraft allgemeine Daten wie die Anschrift einpflegt, muss sich der fachliche Mitarbeiter um die Basisdaten für die Buchhaltung kümmern.

Die elektronischen Übermittlungen (C215), z.B. an die Finanzbehörden, wie die Schnittstellen zu anderen Programmen (C216) werden dagegen nur vom fachlichen Mitarbeiter betreut (jeweils 5 Minuten). 10 Minuten Arbeitszeit der Sekretärin sind für Einrichtung des Kanzleiordners (C217) eingeplant.

Die übrigen Hauptprozesse (C22 bis C26) werden monatlich mit 30 Buchhaltungen kalkuliert.

Bei rund einem Drittel der Buchhaltungsmandanten ist die Anforderung der Belege (C221) durch den fachlichen Mitarbeiter erforderlich (Zeitaufwand: 10 Minuten). Im Rahmen des allgemeinen Posteingangs erfasst die Sekretärin den Eingang der Belege (C222 – 1 Minuten pro Erfassung). Bei 10% der Buchhaltungen (der berühmte „Schuhkarton“) muss der fachliche Mitarbeiter in ungefähr 20 Minuten die Unterlagen sichten und sortieren (C223). Bei 20% der Buchhaltungen liegen noch Fragen aus dem Vormonat vor, die der fachliche Mitarbeiter mit einer geschätzten Viertelstunde pro Fall abarbeitet (C231).

Mit 5 Minuten (C232 und C234) bzw. 20 Minuten (C233) werden wiederkehrende Buchung (C232) und Lohnbuchungen (C234) sowie weitere elektronische Belege (C233), z.B. elektronische Bankauszüge, übernommen. Bei den Lohnbuchungen (C234) wird jedoch davon ausgegangen, dass nur die Hälfte sozialversicherungs-pflichtige Beschäftigte hat, der Rest nur Einzelunternehmer sind.

Arbeitsaufwändiger sind dagegen die manuell zu erfassenden Belege. Bei durchschnittlich 190 solcher Belege pro Mandant werden für das Kontieren (C235) 2,5 Minuten und für das Verbuchen (C236) eine halbe Minute berechnet. Bei 5% der Buchungen sind schätzungsweise Fragen zu klären und Nachkontierungen/Verbuchungen erforderlich (C237). Diese werden mit 3,5 Minuten fachlicher Arbeit veranschlagt.

In Vorbereitung auf den Jahresabschluss wird das Anlagevermögen vom fachlichen Mitarbeiter aktualisiert (C238). Da nicht jeder Mandant jeden Monat Zugänge beim Anlagevermögen hat, wird der Aufwand hierfür mit 70% aller Fibu-Mandate mit 15 Minuten für den fachlichen Mitarbeiter geschätzt.

Nach Abschluss der Buchhaltung sieht der fachliche Mitarbeiter cursorisch die Summen- und Saldenliste bzw. die Konten durch (C241). Dabei werden auch typische

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 78 -

Konstellationen abgestimmt, z.B. Saldo Bankauszug oder Abschreibungen laut Anlagebuchhaltung mit Hauptbuch (5 Minuten – fachlicher Mitarbeiter). Bei geschätzten 1% der Buchungen dürften größere Abstimmungsarbeiten erforderlich sein, die mit durchschnittlich 7,5 Minuten Arbeitszeit des fachlichen Mitarbeiters veranschlagt werden. Ebenfalls gesondert wird die Abstimmung der offenen Posten (Debitoren und Kreditoren) mit 5 Minuten veranschlagt (C243). Abschließend für die Kontrolle sieht der Berufsträger die Buchführung und die entsprechenden Auswertungen durch (C244). Hierfür rechnet er mit durchschnittlich 10 Minuten seiner eigenen Arbeitszeit.

Bei der Prüfung der BWA und der internen Besprechung (C251) werden 70% der Fälle ohne Auffälligkeiten sein, sodass dieser Teilprozess in 3 Minuten Arbeitszeit von Berufsträger und fachlichem Mitarbeiter abgearbeitet wird. Bei den übrigen Fällen werden 10 Minuten Arbeitszeit geschätzt. Den Ausdruck der benötigten Unterlagen (C252) übernimmt die Verwaltungskraft in durchschnittlich 5 Minuten. Die Ablage der Unterlagen (C253) erfolgt durch den fachlichen Mitarbeiter in der gleichen Zeit. Die Arbeiten im Zusammenhang mit der Rechnungsstellung (C254) verteilen sich auf die Vorbereitung durch den fachlichen Mitarbeiter (10 Minuten), den Mitarbeiter der allgemeinen Verwaltung (15 Minuten) und den Berufsträger für Prüfung und Unterschrift (5 Minuten).

Jeweils 5 Minuten sind für die Bereitstellung der Unterlagen (C261) durch fachlichen Mitarbeiter und Sekretärin vorgesehen. In der Hälfte aller Mandaten ist eine Besprechung schätzungsweise erforderlich (jeweils 20 Minuten für Berufsträger und fachliche Mitarbeiterin), ansonsten ist nur der Austausch des Pendelordners (C263) durch den fachlichen Mitarbeiter vorgesehen. Die für letzteren Prozess vorgesehenen 10 Minuten beinhalten auch das oft stattfindende kurze Gespräch „am Rande“. Für die Meldungen, z.B. an die Finanzbehörden (C264) sind 5 Minuten Arbeit des fachlichen Mitarbeiters vorgesehen.

Die gesamten leistungsmengeninduzierten Kosten betragen EUR 7.265,30 (vgl. Zeile (ae) der Zahlenbeispiels). Hinzukommen die Kosten, die sich nicht direkt den (produktiven) Leistungsprozessen zuordnen lassen. Wesentlicher Bestandteil sind die Kosten der allgemeinen Verwaltung der Kanzlei. Diese können vereinfachend wie folgt abgeschätzt werden:

	<u>Anteil</u>	<u>EUR</u>	<u>EUR</u>
Berufsträger			
Unternehmerlohn gesamt		125.000,00	
davon allgemeine Verwaltung	1/3		41.666,67
Sekretariat			
Personalkosten insgesamt		25.014,00	
davon allgemeine Verwaltung	90%		22.512,60
Sachkosten			
Miete und Nebenkosten Kanzlei		13.000,00	
Haftpflichtversicherung		2.000,00	
EDV		9.600,00	
Sonstige Sachkosten		<u>2.500,00</u>	
			<u>27.100,00</u>
Gesamte Gemeinkosten			91.279,27
davon Finanzbuchhaltung	45%		41.075,67
Bezogen auf einen Monat	1/12		3.422,97

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 79 -

Die Zuordnung auf den Leistungsprozess „Finanzbuchhaltung“ erfolgt anhand des Anteils des Umsatzes, hier: geschätzten 45%.

Bezogen auf die leistungsmengeninduzierten Kosten in Höhe von EUR 7.265,30 beträgt der Zuschlagssatz 47,1%, mit anderen Worten: für jeden Euro an leistungsmengeninduzierten Kosten fallen 47,1 Cent an leistungsmengenneutralen Kosten an.

Zusammen ergeben leistungsmengeninduzierte und –neutrale Kosten den Teilprozesskostensatz (Spalte (9) der Berechnung):
Zum Beispiel kostet demnach eine Buchung EUR 1,10 (Zeile (o), Spalte (9)), zusammen mit dem Kontieren EUR 3,29.

Mit Hilfe der Prozesskostenrechnung kann der Steuerberater objektiver abschätzen, ob sich das Outsourcing einzelner Leistungen lohnt. Wenn beispielsweise ein Buchhaltungsbüro das Verbuchen für EUR 2,50 € pro Buchungszeile anbietet, ist dies günstiger als die eigenen Kosten (hier z.B. EUR 3,29).

Aus der Prozesskostenrechnung lassen sich aber auch die Kosten der einzelnen Hauptprozesse ablesen. So lohnt sich kein Neumandat, das zusätzlich zu den laufenden Kosten die Einrichtung eines Neumandates in Höhe von EUR 82,26 (Zeile (g), Spalte (10)) deckt.

Bei der Addition der Teilprozesskostensätze ist jedoch auf die gleiche Bezugsgröße zu achten. So macht die Addition des Hauptprozesses C23 – Verbuchung keinen Sinn, da hier sowohl die Buchungen als auch die die Anzahl der Buchhaltungen Bezugsgröße sind.

Neben der Entscheidung über die „*make or buy*“ (selber buchen vs. outsourcen), über die Annahme eines Mandats oder die Ermittlung von Preisuntergrenzen kann die Prozesskostenrechnung auch zur internen Kontrolle verwendet werden. Wenn – um das gerade angeführte Beispiel aufzugreifen – ein (externes) Buchhaltungsbüro die Buchungszeile für EUR 2,50 anbieten kann, muss sich der Steuerberater die Frage stellen, ob er mit EUR 3,29 nicht „zu teuer produziert“.

- **Innovationskostenmanagement**

- Innovationen kommen
 - spontan („Geistesblitz“) oder
 - planmäßig (Suche nach einer Lösung, z.B. in der Abteilung „Forschung und Entwicklung“ („FuE“, englisch „research & development“ [R&D])
- In beiden Fällen ist die Umsetzung mit Kosten verbunden, um ein verkaufsfähiges Produkt (Güter oder Dienstleistungen) anzubieten. Beim Innovationskostenmanagement geht es um eine Steuerung dieser Kosten, in der Regel durch Budgetierung auf Basis des erwarteten Gewinns. Ein innovatives Produkt mag ‚technisch genial‘ sein. Es lässt

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 80 -

sich jedoch nicht absetzen, wenn es so viel kostet, dass es kein Kunde kaufen möchte. Grund für solche hohen Kosten können unverhältnismäßig hohe Entwicklungskosten sein.

Beispiel B-3 Entwicklung neuer Produkte für die Steuerkanzlei

Eine Kanzlei möchte jetzt auch ‚Strategie-Consulting‘ anbieten. Dann müssen dafür Mitarbeiter abgestellt, ggfs. geschult werden. Es fallen Kosten für die Akquise an.

- **Komplexitätskostenmanagement**
 - Komplexitätskosten sind Kosten, die durch die Vielschichtigkeit des Produktprogramms und der Produktionsprozesse anfallen. Im Rahmen des Komplexitätskostenmanagements sollen diese optimiert werden.

Beispiel B-4 Komplexitätskostenmanagement in der Arztpraxis

In einer Arztpraxis werden ambulant Operationen durchgeführt. Zum Verschluss der Wunden wird verschiedenes Nahtmaterial eingesetzt (z.B. selbstauflösendes (resorbierbares) Nahtmaterial, unterschiedliche Fadenstärken und Klebstoffe). Diese Vielfalt ist mit Kosten bei der Beschaffung und vor allem bei der Lagerhaltung verbunden. Denn Operationsmaterial muss steril aufbewahrt werden und daher ggfs. regelmäßig ausgetauscht werden.

Wenn es gelingt, die unterschiedlichen Varianten zu reduzieren, z.B. das verwendete Nahtmaterial zu standardisieren oder auf selten durchgeführte Operationen mit speziellem Nahtmaterial zu verzichten, werden dadurch effektiv Kosten gespart.

- **Kostenmanagement in Restrukturierungsphasen**
 - Ziel von Restrukturierungen ist in der Regel eine Reduktion der Kosten im danach (effizienter) laufenden Betrieb.
 - Zuweilen wird aber vernachlässigt, dass die Kosten der Umstrukturierung höher sind als die Kostenersparnis bzw. die Verluste von Erlösen.
 - Im Rahmen des Kostenmanagements geht es daher um
 - Abschätzung der Auswirkungen von Restrukturierung hinsichtlich
 - Kostenreduktion danach
 - Veränderung der Erlöse
 - Kosten der Restrukturierung
 - Management der Kosten im Restrukturierungsprozess selber
 - Beispiel:
Die Schließung eines Werkes führt zur Reduktion von Fixkosten. Zunächst ist dies aber mit Kosten verbunden (z.B. Abfindungen, Abstands Zahlungen u.Ä.). Nach der Schließung sind jedoch auch die bisher erzielten Erlöse (Deckungsbeiträge) ebenfalls nicht mehr vorhanden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 81 -

Fachbegriffe

Um Kosten, Erlöse und Leistungen - kurz: den Unternehmenserfolg insgesamt - zu messen, muss klar sein, was wie gemessen werden soll?

Bei der Frage nach dem Unternehmenserfolg können grundsätzlich zwei Konzepte unterschieden werden:

- das finanzwirtschaftliche Konzept der Liquidität und
- das erfolgswirtschaftliche Konzept des Gewinns.

Das finanzwirtschaftliche Konzept der Liquidität besagt, dass ein Unternehmen dann erfolgreich ist, wenn es ihm gelingt, die entnehmbaren Einzahlungsüberschüsse zu steigern. Der unternehmerische Erfolg ergibt sich nach diesem Konzept aus der Differenz von Einzahlungen minus Auszahlungen.

Gewinn ist nichts anderes als die periodisierte Differenz von Erträgen (Erlöse bzw. Leistungen) minus Aufwendungen (Kosten). Periodisierung heißt Zuordnung auf einzelne Perioden.

Die beiden Konzepte im **Überblick**:

Erfolg	
Gewinn	Liquidität
Erträge (Erlöse und Leistungen) - Aufwendungen (Kosten)	Einzahlungen (positiver Cash Flow) - Auszahlungen (negativer Cash Flow)
= Gewinn/Verlust	= Überschuss/Defizit (Cash Flow)
Erfolgswirksamkeit	Zahlungswirksamkeit

Einzahlungen/Auszahlungen

Die Begriffe sind wie folgt definiert:

❶ **Einzahlungen – Auszahlungen**

= Zu-/Abfluss liquider (flüssiger) Mittel des Unternehmens

Weil der Zufluss ausreichender liquider Mittel besonders wichtig für das Unternehmen ist (Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit), sprechen die Buchhalter/innen auch von ‚zahlungswirksamen Geschäftsvorfällen‘.

Erträge/Aufwendungen

Erträge und Aufwendungen sind die erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle, erfasst im externen Rechnungswesen:

❷ **Erträge – Aufwendungen**

Erträge =

Wert aller erbrachten Leistungen (Güter und Dienstleistungen) der Periode, erfasst und bewertet nach den maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 82 -

Aufwendungen =

Wert aller verbrauchten Leistungen der Periode, erfasst und bewertet nach den maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften

§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB zeigt deutlich den Unterschied zwischen zahlungswirksamen und erfolgswirksamen Geschäftsvorfällen: „Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen“.

Den trotzdem bestehenden Zusammenhang zeigt folgendes Beispiel:

Fall B-3: Zahlungswirksamkeit vs. Erfolgswirksamkeit

Ein Unternehmen kauft am 01.01.01 eine Maschine gegen Barzahlung für GE 30,00 (Nutzungsdauer: 3 Jahre, lineare Abschreibung). Dieser Maschine lassen sich zusätzliche Erlöse aus Bargeschäften in Höhe von GE 11,00 pro Jahr zuordnen.

Die beiden Konzepte führen zur folgenden Darstellungen:

Finanzwirtschaftliche Betrachtung

Jahr	01	02	03	Summe
	GE	GE	GE	GE
Kauf Maschine	-30,00			-30,00
Zusätzlicher Cash Flow	11,00	11,00	11,00	33,00
Cash Flow	<u>-19,00</u>	<u>11,00</u>	<u>11,00</u>	<u>3,00</u>

Erfolgswirtschaftliche Betrachtung

Jahr	01	02	03	Summe
	GE	GE	GE	GE
Erlöse	11,00	11,00	11,00	33,00
- Abschreibungen	-10,00	-10,00	-10,00	-30,00
= Gewinn	<u>1,00</u>	<u>1,00</u>	<u>1,00</u>	<u>3,00</u>

Im Ergebnis („Summe“) führen beide Konzepte zum gleichen Ergebnis. Die Unterschiede bestehen in der unterschiedlichen Zuordnung auf einzelne Perioden. Besonders deutlich wird das im Jahr 01: In der Cash Flow-Betrachtung ergibt sich ein negatives, in der erfolgswirtschaftlichen Betrachtung ein positives Ergebnis.

Ökonomisch sinnvoller ist die erfolgswirtschaftliche Betrachtung. Denn mit der Anschaffung der Maschine ist das Unternehmen zunächst ‚weder reicher noch ärmer‘ geworden. Es wurden ‚lediglich‘ liquide Mittel in langfristig gebundenes Vermögen (Anlagevermögen) umgeschichtet.

Besonders deutlich wird die Bedeutung der gerade zitierten „maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften“, wenn diese variiert werden:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 83 -

Fall B-4: Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften (Fortführung von Fall B-3)

Gleiche Zahlen wie gerade in Fall B-3, aber das Bilanzsteuerrecht lasse (fiktiv) eine AfA auf zwei Jahre zu. Bei einem Steuersatz von 30% ergibt sich dann folgende steuerliche Gewinnermittlung:

Jahr	01	02	03	Summe
	GE	GE	GE	GE
Betriebseinnahmen	11,00	11,00	11,00	33,00
- AfA	-15,00	-15,00		-30,00
= Gewinn vor Steuern	-4,00	-4,00	11,00	3,00
- Verlustvortrag		-4,00	-8,00	
= steuerliche Bemessungsgrundlage	-4,00	-8,00	3,00	
darauf Steuern -30,0%	0,00	0,00	-0,90	-0,90
=Ergebnis nach Steuern	-4,00	-8,00	5,10	2,10

In der Summe bleibt die Steuerbelastung gleich: ($GE\ 3,00 \cdot 30\% = GE\ 0,90$). Durch die ausschließlich bilanzsteuerrechtlich veranlasste AfA zahlt das Unternehmen aber in den ersten beiden Jahren keine Ertragsteuern, hat also in den ersten Jahren nach der Investition ‚mehr Geld in der Kasse‘. Dieser Effekt wird in der Finanzwirtschaft als ‚Innenfinanzierung durch Abschreibungen‘ bezeichnet.

Leistungen/Erlöse/Kosten

Im internen Rechnungswesen steht die ökonomische Betrachtungsweise im Vordergrund. Für deren Erfolgsermittlung werden die Kosten (z.B. die Abschreibungen) ohne Berücksichtigung von Rechnungslegungsvorschriften wie HGB oder Steuerbilanzrecht ermittelt:

Fall B-5: Unterschiede zwischen externem und internem Rechnungswesen (Fortführung von Fall B-3)

Gleiche Zahlen wie in Fall B-3, aber die Wiederbeschaffungskosten der Maschine steigen jährlich um 10%. Steuerbelastung einmal außen vor gelassen, heißt das:

Erfolgswirtschaftliche Betrachtung im internen Rechnungswesen

Jahr	01	02	03	Summe
	GE	GE	GE	GE
Erlöse	11,00	11,00	11,00	33,00
- Abschreibungen	-10,00	-11,00	-12,10	-33,10
= Betriebsergebnis	1,00	0,00	-1,10	-0,10

Warum wird im internen Rechnungswesen auf Basis der Wiederbeschaffungskosten abgeschrieben (hier durch 10%-Steigerung der Abschreibungen abgebildet)? Die Antwort: weil dies in der Kalkulation deutlich macht, dass die Erlöse ebenfalls um mindestens 10% steigen müssen, damit der Gewinn gleich bleibt.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 84 -

Die Definitionen im internen Rechnungswesen haben mit dem externen Rechnungswesen gemeinsam, dass sie nicht auf die Veränderung der liquiden Mittel abstellen (erfolgswirtschaftliche Betrachtung). Die Betrachtung lässt die maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften aber außer Betracht:

③ Leistungen (Erlöse) – Kosten

Leistungen =

Wert aller **erbrachten** Leistungen [Güter und Dienstleistungen] der Periode

Erlöse =

Wert aller **abgesetzten** Leistungen der Periode

Kosten =

Bewerteter Verzehr von Gütern und Dienstleistungen in der Periode

Zur weiteren Erläuterung:

- Im internen Rechnungswesen unterscheiden wir zwischen erbrachten und abgesetzten Leistungen. Im externen Rechnungswesen gibt es nur Erträge, die entweder realisiert sind oder eben nicht (vgl. § 252 Abs. 1 § 4 am Ende HGB). Aus Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung ist es für bestimmte Analysen sinnvoll, bereits z.B. hergestellte Produkte (die auf Lager gehen) als Leistungen zu betrachten. In anderen Analysen (z.B. der Deckungsbeitragsrechnung) stellen wir nur auf die abgesetzten Produkte als Erlöse ab.
- Was als Leistungen, Erlöse oder Kosten angesetzt wird und wie diese bewertet werden, bestimmt im Wesentlichen das Informationsbedürfnis des Unternehmens. Es haben sich zwar bestimmte Abgrenzungen und Definitionen bewährt, aber im Grundsatz kann ein Controller ‚machen, was er für sinnvoll hält‘.
 - Beispiel: Manche Unternehmen bewerten Verschnitt oder Reste, die bei der Produktion anfallen, als ‚Leistung‘, wenn diese beispielsweise ebenfalls abgesetzt werden könnten.

Einnahmen vs. Ausgaben

Beim vierten Begriffspaar (Einnahmen und Ausgaben) wird auf eine Veränderung des Geldvermögens abgestellt:

④ Einnahmen und Ausgaben

Geldvermögen = Zahlungsmittelbestand (Kassenbestände und Sichteinlagen bei Kreditinstituten)
+ Forderungen
- Verbindlichkeiten

Einnahmen = Zunahme des Geldvermögens
= Einzahlungen
+ Erhöhung der Forderungen
- Verminderungen der Verbindlichkeiten

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 85 -

Ausgaben = Abnahme des Geldvermögens
= Auszahlungen
+ Verminderung der Forderungen
- Erhöhung der Verbindlichkeiten

Pagatorische vs. kalkulatorische Kosten

Bei den Kosten können noch weitere Differenzierungen vorgenommen werden, etwa die Unterscheidung zwischen

- **Pagatorischen Kosten,**
 - definiert als ausgabewirksame Kosten, also Kosten, die mit einer Auszahlung zusammenhängen;
 - Beispiel: Abschreibung auf Basis der Anschaffungs- und Herstellungskosten, da diese mit Auszahlungen zusammenhängen (z.B. Zahlung der Lieferantenrechnung).
- **Kalkulatorische Kosten,**
 - die nur im internen Rechnungswesen verwendet werden;
 - die sich nach den Informationsbedürfnissen des Managements richten;
 - Beispiele:
 - Abschreibung auf Basis der Wiederbeschaffungskosten, die eine reine Rechengröße darstellen,
 - Kalkulatorischer Unternehmerlohn, da der Einzelunternehmer weder Lohn noch Gehalt bekommt, sondern den Gewinn,
 - Zinsen auf das gebundene Kapital oder eine Eigenkapitalverzinsung, da nur (gezahlten) Fremdkapitalzinsen pagatorische Kosten darstellen.

Einzel- vs. Gemeinkosten

Eine weitere Unterscheidung ist die Einteilung nach **Verrechnungsgesichtspunkten**:

Einzelkosten (EK)	= die einem Bezugsobjekt direkt zurechenbaren Kosten
Gemeinkosten (GK)	= die einem Bezugsobjekt nicht direkt zurechenbaren Kosten ▶ Diese müssen daher über Schlüssel zugerechnet werden.

Es können zwei **Bezugsobjekte** unterschieden werden:

- (1) Kostenträger, also Kostenträgereinzel- bzw. Kostenträrgemeinkosten
- (2) Kostenstellen, also Kostenstelleneinzel- bzw. Kostenstellengemeinkosten

Das bedeutet: Es hängt von der Wahl des Bezugsobjekts ab, ob Kosten Einzel- oder Gemeinkosten sind:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 86 -

Fall B-6: Kostenträger-/Kostenstellen-/Einzel- und Gemeinkosten

Ein Kfz-Betrieb habe folgende Bereiche, die als eigene Kostenstellen geführt werden:

- (1) Werkstatt
- (2) Ersatzteillager und -verkauf
- (3) Verkauf von Neu- und Gebrauchtwagen
- (4) Allgemeine Verwaltung mit Buchhaltung

Die Vergütung des Unternehmensinhabers (Kfz-Meister) sind für die Kostenstelle (4) – *Allgemeine Verwaltung mit Buchhaltung* Kostenstelleneinzelkosten, weil sie dieser Kostenstelle direkt zugerechnet werden können.

Für den einzelnen Kostenträger, z.B. das verkaufte Kfz sind es jedoch Kostenträrgemeinkosten, da die Tätigkeit des Kfz-Meisters nicht direkt dem einzelnen Kfz zugerechnet werden kann.

Eine Sonderrolle spielen die **unechten Gemeinkosten**:

Unechte Gemeinkosten	<p>= Einzelkosten, die aus Gründen der Praktikabilität wie Gemeinkosten verrechnet werden.</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nägel, Schrauben • Klebstoff • Kleinteile • <i>pane e coperto</i> (beim Italiener)
-----------------------------	--

Fall B-7: Unechte Gemeinkosten im Kfz-Betrieb

Bei der Reparatur eines Kfz könnten Schmiermittel, Schrauben und Kleinteile ‚theoretisch‘ dem einzelnen Auftrag zugerechnet werden. Es macht aber ‚praktisch‘ keinen Sinn. Diese Position wird daher immer pauschal berücksichtigt, in der Regel auch als solche offen auf der Rechnung ausgewiesen.

Ebenfalls besonders behandelt werden **Sondereinzelkosten**:

Sondereinzelkosten	<p>= direkt einem Auftrag oder einer Serie, nicht jedoch einer Leistung zuordenbar</p> <p>z.B. Spezialwerkzeuge (Fertigung)</p> <p>z.B. Werbekampagne oder Spezialverpackung (Vertrieb)</p>
---------------------------	---

Ausblick	Die Sondereinzelkosten der Fertigung sind auch in die Wertuntergrenze der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB einzubeziehen.
-----------------	--

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 87 -

Die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten hat auch im externen Rechnungswesen Bedeutung. So sind Einzelkosten immer und vollständig bei der Ermittlung der Herstellungskosten einzu-beziehen, während bei den Gemeinkosten nur „angemessene Teile“ zu berücksichtigen sind (vgl. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Fixe vs. variable Kosten

Bei dieser Unterscheidung erfolgt die Unterscheidung von Kosten nach der Abhän-gigkeit vom Beschäftigungsgrad.

Dazu folgender Hintergrund:

Beschäftigung x	<ul style="list-style-type: none"> • Ausbringungsmenge (z.B. Anzahl produzierte Stück) • Arbeitsstunden • Maschinenstunden
Kapazität X	= maximal mögliche Beschäftigung
Beschäftigungsgrad [in %]	$= \frac{\text{Beschäftigung}}{\text{Kapazität}} \cdot 100$ $= \frac{x}{X} \cdot 100$

Darauf aufbauend gelten folgende Definitionen:

Fixe Kosten K_F	= von der Beschäftigung unabhängige Kosten
Variable Kosten K_v	= von der Beschäftigung abhängige Kosten
	$K_v = f(x)$
Gesamtkosten der Periode	$K(x) = K_F + K_v(x)$
	=
	bei linearem Kostenverlauf
	$K(x) = K_F + k_v \cdot x$

Zur Erläuterung:

Bestimmte Kosten (variable Kosten) verändern sich in Abhängigkeit von der Beschäf-tigung. Dieser Begriff bezeichnet in der Regel die Ausbringungsmenge (z.B. die An-zahl der hergestellten Produkte), kann aber auch für Arbeitsstunden oder Maschinen-stunden stehen. Die Beschäftigung ist im Normalfall begrenzt, z.B. kann aufgrund technischer Kapazitäten nur eine bestimmte Anzahl hergestellt werden.

Andere Kosten (Fixe Kosten oder Fixkosten) sind dagegen unabhängig von der Be-schäftigung, d.h. sie ändern sich nicht mit der Beschäftigung. Die meisten Grund-stückskosten, Kosten für Anlagen und Maschinen sowie die Abschreibungen stellen fixe Kosten dar.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 88 -

Fall B-8: Fixe und variable Kosten in der Bäckerei

Bei der Herstellung von Backwaren sind die Materialkosten variabel: je mehr Brot gebacken wird, desto mehr Mehl wird verbraucht, desto höhere Kosten.

Die Kosten für die Maschinen (z.B. Abschreibung und Wartung) sind dagegen Beispiele für fixe Kosten. Denn die Abschreibung fällt auch an, wenn kein einziges Brötchen gebacken wird.

Die Kosten für die Hilfsstoffe (z.B. Brennmaterial für den Backofen) zeigen, wie schwierig die Trennung zwischen fixen und variablen Kosten ist. Ein Teil der Kosten entsteht (Morgens), wenn der Ofen angeheizt wird und auf einer bestimmten Betriebstemperatur gehalten werden muss. Ein anderer Teil hingegen ist variabel: je mehr produziert wird, desto länger muss der Ofen laufen, desto höher der Verbrauch an Energie, desto höher die Energiekosten.

Aus dieser Unterscheidung zwischen Gesamtkosten, variablen Kosten und fixen Kosten lassen sich eine **Reihe weiterer Analysen** ableiten:

Kosten	Definition	Formel
Gesamtkosten	Kosten, die in einem Unternehmen für die Erstellung der betrieblichen Leistung in einer Periode anfallen.	$K = K_F + K_V \Leftrightarrow$ $K = K(x) \text{ unter der Annahme, dass die Beschäftigung allein kostenbestimmend ist.}$
Variable Kosten	Kosten, die sich mit der Beschäftigung verändern	Gesamte variable Kosten: K_V
Fixe Kosten (Fixkosten)	Kosten, die von der Beschäftigung unabhängig sind	Fixkosten: K_F
Durchschnittskosten (Stückkosten)	Gesamtkosten pro Leistungseinheit (auch Stückkosten genannt).	$k = \frac{K(x)}{x} = \frac{K_F + k_v \cdot x}{x} = \frac{K_F}{x} + k_v$
Variable Stückkosten	Variable Kosten je Stück	Im linearen Fall: $k_v = \frac{K_V}{x}$ Im allgemeinen Fall: $k_v(x) = \frac{K(x)}{x}$
Fixe Stückkosten	Fixe Kosten je Stück. Diese Proportionalisierung macht jedoch ökonomisch keinen Sinn: Denn die Fixkosten und die	Im linearen Fall: $k_F = \frac{K_F}{x}$ Im allgemeinen Fall: $k_F(x) = \frac{K_F}{x}$

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 89 -

	Stückzahl sind per definitionem voneinander unabhängig.	
Grenzkosten	<p>Veränderung der Gesamtkosten bei der marginalen Veränderung der Beschäftigung, im linearen Fall: Veränderung der Gesamtkosten die durch die Fertigung einer weiteren Leistungseinheit verursacht wird.</p> <p>Mathematisch ermitteln sich die Grenzkosten aus der ersten Ableitung der Kostenfunktion</p>	<p>Allgemein: $K' = \frac{dK}{dx}$</p> <p>$Grenzkosten = \frac{Kostenzuwachs}{Menzenzuwachs}$</p> <p>Im linearen Fall gilt:</p> $K = K_F + k_v \cdot x \Rightarrow$ $K' = k_v$

Wofür sind diese Formeln zu verwenden?

- Bei den **Durchschnittskosten** ($k = \frac{K_F}{x} + k_v$) lässt sich ein als „Stückkostendegression (*economies of scale*)“ bekanntes Phänomen beobachten: je höher die Beschäftigung (z.B. die Ausbringungsmenge) ist, desto niedriger die Stückkosten. Das liegt aber nicht an einer Verringerung der variablen Kosten je Stück, sondern in erster Linie daran, dass sich die Fixkosten auf eine größere Ausbringungsmenge verteilt.
 - Beispiel: wenn der Backofen nur für einen einzigen Laib Brot angeheizt werden muss, verteilen sich die ganzen Fixkosten (Anheizen und Abschreibungen) auf einen einzigen Laib. Werden zwei Stück produziert, haben sich die Stückkosten bereits halbiert.
- Bei den **Grenzkosten** interessiert die Veränderung der Kosten bei einer Veränderung der Menge. Wenn die zusätzlich zu erzielenden Erlöse (Grenzerlöse) niedriger ist als die zusätzlichen Kosten (Grenzkosten), lohnt es sich nicht, mehr zu produzieren.
 - Beispiel: Die (technische) Kapazität einer Maschine beträgt 500 Stück. Der Kunde hätte jetzt gerne 650 Stück, d.h. es muss eine zusätzliche Maschine angeschafft werden. Die Grenzkosten für die 150 Stück zusätzlich beinhalten damit die Kosten für die neue Maschine.

Das letzte Beispiel (Anschaffung einer zusätzlichen Maschine) zeigt gleichzeitig, dass „fix“ nicht heißt „unveränderlich“. Selbst die rechentechnisch als fix angenommenen Kosten sind ‚auf lange Sicht‘ variabel. Denn je höher die Ausbringungsmenge, desto mehr Maschinen werden angeschafft, desto höher die damit verbundenen Kosten. Damit sind letztlich alle Kosten variabel, aber es lassen sich bestimmte Analysen mit dieser Unterscheidung besser durchführen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 90 -

Fall B-9: Bedeutung der Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten

Wenn in einer Branche die variablen Kosten entscheidend sind, sind die Erlöse entscheidend für den Unternehmenserfolg. Machen die fixen Kosten den größten Anteil aus, kann durch eine Kostenreduktion schnell eine Gewinnsteigerung erreicht werden.

Beispiel: Ein Drogenhändler hat nur variable Kosten. Denn er wird immer so viel verkaufen, wie er gerade hat. Außer seinen Einstandskosten für den ‚Stoff‘ (= variable Kosten) hat er keine weiteren (wesentlichen) Kosten. Angenommen, seine Marge ist immer gleich (= die variablen Kosten ändern sich nicht) und es ist so viel ‚Stoff‘ verfügbar, wie er absetzen kann, erhöht jedes zusätzliche Gramm (= Erlös) seinen Gewinn.

Im legalen Einzelhandel dagegen machen die Fixkosten den größten Teil der Kosten aus (Miete bzw. Grundstückskosten, Personalkosten, Kosten der Regale u.Ä.). Wenn der regelmäßig größte Kostenblock, die Miete, vermindert werden kann, erhöht sich der Gewinn in gleichem Maße, ohne, dass zusätzlich Kosten anfallen.

Primäre und sekundäre Kosten

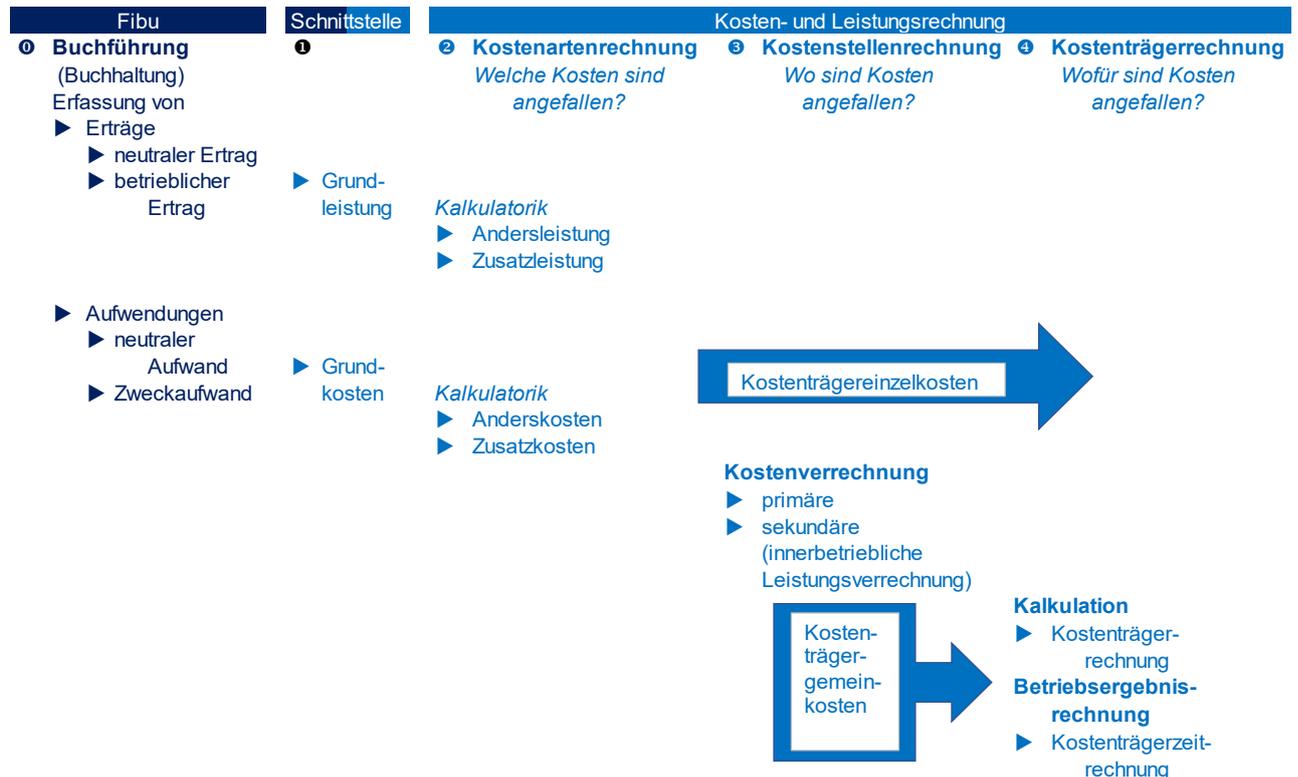
Die Unterscheidung nach der **Art der Herkunft der Kostengüter** kann - vereinfacht - zwischen „selbst produziert“ oder „bezogen“ unterschieden werden. Bei primären (ursprünglichen) Kosten gibt es - wieder vereinfacht gesagt - eine Rechnung eines Dritten, der die Kosten vorgibt. Lehrbuchbeispiel für solche primären Kosten ist der fremdbezogene Strom. Hier stellt das Elektrizitätswerk eine Rechnung. Sekundäre (abgeleitete) Kosten hingegen entstehen erst durch die innerbetriebliche Leistungsverrechnung im Rahmen der Kostenstellenrechnung. Das Lehrbuchbeispiel: für selbst erzeugten Strom, z.B. aus der Fotovoltaikanlage oder dem eigenen Kraftwerk, gibt es keine Rechnung, sondern nur eine Verrechnung von der Kostenstelle „Stromerzeugung“ auf die anderen Kostenstellen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 91 -

1.2 Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung

Kostenartenrechnung – Kostenstellenrechnung – Kostenträgerrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung folgt regelmäßig folgender Verrechnungslogik:



Zeitlich am Anfang steht in der Regel die (gesetzlich vorgeschriebene) **Buchführung**. Diese wird daher oft auch als Grundrechnung bezeichnet. In dieser werden Erträge und Aufwendungen erfasst.

Für Zwecke der **Übertragung an die Kosten- und Leistungsrechnung** ist jedoch zwischen dem unverändert als Grundleistung in die Kosten- und Leistungsrechnung übernommenen betrieblichen Ertrag bzw. den als Grundkosten ebenfalls unverändert übernommenen Zweckaufwendungen zu unterscheiden. Die Erträge und Aufwendungen, die nicht durch den ordentlichen (regelmäßigen) betrieblichen Leistungsprozess verursacht sind, werden nicht in der Kosten- und Leistungsrechnung berücksichtigt. Sie werden als neutrale Erträge/Aufwendungen grundsätzlich nicht im internen Rechnungswesen berücksichtigt.

Grundrechnung der Kosten- und Leistungsrechnung ist die **Kostenartenrechnung**. Diese beschäftigt sich mit der Frage der vollständigen und ökonomisch zutreffenden Erfassung der Leistungen und Kosten. Soweit die Grundleistung und Grundkosten nicht unverändert aus der Finanzbuchhaltung übernommen werden, erfolgt eine kalkulatorische Zu- oder Abrechnung als Andersleistung/-kosten bzw. Zusatzleistung/-kosten.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 92 -

Nächster Schritt in der Kosten- und Leistungsrechnung ist die **Kostenstellenrechnung**. Während der Jahresabschluss (ausgenommen die Segmentberichterstattung) das Ergebnis für das gesamte Unternehmen abbildet, differenziert die Kosten- und Leistungsrechnung nach einzelnen Kostenstellen. Je nach Größe des Unternehmens kann das ein funktionaler Bereich oder auch eine einzelne Abteilung sein. Kosten, die direkt einzelnen Kostenstellen zurechenbar sind, werden diesen als sog. primäre Kosten direkt belastet, andere werden von den primären Kostenstellen auf andere (anteilig) weiter verrechnet. Rechentechnisch aufwändiger sind diese sekundären Kosten.

Am Ende der Kosten- und Leistungsrechnung steht die **Kostenträgerrechnung**. Kostenträger ist in der Regel das (dann) abgesetzte Produkt (Güter und Dienstleistungen). Diesen direkt zurechenbaren Kosten (Kostenträgereinzelkosten) werden in der Regel direkt von der Kostenartenrechnung in die Kostenträgerrechnung übertragen. Die Kostenträgergemeinkosten werden hingegen über die Kostenstellenrechnung auf die Kostenträger übertragen. Die Kostenträgerrechnung beinhaltet zum einen die Kostenträger Stück Rechnung (Kalkulation des einzelnen Produkts), zum anderen die Kostenträgerzeitrechnung (Betriebsergebnisrechnung)

An der **Schnittstelle zwischen Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung** ist zu unterscheiden zwischen Aufwand, der nicht (neutraler Aufwand), vollständig (Zweckaufwand) oder in anderer Höhe (Anderskosten) in das interne Rechnungswesen übernommen wird:



- (1) **Neutraler Aufwand**
= der Aufwand, der nicht durch den ordentlichen (= regelmäßigen) betrieblichen Leistungsprozess bedingt ist
 - ▶ betriebsfremder Aufwand (z.B. Abschreibungen auf Beteiligungen),
 - ▶ außerordentlicher Aufwand (z.B. Verlust bei Anlagenverkauf)
 - ▶ periodenfremder Aufwand (z.B. Steuernachzahlungen)
- (2) **Zweckaufwand = Grundkosten bzw. Anderskosten**
= Aufwendungen, die durch den Betriebszweck verursacht wurden
 - ▶ unverändert: Grundkosten
 - ▶ in anderer Höhe: Anderskosten
- (3) **Anderskosten** = Kosten, denen Aufwand in anderer Höhe gegenübersteht
z.B. Abschreibungen auf die Wiederbeschaffungskosten; Berücksichtigung von Wagniskosten

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 93 -

- (4) **Zusatzkosten** = kalkulatorische Kosten, denen keine Aufwendungen gegenüberstehen
 ► in der Regel: Opportunitätskosten z.B. kalkulatorischer Unternehmerlohn; kalkulatorische Miete

Vergleichbares gilt beim **Ertrag**:



- (1) **Neutraler Ertrag**
 = Ertrag außerhalb des ordentlichen (regelmäßigen) Leistungsprozesses
 ► betriebsfremder Ertrag (z.B. Zinsen aus Finanzanlagen),
 ► außerordentlicher Ertrag (z.B. Buchgewinne)
 ► periodenfremder Ertrag (z.B. Steuererstattungen, Herabsetzung von Rückstellungen)
- (2) **Betrieblicher Ertrag = Grundleistung/Andersleistung**
 ► unveränderte Übernahme: Grundleistung
 ► mit anderem Wert: Andersleistung
- (3) **Andersleistung**
 = Abweichung von den Erträgen in der Höhe
 z.B. andere Bewertung der unfertigen Erzeugnisse
- (4) **Zusatzleistung**
 = Leistungen, denen keine Erträge gegenüberstehen
 z.B. selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Aktivierungswahlrecht nach deutschem Bilanzrecht)

Aus- blick	<p>Die Unterscheidung zwischen betrieblichem Ertrag/Aufwand (=Grundleistung/-kosten) hängt von zwei Kriterien ab:</p> <ul style="list-style-type: none"> • der Branche und • den Informationsbedürfnissen des Managements. <p>Während beispielsweise Zinsen oder Beteiligungserträge aus Finanzanlagen in der Regel neutrale Erträge darstellen, die in der Kosten- und Leistungsrechnung unberücksichtigt bleiben, stellen diese in einer Holding einen Kernbestandteil des Geschäftsmodells dar und gehören daher zum betrieblichen Ertrag.</p>
-----------------------	---

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 94 -

In der Praxis sollte die Abgrenzung zwischen neutralen/betrieblichen Erträgen/Aufwendung nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit beurteilt werden. Wenn ein geringfügiger Buchgewinn/-verlust im Jahresergebnis steckt, stellt sich die Frage, ob sich der damit verbundene Aufwand der Überleitungsrechnung lohnt?

Erfassung und Bewertung wesentlichen Kostenarten im Rahmen der Kostenartenrechnung

Überblick

Die im betrieblichen Leistungserstellungsprozess anfallenden Kosten können in zwei große Blöcke geteilt werden:

- Sachkosten, insbesondere
 - Materialkosten aus dem Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen
 - Anlagenkosten, z.B. Abschreibungen bei Maschinen oder Instandhaltungskosten
 - Kapitalkosten wie die Verzinsung auf das eingesetzte Kapital
- Personalkosten

Die Verteilung und damit die Bedeutung für die Analyse variiert nach Branche und Unternehmen:

Fall B-10: Bedeutung von Sach- und Personalkosten

Bei einem sehr stark mechanisierten Unternehmen (z.B. produzierendes Gewerbe) haben die Anlage- und Materialkosten überragende Bedeutung. Bei einem Dienstleistungsunternehmen (z.B. Friseur) sind zwar auch Sachkosten vorhanden (z.B. Wasser oder Haarpflegemittel), entscheidend sind jedoch die Personalkosten. Beim Dienstleistungsunternehmen macht es daher in den wenigsten Fällen Sinn, zunächst die Materialkosten zu verringern, da die Ergebnisverbesserungen dort wenig Auswirkungen auf das Gesamtergebnis haben.

Materialkosten

Materialkosten sind die Kosten, die aus dem **Verbrauch von Gütern (Stoffkosten) und Dienstleistungen (bezogene Leistungen/Dienstleistungen)** resultieren:

Stoffkosten/ -stoffarten	Definition	Beispiel aus Bäckerei
Rohstoffe	Werkstoffe, die unmittelbar in das Produkt eingehen und wesentliche Bestandteile werden	Mehl
Hilfsstoffe	→ gehen unmittelbar in das Produkt ein	Hefe

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 95 -

Stoffkosten/ -stoffarten	Definition	Beispiel aus Bäckerei
	→ werden keine wesentliche Bestandteile	
Betriebsstoffe	→ werden kein unmittelbarer Bestandteil des Produkts → werden für die Produktion benötigt	<ul style="list-style-type: none"> • Heizmaterial für Backofen, z.B. <ul style="list-style-type: none"> ○ Öl ○ Gas ○ Strom ○ Holz
Auswärtige Bearbeitung	In andere Unternehmen verlagerte Produktion	Teiglinge
Bezogene Fertigteile/ Halbfabrikate / Fremdbauteile/ Zulieferprodukte	Aggregate, die funktions(un)fähig von anderen Unternehmen beschafft werden	Dekorationsteile für Torten
Handelswaren	Zugekaufte Waren, die ohne weitere Be- und Verarbeitung verkauft werden	<ul style="list-style-type: none"> • Getränke • Schokoriegel

Die Bedeutung dieser Unterscheidung erschließt sich aus unterschiedlichen Behandlung in der Kostenrechnung:

- Roh- und Hilfsstoffe sind in der Regel variabel und Kostenträger Einzelkosten. Hilfsstoffe werden auf Grund ihrer nachrangigen Bedeutung oft als unechte Gemeinkosten durch Zuschlagssätze in der Kalkulation berücksichtigt.
- Betriebsstoffe sind in der Regel Kostenträger Gemeinkosten. Ein Teil ist fix (z.B. das Heizmaterial zum Anheizen oder den Erhalt der Betriebsbereitschaft).
- Teile der auswärtigen Bearbeitung, Bezogene Fertigteile/ Halbfabrikate / Fremdbauteile/ Zulieferprodukte fließen in die Kalkulation mit Anschaffungskosten laut Rechnung des Lieferanten in die Kalkulation ein.
- Handelswaren werden in der Regel sehr einfach kalkuliert:

$$\begin{aligned} & \text{Verkaufspreis (netto)} \\ & = \text{Einkaufspreis} + \text{Gemeinkostenzuschlag} + \text{Gewinnzuschlag} \end{aligned}$$

Materialkosten setzen sich zusammen aus:

1. Einer Mengenkomponekte (= verbrauchte [Faktoreinsatz-]Menge) und
2. Einem Preis je Faktoreinsatzmenge

Die Mengenkomponekte ermittelt sich aus dem Verbrauch, z.B.:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 96 -

<u>Zeile</u>		<u>Rohstoff</u>
		t
(1)	Einkauf	100,0
(2)	Inventur	82,0
(3)=(1)-(2)	Verbrauch	<u>18,0</u>

Die Mengenerfassung kann erfolgen

- durch Inventur
 - Skontrationsmethode (Fortschreibungsmethode)
 - Inventurmethode
 - Permanente Inventur (Warenwirtschaftssystem)
- Ohne Inventur
 - Rückrechnungsmethode

Bei der **Skontrationsmethode** ist die fortlaufende Erfassung der Bestandsveränderungen im Lager erforderlich:

Anfangsbestand (laut Inventur Vorjahr)
+ Zugänge (laut Lagerkonto bzw. Lieferscheine)
- Abgänge (laut Materialentnahmescheinen)
+ Zugänge (aus Rücknahmen)

= Lager-Soll-Bestand

Lager-Soll-Bestand
- Lager-Ist-Bestand

= Lagerverluste (Inventurdifferenz)

Bei der **Inventurmethode** wird auf eine fortlaufende Erfassung verzichtet. Es wird nur der Bestand am Ende der Periode (in der Regel der Bilanzstichtag) berücksichtigt:

Anfangsbestand (laut Inventur Vorjahr)
+ Zugänge (laut Lagerkonto bzw. Lieferscheine)
- Endbestand (laut Inventur)

= Mengenverbrauch

Werden sämtliche Lagerbewegungen in einem Warenwirtschaftssystem erfasst, sollten dessen Verbrauchszahlen zugrunde gelegt werden.

Bei der **Rückrechnungsmethode** (retrograde Methode) erfolgt die Ableitung des Verbrauchs aus der Menge der hergestellten Stücke, z.B.:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 97 -

Fall B-11: Retrograde Methode: Herstellung von Tiefkühlpizzen

Laut Rezept werden folgende Mengen Käse bei der Herstellung von Tiefkühlpizzen benötigt:

	<u>Verbrauch Mozzarella</u> g/Stk
Pizza Margherita	200,0
Pizza Quattro Formaggi	120,0

Der Verbrauch ergibt sich dann aus der Multiplikation der hergestellten Menge mit dem Verbrauch pro hergestelltem Stück, z.B.

Spalte	(1)	(2)	(3)=(1)*(2)/1.000
	<u>Hergestellte Menge</u> Stück	<u>Verbrauch Mozzarella</u> g/Stk	<u>Material- verbrauch</u> kg
Pizza Margherita	5.200	200,0	1.040,0
Pizza Quattro Formaggi	2.750	120,0	330,0

Während der Verbrauch durch die Mitarbeiter/innen des Lagers oder der Produktion mitgeteilt werden muss, ist die Bewertung des Verbrauchs Aufgabe der Betriebsbuchhaltung.

Ausgangspunkt sind die **Anschaffungskosten**. Diese berechnen sich wie folgt:

Anschaffungskosten =

Anschaffungspreis

- + Anschaffungsnebenkosten
- + nachträgliche Anschaffungskosten
- Anschaffungspreisminderungen
- + Zuschläge (z.B. Mindermengenzuschlag)

Wesentlicher Unterschied zwischen externem und internem Rechnungswesen ist jedoch, dass das **externe Rechnungswesen** mit den **(historischen) Anschaffungskosten**, das **interne** jedoch mit **Wiederbeschaffungskosten** (Zeitwerten) rechnet:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 98 -

Fall B-12: Zeitwerte: Elektrogeräte aus Fernost

Ein Großhändler importiert elektronische Geräte für USD 100,00. Der Einstandskurs beträgt $1,38 \frac{USD}{EUR}$. Der Verkaufspreis beträgt EUR 80,00.

Der Stichtagskurs beträgt $1,11 \frac{USD}{EUR}$

Das externe Rechnungswesen rechnet wie folgt:

		Ergebnis	
		EUR	%
Erlös je Stück		80,00	100,00%
Anschaffungskosten	USD 100,00 zu 1,38	-72,46	-90,58%
Gewinn je Stück		<u>7,54</u>	<u>9,42%</u>

Im internen Rechnungswesen wird jedoch mit dem Zeitwert gerechnet:

		Ergebnis	
		EUR	%
Erlös je Stück		80,00	100,00%
Wiederbeschaffungskosten	USD 100,00 zu 1,11	-90,09	-112,61%
Verlust je Stück		<u>-10,09</u>	<u>-12,61%</u>

Dieses Beispiel zeigt den **unterschiedlichen Ansatz** von externem und internen Rechnungswesen:

- Beim Jahresabschluss bzw. der Steuerbilanz geht es vor allem um die vergangenheitsorientierte Erfassung objektiver Daten: Der Einstandskurs von $1,38 \frac{USD}{EUR}$ ist objektiv nachvollziehbar bezahlt worden und steht endgültig fest. Im Interesse der Vergleichbarkeit wird auf diesen Wert zurückgegriffen.
- Im internen Rechnungswesen gilt dagegen: „Der gute Kaufmann interessiert sich vor allem für eines: die Zukunft“; will heißen:
 - Es ist auch interessant, dass die Vorräte für EUR 72,46 eingekauft wurden, aber das ist schon ‚Geschichte‘.
 - Viel interessanter ist die Frage: „Wie läuft das Geschäft weiter?“ bzw. „Was muss/kann verändert werden, damit die Geschäfte weiterhin gut laufen?“.
 - Dazu muss der gute Kaufmann abschätzen, wie sich die Einkaufspreise (hier: in Euro) weiterentwickeln? Ein geeigneter Schätzer dafür ist die aktuellen Kursentwicklung (hier: von $1,38 \frac{USD}{EUR}$ auf $1,11 \frac{USD}{EUR}$).
 - Nur, wenn der Kaufmann diese Entwicklung ‚richtig‘ einschätzt, kann er reagieren, z.B.
 - den Wechselkurs kann er nicht beeinflussen, dazu hat er in der Regel nicht die Marktmacht auf dem Devisenmarkt.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 99 -

- Er kann versuchen, den Einkaufspreis (in USD) zu vermindern. Die Erfolgchancen stehen da aber schlecht, denn der Lieferant wird allenfalls bei einem nachhaltig starken US-Dollar niedrigere Einstandspreise bei seinen Vorlieferanten haben.
- Die größten Erfolgchancen sind in einer Erhöhung des Verkaufspreises (in Euro) zu sehen: Denn alle Anbieter sehen sich mit den gleichen Wechselkursen konfrontiert und können daher nur eingeschränkt Preissenkungen durchsetzen.

Solche Überlegungen zeigen sich aber erst durch die Berechnungen des internen Rechnungswesens. Denn im externen Rechnungswesen bleibt es bei einer positiven Marge von 9,42%. Das ist für die Vergangenheit betrachtet auch objektiv betrachtet zutreffend – nur: der Kaufmann interessiert sich für die Zukunft.

Das Problem bei Wiederbeschaffungspreisen ist, dass sie erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Wiederbeschaffung feststehen. Der Kunde will aber schon vorher wissen, was das Produkt bzw. der Auftrag kostet. Es haben sich daher auch folgende Preise für die **Bewertung von Materialverbräuchen** eingebürgert:

- **Festpreise**, also ein für die gesamte Periode feststehender Preis. Diese Lösung bietet sich insbesondere für Bestandteile untergeordneter Bedeutung oder Materialien an, deren Wiederbeschaffungskosten geringen Schwankungen unterliegen.
- **Durchschnittspreise** oder normalisierte Preise (Normalkosten) oft für Materialien, deren Wiederbeschaffungskosten hohen Schwankungen unterliegen. Durch die Durchschnittspreisbildung oder Normalisierung wird erreicht, dass die Kalkulation den gleichen Schwankungen unterliegen bzw. in Einzelfällen von ‚Ausreißern‘ verzerrt werden. Ein Beispiel hierfür sind Rohstoffe auf Rohölbasis (z.B. Chemikalien).
- **Lenkungspreise** (Verrechnungspreise) sind innerhalb von Konzernverbänden verbreitet. Durch die Wahl bestimmter Konzernverrechnungspreise kann eine Bevorzugung von Konzernunternehmen erreicht werden. Solche Verrechnungspreise werden aber auch eingesetzt, um Gewinne zwischen einzelnen Jurisdiktionen zu verschieben.
- **Grenzpreise**, also die Kosten für eine zusätzliche Einheit, machen Sinn, wenn es um solche Grenzbetrachtungen geht. Zwei Beispiele aus dem Alltag:
 - (a) kurz vor Ladenschluss verkaufen Bäcker die Backwaren des Tages zum Grenzpreis, sodass gerade die zusätzlichen Kosten gedeckt sind. Ansonsten müsste das alte Brot zu Bröseln verarbeitet oder weggeworfen werden.
 - (b) Bars bieten zur ‚Happy Hour‘ Cocktails für Preise knapp über den Grenzkosten an, um Kunden zu bestimmten Zeiten anzulocken.

Ein weiteres Problem der Bewertung liegt in der **Verbrauchsfolge**. Dazu folgendes Beispiel:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 100 -

Fall B-13: Bewertung des Materialverbrauchs bei einem Chemikalientank (Ausgangszahlen)

Ein Unternehmen benötigt für die Herstellung seiner Produkte eine Chemikalie. Diese wird in einem Tank gelagert. Dabei sind folgende Mengen zu- und abgegangen:

Datum	Buchungstext	Menge Liter	Preis EUR/Liter
01. Jan	Anfangsbestand (laut Inventur)	100	6,00
15. Mrz	Zugang	50	8,00
18. Jun	Abgang	-70	
20. Sep	Abgang	-40	
20. Nov	Zugang	75	4,00
20. Dez	Abgang	-10	
31. Dez	Schlussbestand (Soll)	105	
	Schlussbestand (laut Inventur)	97	

Die Herausforderung besteht in der Bewertung der Abgänge (Verbräuche). Denn für die Zugänge liegen Lieferantenrechnung bzw. für die Inventur zum 1. Januar des Vorjahres deren Bewertung vor. Bei einem Tank ‚klebt‘ auf der verbrauchten Menge aber kein ‚Preisschild‘. Zum Beispiel: die am 20. Dezember verbrauchten 10 Liter können ganz oder teilweise aus Lieferung zum 20. November stammen und müssten dann mit 4,00 EUR/Liter bewertet werden. Genauso gut können diese ganz oder teilweise aber aus dem Anfangsbestand oder dem ersten Zugang stammen. Denn bei einer Vermischung – wie in einem Tank – lassen sich die Entnahmen nicht auf einzelne Lieferungen zuordnen.

Um dieses Bewertungsproblem zu lösen, treffen die Buchhalter und Controller Annahmen über die **Verbrauchsfolge oder verwenden Durchschnittspreise**. Anders als im externen Rechnungswesen ist in der Kosten- und Leistungsrechnung eine ökonomisch sinnvolle, nicht die gesetzlich zulässige Lösung relevant. Denn den Durchschnittspreis- bzw. Verbrauchsfolgeverfahren liegen bestimmte Annahmen über den wahrscheinlichen Verbrauch zugrunde.

Diese können mit folgenden Modellen beschrieben werden:

- **Durchschnittspreisbildung** (gleitend oder periodisch)
 - ist die „Methode des unzureichenden Grundes“, d.h. sie findet Anwendung, wenn sich kein ‚passenderes‘ Verfahren findet;
 - ist somit bei den Fällen der Vermischung oder Vermengung die geeignete Methode der Wahl;
 - berechnet die Werte anhand mengenmäßig gewichteter Durchschnittspreise.

- **Zeitfolge-Verfahren** unterstellen eine bestimmte zeitliche Abfolge an Verbräuchen:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 101 -

- Das LIFO-Verfahren
 - unterstellt, dass die zuletzt angeschafften Vorräte zuerst verbraucht werden (last in – first out);
 - hat als Modell das Regal, das von vorne aufgefüllt wird. Wenn das Regal von vorne aufgefüllt wird, ist nicht anzunehmen, dass der Lagermitarbeiter zuerst ‚nach hinten greift‘, um die zuerst angeschafften Vorräte zu bekommen.
- Beim FIFO-Verfahren
 - wird angenommen, dass die zuerst angeschafften Vorräte zuerst verbraucht werden (first in – first out);
 - wird angewendet, wenn die Vorräte in einem Silo gelagert werden. Beim Silo wird von oben eingefüllt (first in), aber von unten entnommen (first out).
- **Wertfolge-Verfahren** unterstellen einen Verbrauch entsprechend der Anschaffungskosten:
 - Das LOFO-Verfahren
 - unterstellt, dass die billigsten Vorräte (lowest in) als erstes (first out) verbraucht werden;
 - Findet beispielsweise beim Einzelhandel bei Wühltisch-Ware Anwendung. Wenn das Preisschild sagt: „Socken ab 1,99 Euro“, ist anzunehmen, dass die Käufer zuerst die billigsten Socken herausklauben.
 - Das HIFO-Verfahren unterstellt, dass die Vorräte mit den höchsten Anschaffungskosten (highest in) als erstes verbraucht werden (first out). Bekannt ist die Anwendung des HIFO-Verfahrens nur aus Diamentschleifereien.
- Eine Variante des Zeitfolge-Verfahrens FIFO ist das FEFO-Verfahren.
 - Dabei wird unterstellt, dass die als nächstes verfallenden Vorräte (first expired) als erste verbraucht werden (first out).
 - Anwendung findet das Verfahren zum einen im Lebensmitteleinzelhandel oder -produktion. Hier kann
 - unterstellt werden, dass die Ware, deren Mindesthaltbarkeitsdatum als nächstes ansteht (first expired) ‚nach vorne geräumt‘ und daher als erstes verbraucht werden (first out).
 - Da das Mindesthaltbarkeitsdatum auch in der Arzneimittelproduktion eine Rolle spielt, findet dieses Verfahren auch hier Anwendung.

Fall B-14: Bewertung des Materialverbrauchs (Lösung zu Fall B-13)

Bei einem Tank bietet sich die Durchschnittspreisermittlung als Bewertungsmethode an, für den Abgang am 20. Dezember zum Beispiel:

$$10 \text{ l} \cdot \frac{100 \text{ l} \cdot 6,00 \frac{\text{EUR}}{\text{l}} + 50 \text{ l} \cdot 8,00 \frac{\text{EUR}}{\text{l}} + 75 \text{ l} \cdot 4,00 \frac{\text{EUR}}{\text{l}}}{100 \text{ l} + 50 \text{ l} + 75 \text{ l}} = \text{EUR } 57,78.$$

Angenommen, die Chemikalie würde nicht in einem Tank aufbewahrt, sondern in 5-Liter-Kanistern. Dann kann ein Verbrauchsfolgeverfahren unterstellt werden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 102 -

Wenn die Kanister in einem Regal gelagert werden, dass immer wieder von vorne aufgefüllt wird (typisches Lagerregal), findet das LIFO-Verfahren Anwendung, konkret: $10 \text{ l} \cdot 4,00 \frac{\text{EUR}}{\text{l}} = \text{EUR } 40,00$. Beim LIFO-Verfahren wird unterstellt, dass die zuletzt zugegangenen Rohstoffe (hier: Lieferung am 20. November) zuerst verbraucht werden (10 Liter aus der Lieferung von insgesamt 75 Litern).

Personalkosten

Die Personalkosten sind die Kosten, die für die **Mitarbeiter des Unternehmens** anfallen.

Abgrenzungsprobleme zu anderen Kostenarten entstehen bei Mitarbeitern, die nicht Angestellte des Unternehmens sind. Zu denken ist etwa an die Kosten für Leiharbeiter oder freie Mitarbeiter. Diese können entweder als „Bezogene Leistungen“ und damit als Bestandteil der Materialkosten oder als Personalkosten erfasst werden. Nach hier vertretenem betriebswirtschaftlichen Verständnis umfassen Personalkosten alle Kosten der „Human Resources“. Damit werden auch Personalkosten als solche erfasst, die nicht der Beitragspflicht in der gesetzlichen Sozialversicherung unterliegt.

Die Personalkosten umfassen:

- Vergütungen, die dem Mitarbeiter direkt zufließen
 - **Löhne;**
Als solche werden Vergütungen bezeichnet, deren Höhe einen Leistungsbezug aufweist, etwa
 - Zeitlöhne, die in Abhängigkeit von geleisteten Arbeitsstunden bezahlt werden;
 - Akkordlöhne, die auf Grundlage der vom Mitarbeiter hergestellten Stückzahlen bezahlt werden;
 - Prämienlöhne, die aus einem (immer gezahlten) Grundlohn zusätzlich einer leistungsorientierten Zulage bestehen; sowie
 - **Gehälter**, die rein zeitbezogen bezahlt werden
 - **Sonderzahlungen** wie
 - Jahressonderzahlungen (Weihnachtsgeld, „13. Monatsgehalt“, Urlaubsgeld u.Ä.)
 - Gratifikationen
 - Bonus, Mehrzahl: Boni;
als solche werden in der Regel Sonderzahlungen bezeichnet, die das Erreichen eines bestimmten Ziels voraussetzen;
 - Tantiemen oder Gewinnbeteiligungen;
diese Begriffe stehen für erfolgsabhängige Vergütungsanteile, z.B. einen bestimmten Prozentsatz vom Jahresergebnis (für das Management) oder vom Ergebnis der Kostenstelle
- **Lohnnebenkosten** (Personalzusatzkosten), beispielsweise

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 103 -

- Arbeitgeber-Anteil zum gesetzlichen Sozialversicherungsbeitrag;
- Berufsgenossenschaftsbeiträge, die der Arbeitgeber alleine bezahlen muss
- Freiwillige soziale Leistungen

Aus Sicht der Kostenrechnung ist es unerheblich,

- ob Vergütung und Personalnebenkosten regelmäßig (i.d.R. monatlich) anfallen und bezahlt werden oder einmal jährlich (z.B. Sonderzahlung wie Weihnachts- oder Urlaubsgeld bzw. Tantieme),
- ob die Kosten tatsächlich ausbezahlt werden (z.B. monatliche Gehaltszahlungen) oder eine Rechengröße darstellen (z.B. Zuführung zu den personalbezogenen Rückstellungen).

Im Interesse der Vollständigkeit der Kostenerfassung bei gleichzeitiger Wirtschaftlichkeit der Berechnung behilft sich die Praxis

- mit Hochrechnungen und/oder Schätzungen (wenn die Höhe noch nicht feststeht)
- mit einem Zwölftel bei feststehenden Jahresbeträgen bei einer Monatsauswertung oder
- pauschalierten Zuschlagssätzen.

Diese Berechnungen aus dem internen Rechnungswesen, z.B. dem **Tagessatz** für einen Mitarbeitereinsatz können auch für das externe Rechnungswesen übernommen werden:

Fall B-15: Ermittlung der Urlaubsrückstellungen

Gesucht sind die Personalkosten je Tag (für die Kalkulation eines Auftrags), alternativ: die Zuführung zur Rückstellung für 8 Tage nicht genommenen Urlaub. Das monatliche Bruttogehalt beträgt EUR 2.000,00 bei 13 Monatsgehältern.

Die Kosten pro Tag und darauf aufbauend die Rückstellung für nicht genommenen Urlaub berechnet sich wie folgt:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 104 -

	EUR	EUR
Monatsgehalt	2.000,00	
* 13 Gehälter		26.000,00
zzgl. Gesetzliche Sozialversicherungsbeträge		
	%	
Rentenversicherung	18,60%	
Arbeitslosenversicherung	3,00%	
Pflegeversicherung	2,55%	
Kinderlosen-Zuschlag	0,25%	
Krankenversicherung	14,60%	
	39,00%	
davon Arbeitgeberanteil	19,38%	
Zzgl. Umlagen für Lohnfort-		
zahlungen (pauschaliert)	2,00%	
	21,38%	
Auf Brutto-Gehalt		5.557,50
Jahres-Personalkosten des Mitarbeiters		31.557,50
bezogen auf Arbeitstage pro Jahr	220 Tage	143,44
* Anzahl nicht genommenen Urlaub	8 Tage	
= Kosten der nicht genommenen Urlaubstage		1.147,52
Gerundet für Rückstellung		1.200,00

Für bestimmte Analysen ist die **Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten** von Bedeutung. Bei Personalkosten ist eine Trennung oft nicht eindeutig bzw. aufwändig. Aus Vereinfachungsgründen werden daher – vor allem im produzierenden Gewerbe – folgende Annahmen getroffen:

- **Fertigungslöhne** sind die Vergütungen (zuzüglich Personalnebenkosten) für Mitarbeiter, die unmittelbar mit der Leistungserstellung betraut sind (z.B. der „Arbeiter am Band“). Diese stellen Fertigungseinzelkosten dar und werden den Kostenträgern direkt zugerechnet.
- Als **Hilfslöhne** werden dagegen Personalkosten für Mitarbeiter behandelt, die der Fertigung zuarbeiten (z.B. der „Arbeiter, der das Material ans Band bringt“, aber auch Mitarbeiter im Fertigungslager). Diese werden in der Regel als Gemeinkosten der Fertigung behandelt und über Schlüssel den hergestellten Produkten (Kostenträger) zugerechnet.
- **Gehälter**, z.B. für den Werkstattmeister oder die Verwaltung, werden immer als Gemeinkosten behandelt.

Eine weitere Besonderheit der Personalkosten neben der Verwendung von pauschalen und standardisierten Größen ist die **Übernahme der Grunddaten in Summe** aus dem Nebenbuch der Personalbuchhaltung (Personalabrechnung). Diese Stelle gehört zur Personalabteilung. Es leuchtet ein, dass die individuelle Vergütung eines Mitarbeiters möglichst wenig anderen Mitarbeitern bekannt sein sollte. In der Regel

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 105 -

werden daher die Mitarbeiter einer Kostenstelle zugeordnet und die Personalkosten in Summe je Kostenstelle über eine Schnittstelle in die Betriebsbuchhaltung überspielt.

Praxis- hinweis	<p>Vorsicht ist bei Kostenstellen geboten, denen nur ein (oder wenige) Mitarbeiter zugeordnet sind. Da die Kostenstellenauswertungen zumindest dem jeweiligen Kostenstellenverantwortlichen bekannt sind und dadurch weitere Verbreitung finden, lässt sich in solchen Fällen das Gehalt von leitenden Mitarbeitern ‚herausrechnen‘.</p> <p>Schon aus Gründen des Datenschutzes sollte daher bei ‚sensiblen‘ Informationen darauf geachtet werden, dass diese durch Zuordnung von mehreren Mitarbeitern nicht offensichtlich sind. Zu denken ist insbesondere die Kostenstelle „Chef/Sekretariat/Assistenz“.</p>
----------------------------	--

Anlagekosten

Abgrenzung

Im Unterschied zum Material werden **Anlagegüter** bei der Produktion nicht verbraucht, sondern **gebraucht**. Das bedeutet: sie stehen für die Produktion anderer Güter zur Verfügung. Sie nutzen sich jedoch im Laufe des Produktionsprozesses ab. Lehrbuchbeispiel für die Anlagekosten ist die Anschaffung einer Maschine. Denn es wäre ökonomisch unsinnig, sämtliche Kosten dem ersten Stück, das auf dieser Maschine produziert wird, zuzuordnen. Vielmehr sollten die Anlagekosten auf alle auf der Maschine produzierten Stück entsprechend der Inanspruchnahme verteilt werden.

Bei **Anlagekosten** liegen grundsätzlich **Fixkosten** und im Allgemeinen **Gemeinkosten** vor.

- Denn die Kosten entstehen bei Anlagegütern auch, wenn nichts produziert wird. Lediglich ein kleiner Teil ist variabel, da dieser Gebrauchsverschleiß mit zunehmender Stückzahl (Beschäftigung) ansteigt. So nutzt sich ein Fahrzeug vor allem durch den Gebrauch ab. Sein Wert vermindert sich aber auch, wenn das Auto „nur herumsteht“.
- Bei der Zuordnung als Einzel- oder Gemeinkosten kommt es auf die Struktur der Kostenstellenrechnung an. In der Regel fallen die Kosten für ein Anlagegut für mehrere Kostenträger an (z.B. eine Maschine produziert verschiedene Produkte), also liegen Kostenträger-Gemeinkosten vor. Anders ist dies bei Betrachtung einer Kostenstelle zu beurteilen. In der Regel wird eine Maschine einer Kostenstelle zugeordnet sein, wenn eine bestimmte Maschine nicht ohnehin eine Kostenstelle gebildet. Die für eine Maschine anfallenden Kosten sind demnach Kostenstellen-Einzelkosten, da sie direkt einer Kostenstelle zugerechnet werden können. Bei anderen Anlagegütern, z.B. einem Gebäude, müssen die Kosten oft über eine Schlüsselung auf Kostenstellen oder Kostenträger zugerechnet werden. Sie sind somit Kostenstellen-/Kostenträger-Gemeinkosten, können aber auch - wie eine Maschine - eine eigene Kostenstelle bilden. Die dort entstehenden Kosten sind damit Kostenstellen-Einzelkosten.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 106 -

Anlagekosten: Mengenkomponte

Auch bei den Anlagekosten gibt es eine Mengen- und eine Wertkomponente. Die Mengenkomponte besteht in der vollständigen Erfassung des Anlagevermögens. Anders als beim Umlaufvermögen ändert sich der Bestand des Anlagevermögens in weitaus geringerem Maße. Außerdem erfolgt die Erfassung des Anlagevermögens in einem eigenen Nebenbuch, der **Anlagenbuchhaltung**. Dort wird der Zugang jedes Anlagegutes gesondert erfasst. Als die Bücher noch wirkliche Bücher waren, erfasste der Buchhalter jedes Anlagegut auf einer eigenen Karteikarte, daher hat sich der Begriff „Anlagekartei“ erhalten. Im Zuge der EDV-Buchführung werden keine Karteikarten mehr geführt, sondern eine Datenbank erfasst alle wesentlichen Informationen über jedes Anlagegut. Es wird daher weniger von der Anlagekartei, als dem „Anlageverzeichnis“ gesprochen. Dort wird bei Zugang eines Anlagegutes auch dessen Kostenstelle hinterlegt.

Weil das Anlagevermögen einem geringeren Umschlag unterliegt, eine Immobilie beispielsweise bleibt einem Unternehmen grundsätzlich „auf ewig“ erhalten, wird die Vollständigkeit der Kosten für Anlagegüter in der Regel durch die Erfassung im Anlageverzeichnis sichergestellt.

Zwei Probleme treten oft in der Praxis auf:

- **Zuordnung von Anlagegütern auf Kostenstellen**
Bewegliche Anlagegüter werden zwischen einzelnen Kostenstellen verschoben. Diese Verschiebungen werden aber nicht in der Anlagen-/Betriebsbuchhaltung nachvollzogen. Damit werden die Kosten der einen Kostenstelle belastet, eine andere Kostenstelle zieht aber den Nutzen daraus.
- **Abgang ohne Nachweis**
Ein Anlagegut geht ab. Der Abgang wird jedoch buchhalterisch nicht erfasst, sodass eine Kostenstelle weiterhin mit den Kosten für das Anlagegut belastet wird, diese Kosten allerdings nicht mehr anfallen. Im Gegensatz dazu ist die erstmalige Erfassung und Zuordnung zu einer Kostenstelle bei Zugang in der Regel kein Problem, da die Rechnung für ein Anlagegut in der Buchhaltung eingeht und im Rahmen der Erfassung einer Kostenstelle zugeordnet wird.

Um diese falsche Kostenzuordnung bei Anlagegütern zu minimieren, sollte regelmäßig eine „Anlageninventur“ durchgeführt werden. Im Gegensatz zu der jährlichen Inventur des Umlaufvermögens ist diese nicht gesetzlich vorgesehen. Sie hilft aber, sowohl die korrekte Zuordnung der Kosten wie das Vorhandensein der Kostengüter sicher zu stellen.

Anlagegüter: Wertkomponente

Eine weitere Herausforderung stellt die Ermittlung der Wertkomponente bei Anlagegütern dar. Denn in der Regel handelt es sich bei der Anschaffung von Anlagegütern um große Beträge. Zudem fallen die Ausgaben im Zusammenhang damit nicht zum gleichen Zeitpunkt an wie die Kosten.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 107 -

Die **Anlagekosten** umfassen die Kosten für die

- Bereitstellung,
- Nutzung,
- Wartung und Pflege sowie
- „Ausmusterung“ und Entsorgung von Anlagegütern.

Um die Anlagekosten vollständig und systematisch zu erfassen, werden diese in **Kostenkategorien** aufgeteilt. Hierzu gehören:

- **kalkulatorische Abschreibungen**, um die Kosten der Bereitstellung und Verursachung gerecht auf die Nutzung zu verteilen;
- **kalkulatorische Zinsen**, um die Kapitalbindung in der Kostenrechnung abzubilden;
- **Kosten der Instandhaltung**;
- **kalkulatorische Wagnisse** für die Berücksichtigung des Risikos eines vorzeitigen Ausscheidens des Anlagevermögens;
- **Kosten der Anlagenvorbereitung**, z.B. Kosten der Einrichtung einer Maschine;
- **Kosten der anlagebedingten Lagerhaltung**, z.B. Ersatzteile oder Werkzeuge; sowie
- **Entsorgungs- und Verschrottungskosten**, denen entsprechende Erträge aus dem Verkauf gegengerechnet werden.

Abschreibungen: Grundsätzliches

Bei den Anlagekosten geht es - wie bei den Kosten für das Material - um die verursachungsgerechte Zuordnung der Kosten. Während bei Roh- oder Hilfsstoffen eine direkte Zurechnung erfolgen kann, ist dies bei Anlagekosten naturgemäß schwieriger.

Wesentlicher Kostenblock der Anlagekosten sind die **Abschreibungen**. Damit sollen die Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Anlagegutes über die Nutzungsdauer verteilt werden. Mit anderen Worten: Durch die planmäßige Verteilung der Anfangsausgabe soll der Werteverzehr möglichst verursachungsgerecht erfasst werden.

Ursachen dieses Werteverzehrs sind:

- **Die technische Abnutzung**
Diese resultiert aus dem Verschleiß, sei es aufgrund technischer oder auch natürlicher Ursachen. Ein Auto, zum Beispiel, bringt eben nur eine bestimmte Gesamt-Kilometer Leistung, dann ist es „reif für die Schrottpresse“.
- **Der wirtschaftliche Verbrauch**
Dieser tritt in der Regel früher ein als die technische Abnutzung. Um beim Beispiel des Kfz zu bleiben kann ein Auto natürlich gefahren werden, „bis der TÜV uns scheidet.“ Nach einer bestimmten Zeit oder Abnutzungsgrad ist es zwar technisch möglich, ein Anlagegut weiter zu nutzen, aber mit so hohen Aufwendungen verbunden, dass sich der Einsatz nicht mehr lohnt. Ursachen hierfür können neben einem bestimmten Grad von technischer Abnutzung auch sein:
 - der technische Fortschritt (z.B. Einsatz von PCs anstatt der Schreibmaschine),

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 108 -

- Bedarfsverschiebungen auf Absatzmärkten (z.B. keine Einsatzmöglichkeit mehr für eine Maschine zur Schreibmaschinenproduktion),
- ein Preisverfall für betriebliche Leistungen (z.B. Maschine mit den gleichen Funktionalitäten, aber niedrigeren Anschaffungskosten) und
- eine zeitlich begrenzte Nutzungsmöglichkeit (z.B. bei Patenten oder Lizenzen) sein.

Im Prinzip handelt es sich bei der Abschreibung um eine Verteilung der Bemessungsgrundlage, sei es entsprechend der Inanspruchnahme oder sei es entsprechend der zeitlichen Nutzung. Daraus lässt sich erkennen, dass ein **Teil** der kalkulatorischen Abschreibung **variable Kosten** darstellt, weil diese sich entsprechend des Gebrauches (Inanspruchnahme von Leistungen des Anlagegutes oder Beschäftigung) verändern. Ein anderer **Teil** des Werteverzehrs ist davon unabhängig, somit **fixe Kosten**.

Beispiel B-5 Kalkulatorische Abschreibungen als fixe und variable Kosten

Die kalkulatorische Abschreibung für ein Kfz enthält fixe und variable Anteile

- ▶ Der größte Teil der Abschreibungen ist fix, da ein Kfz auch ohne Fahrleistung an Wert verliert - und zwar sowohl in technischer (Korrosion) als auch in wirtschaftlicher Hinsicht (neue Modelle auf dem Markt).
 - ▶ Je höher die Fahrleistung, desto schneller nutzt sich das Fahrzeug (technisch) ab. Dieser Anteil der Abschreibungen stellt die variablen Kosten dar.
- Diese Abgrenzung erfolgt im Rahmen der sog. ‚gespaltenen Abschreibungen‘.

In entsprechender Anwendung bilanzieller Überlegungen können zwei unterschiedliche **Formen der Abschreibung** unterschieden werden:

- die **planmäßige Abschreibung** berücksichtigt den fortlaufenden Werteverzehr über die Nutzungsdauer oder die Leistungsabgabe
- **außerplanmäßige Abschreibungen** sollen den außerordentlichen Werteverzehr in der Kostenrechnung berücksichtigen. Ein solcher kommt beispielsweise bei der außerordentlichen Inanspruchnahme in Betracht. Eine weitere Möglichkeit ist der vorzeitige Abgang eines Anlagegutes, z.B. aufgrund von Verschrottung oder Totalverschleißes.

In manchen Lehrbüchern zur Kosten- und Leistungsrechnung wird darauf hingewiesen, dass diese außerplanmäßigen Abschreibungen keine (kalkulatorischen) Abschreibungen darstellen, sondern als außerordentlicher Aufwand in der Kostenrechnung unberücksichtigt bleiben müssen. Dem ist insoweit zuzustimmen, als die Kostenrechnung den ‚ordentlichen Betriebserfolg‘ abbilden soll. Andererseits gehört das Risiko des vorzeitigen Abgangs zum ‚normalen Betriebsrisiko‘ und muss daher in die Kalkulationen einfließen. In der Praxis haben sich daher zwei Schulen herausgebildet: (a) eine berücksichtigt dieses Risiko des vorzeitigen Abgangs pauschal über die sog. ‚Wagniskosten‘, (b) andere über die außerplanmäßigen Abschreibungen, die je nach Anfall berücksichtigt werden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 109 -

Für die Berechnung der Abschreibung müssen folgende Determinanten festgelegt werden:

1. Bemessungsgrundlage

Während in der Finanzbuchhaltung (externes Rechnungswesen) grundsätzlich nur die Anschaffungs-/Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abschreibung zulässig sind, kann diese in der Kosten- und Leistungsrechnung frei gewählt werden. Da sich ein Unternehmen nicht aus ‚der Gewinnzone‘ kalkulieren möchte, also seine Produkte zu billig anzubieten, sollte der **Wiederbeschaffungswert** verwendet werden. Für diesen beizulegenden Zeitwert spricht neben der Orientierung an aktuellen Werten, dass nach Ende der Nutzung genügend Abschreibungsgegenwerte für die Wiederbeschaffung zur Verfügung stehen sollten.

Um nicht bei jedem Anlagegut eine eigene Aktualisierung der historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten durchführen zu müssen, werden Preissteigerungen mithilfe von Preismultiplikatoren linearer hochgerechnet. Eine weitere - in der Praxis verbreitete Ersatzlösung - ist die Abschreibung der ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten über die in der Handelsbilanz verwendete Nutzungsdauer hinaus. Dadurch wird berücksichtigt, dass es sich bei den allgemein festgesetzten Nutzungsdauern um Durchschnittswerte handelt, die Anlagegüter aber länger nutzbar sind.

2. Abschreibungsmethode

Die Abschreibung kann entweder über die Nutzungsdauer (lineare oder degressiv) oder in Abhängigkeit von der Leistung des Anlagegutes erfolgen. Der Vorteil der Abschreibung über eine bestimmte Nutzungsdauer (also zeitanteilig) liegt darin, dass mit dem Zeitverschleiß die fixen Kosten ermittelt werden. Außerdem ist die Abschreibung über einen bestimmten Zeitraum einfacher zu ermitteln als entsprechend der abgegebenen Leistung. Da regelmäßig der Gebrauchsverschleiß (also die variablen Kosten) über dem Zeitverschleiß liegt, werden diese (höheren) Kosten nicht berücksichtigt. Der Nachteil einer leistungsabhängigen Abschreibung besteht in den höheren Rechen- und Erfassungsaufwand, da die abgegebenen Leistungen erfasst werden müssen.

3. Schätzung der Nutzungsdauer/Gesamtleistung

Während für die Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses und der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutschland in der Regel auf die steuerrechtlichen AfA-Tabellen zurückgegriffen wird, beruhen die in der Kosten- und Leistungsrechnung verwendete Nutzungsdauer oft auf den Erfahrungen der Vergangenheit mit ähnlichen Gütern, den Angaben der Hersteller oder den technischen Verbrauchsmessungen (ggfs. auf der Grundlage von Hochrechnungen). Eine häufig aufgeworfene Frage ist die nach den Konsequenzen einer tatsächlichen Nutzungsdauer oder der Leistungsabgabe, die über die geschätzte und somit ursprünglich berechnete hinausgeht. Für ein Kfz wird beispielsweise die Abschreibung auf sechs Jahre vorgenommen, tatsächlich läuft das Auto aber acht Jahre. Da es in der Kostenrechnung keine Bewertungskontinuität gibt, kann in den Jahren 7 und 8 mit dem gleichen Wert fortgesetzt werden.

4. Restwert

Wird ein Anlagegut außer Dienst gestellt, kann es oft weiterverkauft werden, und sei es nur zum Schrottwert. Dieser Restwert mindert die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen. Abgesehen von gesondert bewerteten (wertvollen) Anlagegütern, wird in der Praxis oft ein Restwert von EUR 1,00 oder EUR 0,00 angenommen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 110 -

Abschreibungen: Bemessungsgrundlage

Angangsbasis für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen sind - wie für das externe Rechnungswesen - die Anschaffungs-/Herstellungskosten. Im Unterschied zum externen Rechnungswesen jedoch unterliegt die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen in der Kostenrechnung keinen fixen Normen, so dass grundsätzlich alle mit dem Anlagegut zusammenhängenden Kosten Berücksichtigung finden sollten. Als wesentlicher Kostenbestandteil sollten auch die Entsorgungs-/Verschrottungskosten Berücksichtigung finden. In einem zweiten Schritt werden die (historischen) Anschaffungs-/Herstellungskosten an ihre Wiederbeschaffungskosten angepasst.

Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen ermittelt sich demnach wie folgt:

Zeile	
(1)	Anschaffungskosten
(2)	Anschaffungspreis (netto)
(3)	- Anschaffungspreisminderungen
(4)	+ Anschaffungsnebenkosten
(5)	+ nachträgliche Anschaffungskosten
(6)	+ Herstellungskosten
(7)	+ Materialeinzelkosten
(8)	+ Fertigungseinzelkosten
(9)	+ Sondereinzelkosten der Fertigung
(10)	+ Materialgemeinkosten
(11)	+ Fertigungsgemeinkosten
(12)	+ sonstige Gemeinkosten
(13)= $\Sigma[(1):(12)]$	<u>= Zwischensumme</u>
(14)	+ Zinsen und Wagnisse (Kapitalkosten)
(15)	+ Zinsen
(16)	+ Wagnisse
(17)	+ Entsorgungs-/Verschrottungskosten
(18)= $\Sigma[(13):(17)]$	<u>= Zwischensumme</u>
(19)=(18)*d%	<u>* Anpassung an Wiederbeschaffungskosten</u>
(20)=(18)+(19)	<u>= Zwischensumme</u>
(21)	<u>- Restwert</u>
(22)=(20)-(21)	<u>= Bemessungsgrundlage</u>

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Abschreibungen umfasst damit vier Teilbereiche:

1. Ermittlung der **Anschaffungskosten** (Zeilen 1 bis 5)
2. Addition der **Herstellungskosten** (Zeilen 6 bis 12)
3. Berücksichtigung der **Zinsen und Wagnisse** (Zeilen 14 bis 16)
4. Berücksichtigung der **Entsorgungs-/Verschrottungskosten** (Zeile 17)
5. Anpassung an den **Wiederbeschaffungskosten abzüglich des Restwertes** (Zeilen 19 und 21)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 111 -

Im Einzelnen:

Zeile	Erläuterung
1-5	Anschaffungskosten
2	<p>Anschaffungspreis Da die im Anschaffungspreis enthaltene Umsatzsteuer in der Regel als Vorsteuer abzugsfähig ist (§ 15 UStG) bildet sie keinen Bestandteil der Anschaffungskosten.</p>
3	<p>Anschaffungspreisminderungen sind beispielsweise Rabatte, Skonti oder Boni.</p>
4	<p>Anschaffungsnebenkosten sind Aufwendungen, die (zusätzlich) anfallen, um das Anlagegut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, z.B. Transportkosten, Transportversicherung, Zölle, Maklerprovisionen, Montagekosten (bei Maschinen) bzw. (bei Grundstücken) die Grunderwerbsteuer und Notar-/Grundbuchkosten.</p>
5	<p>Nachträgliche Anschaffungskosten umfassen alle Kosten, die nachträgliche Korrekturen des Anschaffungspreises bzw. der Anschaffungsnebenkosten darstellen. Zu denken ist dabei an die eher seltenen Fälle wie Nachvermessungen bei Grundstücken oder nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises, z.B. beim Erwerb unter Besserungsschein.</p>
6-12	Herstellungskosten
	<p>Während die Anschaffungskosten in der Regel an Dritte direkt bezahlt werden, handelt es sich bei den Herstellungskosten um Aufwendungen, die im Unternehmen selber anfallen. Zu berücksichtigen sind sowohl die direkt zurechenbaren Kosten (Einzelkosten), als auch die nur indirekt zurechenbaren Gemeinkosten. Anders als für Zwecke der externen Rechnungslegung unterliegt die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die kalkulatorischen Abschreibungen keinen Beschränkungen. Es ist daher unerheblich, ob die Gemeinkosten angemessen und notwendig (so die Begrenzung in § 255 Abs. 2 S. 2 HGB) sind oder nicht. In der Kostenrechnung ist eine Frage der betriebswirtschaftlichen Betrachtung, ob unangemessene und/oder nicht notwendige Kosten einkalkuliert werden sollten oder nicht.</p>
14-16	Zinsen und Wagnisse
15	<p>Kalkulatorische Zinsen Die Investition in ein Anlagegut bindet Kapital. Denn anstatt z.B. eine bestimmte Maschine zu kaufen, könnte der Unternehmer sein Geld zinsbringend auf dem Kapitalmarkt anlegen. Diesen Verlust durch den Verzicht auf die nächstbeste Alternative (Opportunitätskosten) gleicht ein Zuschlag in Form von Zinsen aus. Außerdem berücksichtigen die Zinsen die Fremdkapitalkosten, wenn das Anlagegut durch einen Kredit finanziert wird. Da sich in der Praxis das verwendete Eigen- und Fremdkapital, das jeweils auf die Finanzierung von</p>

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 112 -

Zeile	Erläuterung
16	<p>bestimmten Anlagegütern entfällt, nur mit großem Rechenaufwand trennen lassen, wird oft mit pauschalierten Sätzen gearbeitet.</p> <p>Kalkulatorische Wagniskosten Die Entscheidung für die Investitionen in ein bestimmtes Anlagegut ist immer mit einem Risiko verbunden. So kann eine Maschine vorzeitig auscheiden, sei es durch Verschrottung oder sei es, weil sie für die Produktion nicht mehr benötigt wird. Diesem Risiko trägt ein Zuschlag für Wagnisse Rechnung.</p>
14-16	<p>Zuschlag für Kapitalkosten Aus Vereinfachungsgründen werden diese Risikozuschläge (Zinsen und Wagnisse) in der Regel pauschaliert als ein Prozentsatz auf das gebundene Kapital (Zwischensumme in Zeile 13) berechnet.</p>
17	<p>Entsorgungs- bzw. Verschrottungskosten Gerade bei hochtechnisierten Anlagen machen die Entsorgungs- bzw. Verschrottungskosten einen nicht unwesentlichen Betrag aus. Im Laufe ihrer Nutzungsdauer müssen auch diese Kosten der Ausmusterung von Anlagen erwirtschaftet werden, damit ausreichend Kapital hierfür zur Verfügung steht.</p>
19	<p>Anpassung an Wiederbeschaffungskosten Die Anpassung an die Wiederbeschaffungskosten hat folgenden ökonomischen Hintergrund: Die im Rahmen der Kostenartenrechnung berücksichtigten Kosten sollen so hoch bemessen sein, dass bei einer Kalkulation zumindest diese abgedeckt sind. An dieser Stelle vereinfacht ausgedrückt, muss ein Unternehmen für seine Produkte (Kostenträger) mindestens so viel verlangen, dass auf lange Sicht auch die Anlagekosten abgedeckt sind. Entscheidend ist dabei aber nicht, was z.B. eine Maschine bei ihrer Anschaffung gekostet hat, sondern, was ihre Wiederbeschaffung kosten würde. Denn es soll ja weiter produziert werden und dazu gehört die Re-Investition in den Maschinenpark. Eine Möglichkeit der Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten ist es, für jedes Anlagegut z.B. mittels Wertgutachten individuell den aktuellen Wert zu ermitteln. Abgesehen von besonders wertvollen oder nur individuell zu ermittelnden Werten wird diese Methode zu arbeitsaufwändig sein. Die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten kann an zwei Stellen im Schema erfolgen:</p>
1-18	(a) Bereits in den einzelnen Positionen; oder
19	(b) Als pauschaler Zuschlagsatz
	In der nähert man sich dem tatsächlichen Wiederbeschaffungswert durch lineare Hochrechnung (b), insbesondere mithilfe von Indices.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 113 -

Dazu folgendes Beispiel:

Fall B-16: Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten mittels Index

Die Bewohner von Pflegeheimen mussten neben dem Pflegesatz und den sog. „Hotelkosten“ (Unterkunft und Verpflegung) auch die Investitionen anteilig bezahlen. Zumindest in Bayern müssen die so verrechneten Tagessätze für die Investitionen von einer Behörde genehmigt werden. Eine wichtige Grundlage für die Berechnung sind dabei die Anschaffungs-/Herstellungskosten der Anlagegüter, bewertet mit den Wiederbeschaffungskosten auf einen Stichtag. Die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten erfolgt dabei anhand des Preisindexes für gemischt genutzte Wohngebäude in Bayern. Dahinter steht die Überlegung, dass dieser Preisindex die Änderung der Wiederbeschaffungskosten annähernd abbildet.

Der Träger hat beispielsweise im Jahr 1993 ein Alten- und Pflegeheim errichtet. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten für das Gebäude betrugen (umgerechnet) EUR 7.389.471,00. Mit dem Jahr 2005 als Basisjahr (d.h. Index = 100,0%) berechnen sich die Wiederbeschaffungskosten für dieses Gebäude wie folgt:

Fertigstellung			Neubewertung			
Jahr	Index	AK/HK	Jahr	Index	Angepasste AK/HK	
		EUR			EUR	
<i>Spalte</i>	<i>(1)</i>	<i>(2)</i>	<i>(4)</i>	<i>(5)</i>	<i>(6)=(3)*(5)/(2)</i>	
Wert	1993	95,5%	7.389.471,00	2009	112,9%	8.735.824,88

Mithilfe der beiden Indices aus dem jeweiligen Jahr (Anschaffung bzw. Neubewertung) werden die ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten auf die Wiederbeschaffungskosten hochgerechnet.

Das Prinzip ist einfach, in der Praxis stellt sich regelmäßig die Frage, welcher Index Preisveränderungen am besten abbildet? Bei einem Gebäude wie einem Alten- und Pflegeheim in Bayern ist der Preisindex für gemischt genutzte Gebäude (Nutzung als Wohn- und Geschäftsgebäude) naheliegend. Schwieriger wird es bei Anlagegütern wie Maschinen, insbesondere, wenn es sich um Spezialmaschinen handelt. Hierbei helfen jedoch entsprechende Indices, die z.B. von Branchenverbänden zur Verfügung gestellt werden.

Abschreibungen: Abschreibungsmethoden

Zweite Determinante für die Ermittlung des jährlichen Abschreibungsbetrages A_t ist die **Abschreibungsmethode**, d.h. wie wird die Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Perioden verteilt? Denn die Bemessungsgrundlage kann entweder (a) über die Zeit oder (b) entsprechend der abgegebenen Leistungen verteilt werden. Weiter verbreitet dürfte die Verteilung über die Zeit der Nutzung (Nutzungsdauer) sein, da diese regelmäßig einfacher zu berechnen ist. Gerade bei Maschinen ist aber auch die leistungsabhängige Abschreibung üblich.

Bei der Verteilung über die Nutzungsdauer kann entweder die lineare oder die degressive Abschreibung Anwendung finden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 114 -

Bei der **linearen Abschreibung** wird die Bemessungsgrundlage gleichmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt. Der jährliche Abschreibungsbetrag A_t ermittelt sich durch einfache Division der Bemessungsgrundlage ($BMGr$) durch die Anzahl der Nutzungsperioden ND :

$$A_t = \frac{BMGr.}{ND}$$

Kennzeichnend für die lineare Abschreibungsmethode ist die Gleichmäßigkeit der Verteilung der Bemessungsgrundlage. Sie könnte daher auch als „Methode des unzureichenden Grundes“ bezeichnet werden, da sie keine spezifischen Annahmen über den Werteverzehr trifft. Die lineare Abschreibungsmethode „geht daher immer“.

Bei den **degressiven Abschreibungsmethoden** wird angenommen, dass zunächst ein stärkerer Werteverzehr, gegen Ende der Nutzungsdauer ein relativ geringerer Werteverzehr eintritt.

Die **degressive Abschreibung** gibt es als:

1. geometrisch-degressive Abschreibung oder
2. arithmetisch-degressive Abschreibung

Abgesehen von Ausnahmefällen (z.B. Kfz, die in den ersten Jahren einen höheren Wertverlust haben) haben die degressiven Abschreibungsmethoden in der Kostenrechnung kaum eine, in der Finanzbuchhaltung jedoch eine große Bedeutung. Denn durch die größere Abschreibung in den ersten Jahren sinkt *ceteris paribus* der Gewinn und damit die Steuerbelastung. Dadurch kommt es zu einem Liquiditätsvorteil aufgrund der geringeren Steuerbelastung (Innenfinanzierung).

Bei der **geometrisch-degressiven Abschreibung** wird vom jeweiligen Buchwert ein gleichbleibender Prozentsatz abgeschrieben. Dieser Abschreibungssatz $d\%$ [in Prozent] bestimmt sich nach der Formel:

$$d\% = \left(1 - \sqrt[ND]{\frac{RW}{BMGr.}}\right) \cdot 100$$

Aus Gründen der Mathematik muss ein Restwert (RW) von EUR 1 angenommen werden, da sich ansonsten der Degressionsbetrag nicht berechnen lässt.

Der Abschreibungsbetrag der Periode (A_t) berechnet sich aus dem Abschreibungssatz bezogen auf den Buchwert zu Beginn der Periode (BW_{t-1}). Da der Prozentsatz immer auf einen positiven Wert angewendet wird, nähert sich der Buchwert Null an, erreicht diesen aber nicht. Um auf einen Buchwert von Null (oder dem Erinnerungsbuchwert von EUR 1,00) zu kommen, muss daher planmäßig auf die lineare Abschreibungsmethode übergegangen werden.

Bei der **arithmetisch-degressiven Abschreibung** wird zunächst der Degressionsbetrag D errechnet, um den die Abschreibung pro Jahr sinkt. Diese ergibt sich aus dem Quotienten aus der Bemessungsgrundlage $BMGr.$ geteilt durch die Summe der Nutzungsjahre:

$$D = \frac{BMGr.}{1 + \dots + T} = \frac{BMGr.}{\sum_{t=0}^T ND} = \frac{BMGr.}{\frac{T}{2}(T + 1)}$$

Der Abschreibungsbetrag des betreffenden Jahres, A_t , ergibt sich aus der Multiplikation des Degressionsbetrages D mit der Anzahl der Perioden in fallender Reihenfolge.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 115 -

Die **leistungsbezogene Abschreibung** funktioniert im Grundsatz wie die lineare Abschreibungsmethode. Bezugsgröße ist jedoch nicht die Nutzungsdauer, sondern die Summe der erbrachten Leistungseinheiten. Die Verteilung der gesamten Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Perioden erfolgt durch die Multiplikation der in dieser Periode erbrachten Leistungseinheiten mal dem Abschreibungsbetrag je Leistungseinheit:

$$A_t = \frac{BMGr.}{\sum_{t=0}^T LE_t} \cdot LE_t.$$

Abschreibungen: Gespaltene Abschreibungen

Die Abschreibungen lassen sich in einen fixen und variablen Anteil an den Kosten unterscheiden. Soweit es sich bei Abschreibungen um den reinen **Zeitverschleiß** handelt (der alleine daraus resultiert, dass eine Maschine vorhanden ist), liegen **fixe Kosten** vor. Denn diese entstehen unabhängig von der produzierten Menge. Der **Gebrauchverschleiß** (also der, der aus dem Betrieb der Maschine und damit der Produktion resultiert) hingegen ist **variabel**: je mehr eine Maschine produziert, desto schneller ist sie wirtschaftlich verbraucht. Die Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten ist in einigen Kostenrechnungssystemen wichtig, daher kommt der Aufspaltung in fixe und variable Kosten ebenfalls große Bedeutung zu. Bei dem Thema Abschreibungen wird dies unter dem Stichwort „gespaltene Abschreibung“ diskutiert: die Abschreibungen, die dem Zeitverschleiß abbilden, werden als fixe Kosten, die Abschreibungen für den Gebrauchverschleiß als variable Kosten behandelt:

Sonstige Kosten

Mit den Material-, Personal- und Anlagekosten sind die wesentlichen Kostenpositionen in der Kostenartenrechnung erfasst. Die Kategorie „Sonstige Kosten“ bildet eine Auffangposition für alle übrigen Kosten. Schon die Beispiele für diese Position zeigen, dass es sich hierbei um vergleichsweise niedrige Beträge handelt:

- Fremdleistungskosten, wie z.B. Kosten für Versicherungen, Mieten oder Leasing.
- Kostensteuern und Abgaben, z.B. Gewerbesteuer, Grund- und Kraftfahrzeugsteuer
- Prüfungs- und Beratungskosten.

In der Regel werden diese sonstigen Kosten aus der Finanzbuchhaltung in die Kostenrechnung aufwandsgleich übernommen oder durch Pauschalen berücksichtigt. In der Regel handelt es sich um Fixkosten und Gemeinkosten.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 116 -

Kalkulatorische Kosten

Problemstellung

Der Sinn der kalkulatorischen Kosten erschließt sich am einfachsten am Unterschied zwischen den bilanziellen und den kalkulatorischen Abschreibungen:

Fall B-17: Die Spezialmaschine zur Herstellung von „Spinner Spin“

Ein Unternehmen möchte in die Produktion von „Spinner Spin“ einsteigen und benötigt dafür eine Spezialmaschine. Nach Einschätzung der Geschäftsleitung wird sich der Hype um die kleinen Spielzeuge nach drei Jahren wieder gelegt haben. Der weitere Einsatz der Spezialmaschine ist daher wirtschaftlich unsicher.

Die bilanzielle Abschreibung wird sich in der Regel nach den amtlichen AfA-Tabellen richten. Nr. 5.27 der AfA-Tabelle für allgemeine verwendbare Anlagegüter sieht eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 13 Jahren vor.

Der Controller wird die kalkulatorische Abschreibung dagegen so kalkulieren, dass sich die Spezialmaschine nach drei Jahren amortisiert hat, sprich die Nutzungsdauer ist 3 Jahre. Die betriebswirtschaftliche Überlegung dahinter ist, dass die Konsumenten bei einem modischen Artikel in der Anfangsphase bereit sein werden, einen höheren Preis zu bezahlen. Nach einem Abflauen des Hypes nach dem Produkt (hier: nach drei Jahren) wird die Produktionsanlage zwar nicht vollständig wertlos sein. Aber es wird sich damit keine wesentliche Rendite erwirtschaften lassen.

Beide Überlegungen (bilanzielle vs. kalkulatorische Betrachtung) sind ‚ökonomisch rational‘:

- Der Gesetzgeber möchte vor allem die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse bzw. der steuerlichen Gewinnermittlung sicherstellen. Konkret könnte jedes Unternehmen die Nutzungsdauer seines Anlagevermögens festlegen, käme der Fiskus erst sehr spät zu Steuereinnahmen. Denn jedes Unternehmen würde durch möglichst kurze Abschreibungszeiträume die Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern möglichst niedrig halten. Dieser Steuerspareffekt dreht sich in folgenden Veranlagungszeiträumen um, da dann keine oder geringere AfA geltend gemacht werden kann.
- Dem Controller geht es darum, die Lage des Unternehmens betriebswirtschaftlich zutreffend darzustellen und die Produkte zutreffend zu kalkulieren. Konkret:
 - Wenn sich die Maschine nach drei Jahren noch wirtschaftlich nutzen lässt: gut, dann lässt sich noch zusätzliche Rendite erwirtschaften.
 - Wenn sich das nächste Spielzeug aber nicht auf dieser Maschine herstellen lässt: auch in Ordnung. Die Kalkulation hat (hoffentlich) sichergestellt, dass die Anlagekosten bereits in den ersten drei Jahren ‚eingespielt‘ wurden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 117 -

Kalkulatorische Abschreibung

Die Abschreibungen werden auch in der Finanzbuchhaltung berechnet („buchhalterische“ oder „bilanzielle“ Abschreibung). Diese sind jedoch für Zwecke der Kostenrechnung in der Regel ungeeignet:

- Die **bilanziellen Abschreibungen** dürfen nur auf Grundlage der historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten ermittelt werden.
- Sie sind darüber hinaus **Gegenstand der Bilanzpolitik** in Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung.

Kennzeichnend für **die kalkulatorische Abschreibung** ist dagegen:

- Kalkulatorisch sind nur die **betriebsbedingten Anlagen** (planmäßig) abzuschreiben.
- Um eine reale (substantielle) Kapitalerhaltung abzubilden, bilden die **Wiederbeschaffungskosten** gleichwertiger Ersatzanlagen die Bemessungsgrundlage für die kalkulatorische Abschreibung.
- Die kalkulatorische Abschreibung wird auf die voraussichtliche wirtschaftliche (im Grenzfall technische) **Nutzungsdauer** bezogen.
- Im Rahmen der kalkulatorischen Abschreibung werden nur **leistungsbedingte** (planmäßige) **Abschreibungsursachen** berücksichtigt. Außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen und ggfs. im Umlaufvermögen werden dagegen in der Regel über kalkulatorischen Wagniskosten (Anlagewagnis, Beständewagnis) erfasst.

Am genauesten wird die Erfassung des (planmäßigen) Werteverzehrs durch Abschreibung nach der Inanspruchnahme (leistungsbedingte Abschreibung). Dies scheitert in der Praxis allerdings häufig an Erfassungs- und Messproblemen. Es wird daher in der Regel die **lineare Abschreibung** als Methode des unzureichenden Grundes verwendet. Diskutiert wird häufig auch die degressive Abschreibung, da die Wertminderung zunächst hoch und später niedriger, der Instandhaltungsaufwand aufgrund der steigenden Reparaturanfälligkeit jedoch zunächst niedrig und später höher zu veranschlagen ist. Bei einer degressiven Abschreibung und einer progressiven Bewertung der Instandsetzungskosten ergäbe sich ein (verursachungsgerechter) Kostenverlauf.

Unberücksichtigt bleiben bei der kalkulatorischen Abschreibung gesetzliche Vorschriften.

Beispiel B-6 Typische Besonderheiten bei kalkulatorischen Abschreibungen

Lehrbuchbeispiele für Besonderheiten bei den kalkulatorischen Abschreibungen sind

- ▶ Verzicht auf die Sofortabschreibung von geringwertigen Anlagegütern (GWG);
- ▶ Verwendung von individuellen Nutzungsdauern;
- ▶ Grundsätzlich Abschreibung auf Basis der Wiederbeschaffungskosten.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 118 -

Kalkulatorische Zinsen

Zinsen sind das **Nutzungsentgelt** für die Überlassung oder Nutzung von **Kapital**. In der Gewinn- und Verlustrechnung werden nur die (auszahlungsgleichen) Aufwendungen für das Fremdkapital verbucht, z.B. Darlehenszinsen. In der Kostenrechnung hingegen werden die Zinsen für das gesamte dem Betriebszweck dienende Kapital erfasst - unabhängig davon, ob es als Fremdkapital oder als Eigenkapital zur Verfügung gestellt wird. Hintergrund sind zum einen die ansonsten **fehlende Vergleichbarkeit**, zum anderen der Gedanke der **Opportunitätskosten** durch den Zinsverzinsung des Eigentümers.

Häufig werden die kalkulatorischen Zinsen unabhängig von den tatsächlichen Zinsaufwendungen berechnet. Ein **kalkulatorischer Zinssatz** wird auf das durchschnittlich gebundene betriebsnotwendige Kapital angewendet:

$$\text{Kalkulatorischer Zins} = \text{Betriebsnotwendiges Kapital} \cdot \text{kalkulatorischer Zinssatz}$$

Das **betriebsnotwendige Kapital** ist das dem Betriebszweck dienende Vermögen. Die Schwierigkeit ergibt sich an dieser Stelle in der Abgrenzung. Eine (zwischenzeitlich) stillgelegte Maschine wird beispielsweise für die nächste Kollektion benötigt. In einem Jahr wäre sie demnach nicht betriebsnotwendig, im nächsten Jahr wieder betriebsnotwendig.

Kalkulatorische Wagniskosten

Die **kalkulatorischen Wagnisse** berücksichtigen die mit messbaren Einzelrisiken verbundenen zusätzlichen Kosten. Hierzu gehören das Beständewagnis für das Vorratsvermögen und das Anlagewagnis für das Sachanlagevermögen. Das **allgemeine Unternehmensrisiko** findet keine Berücksichtigung. Dieses wird durch den Gewinn abgedeckt. Die Einbeziehung der Einzelrisiken in die Kostenrechnung erfolgt bei Fremdversicherung durch die Versicherungskosten bzw. bei deren Fehlen durch den Ansatz besonderer kalkulatorischer Wagnisse. Letztere stellen eine Art eigene Versicherung dar. Die Ermittlung erfolgt i.d.R. als Durchschnittsrechnung effektiv aufgetretener Wagnisaufwendungen mehrerer Jahre oder nach versicherungsmathematischen Methoden (mit der Eintrittswahrscheinlichkeit gewichtete Kosten).

Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Kalkulatorischer Unternehmerlohn wird häufig bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften als Zusatzkosten angesetzt. Diese werden in der Regel in Höhe eines vergleichbaren **Geschäftsführergehaltes** oder als Opportunitätskosten (= entgehender Ertrag bei alternativer bester Verwendung) in Höhe alternativer Einkommensvorstellungen angesetzt.

Bei Kapitalgesellschaften wird dieser „Eigeneinsatz“ über die Eigenkapitalverzinsung abgebildet.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 119 -

Kalkulatorische Materialkosten

Die kalkulatorischen Materialkosten unterscheiden sich von den bilanziellen durch die Bewertung. Im Rahmen der Kostenrechnung wird der Verbrauch i.d.R. mit Wiederbeschaffungspreisen bzw. Lenkungspreisen bewertet.

Kalkulatorische Miete

Kalkulatorische Miete wird angesetzt, wenn keine pagatorische Miete bezahlt werden muss – etwa, weil das Unternehmen in eigenen Räumen betrieben wird.

Problematik kalkulatorischer Kosten

Einige kritisieren, dass bei den auf dem wertmäßigen Kostenbegriff beruhenden kalkulatorischen Kosten (subjektive) Fiktionen erforderlich sind. Die Bewertung kann daher nicht immer willkürfrei vorgenommen werden. Diese verkennen aber den Zweck des internen Rechnungswesens. Es geht nicht um „Objektivität“, sondern den Grundsatz der Entscheidungsrelevanz („richtig ist, was den Informationsbedürfnissen des Managements nützt“).

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 120 -

Fall B-18: Fallstudie zum Eigenstudium: Überleitung vom Jahresabschluss auf die Kostenartenrechnung

Eine kleine GmbH hat folgenden Jahresabschluss zum 31. Dez. 02 (Bilanz mit Vorjahreszahlen):

Bilanz zum 31.12.02

	31.12.02	31.12.01		31.12.02	31.12.01
	GE	GE		GE	GE
A. Anlagevermögen			A. Eigenkapital		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	2,00	3,00	I. Stammkapital	25,00	25,00
II. Sachanlagen			II. Gewinnvortrag	1.613,21	1.256,32
1. Grundstücke und Betriebsbauten	2.932,00	2.995,00	III. Jahresüberschuss	598,03	356,89
2. Technische Anlagen und Maschinen	819,00	1.092,00		<u>2.236,24</u>	<u>1.638,21</u>
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	144,00	192,00	B. Rückstellungen		
	<u>3.897,00</u>	<u>4.282,00</u>	1. Steuerrückstellungen	110,00	45,00
B. Umlaufvermögen			2. Sonstige Rückstellungen	4.450,00	3.200,00
I. Vorräte				<u>4.560,00</u>	<u>3.245,00</u>
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	846,10	525,60	C. Verbindlichkeiten		
2. Fertige Erzeugnisse	7.289,00	1.689,00	1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	3.600,00	4.000,00
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			2. Erhaltene Anzahlungen	6.700,00	500,00
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	4.366,77	4.277,38	3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	811,40	1.528,36
2. Sonstige Vermögensgegenstände	26,56	26,56		<u>11.111,40</u>	<u>6.028,36</u>
III. Flüssige Mittel	1.450,06	89,50			
	<u>13.978,49</u>	<u>6.608,04</u>		<u>17.907,64</u>	<u>10.911,57</u>
C. Rechnungsabgrenzungsposten	17,15	6,53			
D. Aktive latente Steuern	15,00	15,00			
	<u>17.907,64</u>	<u>10.911,57</u>			

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 121 -

Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum vom 01.01.02 bis 31.12.02

	<u>GE</u>
1. Umsatzerlöse	26.148,76
2. Erhöhung des Bestandes an fertigen Erzeugnissen	5.600,00
4. Sonstige betriebliche Erträge	6,51
5. Materialaufwand	
Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	-14.846,23
6. Personalaufwand	
a) Löhne und Gehälter	-12.681,94
b) Soziale Abgaben	-2.726,62
7. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	-385,00
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	-4,60
9. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-289,20
10. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	<u>821,68</u>
11. Steuern vom Einkommen und Ertrag	-200,00
19. Sonstige Steuern	-23,65
20. Jahresüberschuss	<u><u>598,03</u></u>

Der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 02 soll auf eine nach der Art der verbrauchten Produktionsfaktoren gegliederte Kostenartenrechnung übergeleitet werden.

Der Geschäftsführer möchte über die aktuelle Lage des Unternehmens informiert werden.

Folgende Informationen und Erfahrungswerte liegen vor:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 122 -

Tz.

- 1 Die immateriellen Vermögensgegenstände betreffen Software mit Anschaffungs-/ Herstellungskosten in Höhe von GE 3,00. Diese wird entsprechend bilanziellen Vorschriften linear über drei Jahre abgeschrieben. Eine funktionsgleiche Software könnte 10,0% billiger beschafft werden.
- 2 Das Grundstück wurde vor rund zehn Jahren für GE 500,00 angeschafft und entsprechend bilanziellen Vorschriften nicht abgeschrieben. Der Zeitwert dürfte bei GE 1.250,00 liegen. Für die Vermietung eines gleichartigen Grundstücks könnte eine Miete von 1,0% des Zeitwertes erzielt werden.
- 3 Die Betriebsbauten auf dem eigenen Grundstück sind sämtlich betriebsnotwendig. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten betragen GE 3.125,00, die entsprechend gesetzlichen Vorschriften über 50 Jahre linear abgeschrieben werden. Die tatsächliche Nutzungsdauer dürfte jedoch bei 25 Jahren liegen.
- 4 Technische Anlagen und Maschinen sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurden in 01 im Wesentlichen neu angeschafft und mit steuerlich zulässigen 25,0% degressiv abgeschrieben. Die tatsächliche Nutzungsdauer wird mit zehn Jahren geschätzt. Außerdem ist von einer jährlichen Preissteigerung von 2,5% auszugehen.
- 5 Die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe schlagen sich sehr schnell um.
- 6 Bei den fertigen Erzeugnissen besteht jedoch die Gefahr, dass die Qualitätskontrolle des Abnehmers Lieferungen ganz oder teilweise zurückweist. Im Durchschnitt erfolgt ein Rücklauf von 2,5% des gesamten Umsatzes. Die Bewertung der fertigen Erzeugnisse erfolgte mit Vollkosten.
- 7 Dem Ausfallrisiko bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wurde durch Einzel- und Pauschalwertberichtigungen ausreichend Rechnung getragen.
- 8 Die sonstigen Vermögensgegenstände betreffen Forderungen aus Steuern.
- 9 Der aktive Rechnungsabgrenzungsposten grenzt vorausbezahlte Mieten für Maschinen ab.
- 10 Die aktiven latenten Steuern resultieren aus einer in 01 gebildeten Drohverlustrückstellung, die voraussichtlich im Jahr 03 in Anspruch genommen werden wird.
- 11 Die Geschäftsführung möchte eine Eigenkapitalrendite von 10,5% erreichen.
- 12 Die sonstigen Rückstellungen enthalten neben einer Drohverlustrückstellung in Höhe von GE 100,00 im Wesentlichen personalbezogene Rückstellungen.
- 13 Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten resultieren aus Investitionen in das Anlagevermögen. Der Nominalzinssatz beträgt 7,23% p.a.
- 14 Die sonstigen Steuern enthalten im Wesentlichen die Grundsteuer auf das Betriebsgelände.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 123 -

Kostenstellenrechnung: Bildung von Kostenstellen

Viele (leitende) Mitarbeiter halten die Kostenstellenrechnung für den wichtigsten Teil der Kosten- und Leistungsrechnung. Denn in der Regel berechnet sich der **erfolgsabhängige Teil ihrer Vergütung** nach dem Ergebnis der Kostenstelle, für die sie verantwortlich sind. Ganz allgemein geht es nach der Erfassung der Kosten im Rahmen der Kostenartenrechnung in der Kostenstellenrechnung um die Frage: **wo sind Kosten angefallen?**

Es geht damit auch um **Verantwortungsbereiche** und **Kostenkontrolle**. Insgesamt soll das Unternehmen in **Kostenstellenbereiche**, einzelne **Kostenstellen** und ggfs. **Kostenplätze** aufgeteilt werden, um die Kosten am Ort ihrer Entstehung und Verantwortungsbereiche zuzurechnen. Bei Einzelkosten *per definitionem* ohne größere Schwierigkeiten möglich, besteht Bedarf, die Gemeinkosten verursachungsgerecht über mehrere Kostenstellen zu verteilen.

Die **Kostenstellenrechnung** hat folgende **Aufgaben** zu erfüllen:

1. Verursachungsgerechte Erfassung und Verteilung der primären Kostenträger-Gemeinkosten ggfs. auch der Kostenträger-Einzelkosten auf die Kostenstellen als Kostenstellen-Gemeinkosten bzw. Kostenstellen-Einzelkosten (**Primärkostenrechnung**);
2. Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zur Ermittlung der sekundären (Kostenträger-) Gemeinkosten für die Kostenstellen, die diese Leistungen empfangen (**sekundäre Kostenrechnung**);
3. Ermittlung von Kalkulationssätzen (**Gemeinkosten-Zuschlagprozentsätzen**) in den Endkostenstellen für eine möglichst genaue Weiterverrechnung (**Schlüsselungen**) der Gemeinkosten auf Kostenträger; im System der Vollkostenrechnung dient diese Aufgabe der Ermittlung der (vollen) Selbstkosten, also der Vorbereitung der Kalkulation sowie der Betriebsergebnisrechnung.
4. Kostenplanung (**Budgetierung**), Kostenkontrolle in den einzelnen Kostenstellen; diese Aufgabe gehört zu den Kontrollzwecken der Kosten- und Leistungsrechnung. Hierzu ist es allerdings erforderlich, über das einfache kostenstellenbezogene Erfassen und Vergleichen der Ist-Kosten hinauszugehen. Es müssen vielmehr für die einzelnen Kostenstellen Plan-/Sollkosten (bzw. ggfs. Normalkosten) vorgegeben werden. Dieses ermöglicht aussagefähigere Soll-Ist-Vergleiche im Rahmen der Plankostenrechnung.

In der Praxis ist die Trennung zwischen Kostenstellen und Kostenträgern nicht immer einfach möglich. Das Bezugsobjekt der Betrachtung wird somit vereinfachend als **Kostenobjekt** oder **Bezugsobjekt** bezeichnet.

Das Prinzip bleibt aber gleich: wie werden die Kosten verursachungsgerecht zugeordnet?

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 124 -

Definition „Kostenstelle“

Kostenstellen sind abgegrenzte Bereiche innerhalb eines Unternehmens, denen die einzelnen Kosten zugeordnet werden (Kontierungsgebiete). Art und Weise der Aufgliederung hängen ab von

- der Größe des Unternehmens,
- der Zusammensetzung der von ihm hergestellten Erzeugnisse (Gütern und Dienstleistungen),
- der Art der Erzeugung, Überlegungen hinsichtlich der Kalkulation der Preise,
- der Kontrolle der Abgrenzung von Verantwortlichkeitsbereichen und
- evtl. überbetrieblichen Erwägungen (für zwischenbetriebliche Vergleiche).

Während die Praxis vereinfachend immer von „Kostenstellen“ spricht, können diese differenziert werden:

- Von **Vorkostenstellen** (sekundären Kostenstellen) werden Leistungen als Kosten an andere Kostenstellen weiter berechnet. Beispiele hierfür sind Kostenstellen für „Energie“ oder „Wartung“.
- Bei **Endkostenstellen** (primäre Kostenstellen) erfolgt dagegen eine direkte Umlage auf die Kostenträger im Rahmen der Kalkulation.
- Unter **Hauptkostenstellen** werden solche verstanden, in denen die auch Produkte des Unternehmens hergestellt werden. Dort fallen üblicherweise auch die meisten Kosten an. Bei einem Produktionsunternehmen sind dies typischerweise die Produktionskostenstellen.
- **Nebenkostenstellen** sind nach allgemeinem Verständnis von untergeordneter Bedeutung, sei es, weil dort nur Nebenprodukte produziert werden, sei es, weil quantitativ dort geringere Kosten anfallen.
- **Hilfskostenstellen** kennzeichnen Bereiche, die nur indirekt zur Produktion beitragen. Der Begriff wird aber auch in diesem Sinne verwendet, dass dort bestimmte Kostenarten „gesammelt“ (also dort aus Vereinfachungsgründen gebucht werden) und dann auf die Hauptkostenstellen berechnet werden.

Die genannten Kategorien sind nicht überschneidungsfrei und werden in den einzelnen Unternehmen nicht immer einheitlich verwendet. So kann - je nach Bedeutungszusammenhang - die Kostenstelle „Energie“ als Vorkostenstelle oder Nebenkostenstelle bezeichnet sein. Wichtig zum Verständnis ist, dass bei Hauptkostenstellen oder Endkostenstellen i.d.R. keine weitere Verrechnung auf andere Kostenstellen erfolgt.

Abgrenzung von Kostenstellen in der betrieblichen Praxis

In der betrieblichen Praxis werden Kostenstellen nach folgenden Kriterien abgegrenzt:

- **Räumlich-geographische Kriterien**, also die Unterscheidung nach einzelnen Gebieten, z.B. „Inland“, „Ausland“ oder „Deutschland“, „Europa“, „Rest der Welt“. Der Vorteil dieser Unterteilung

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 125 -

ist, dass sie einfach und jedem einleuchtend ist. Problematisch ist diese Unterteilung, wenn in den räumlich abgegrenzte Reifern unterschiedliche Tätigkeiten ausgeführt werden oder wenn für die abgegrenzten Bezirke mehrere Verantwortliche zuständig sind, z.B. einzelne Regionaldirektoren für Gebiete im Inland.

- **Betriebliche Funktionen**,
also die Unterteilung nach Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebsstellen. Diese Unterteilung bietet sich bei einem Unternehmen mit nur einem Standort an.
- **Verantwortungsbereiche**,
also die Zuordnung von Kostenstellen auf einzelne Personen. Diese Unterteilung ist immer dann anwendbar, wenn eine Person einen bestimmten Bereich führt, also z.B. ein Meister oder Abteilungsleiter. Durch die klare Abgrenzung der Verantwortungsbereiche kann überhaupt eine Kosten-Wirtschaftlichkeitskontrolle effizient durch eine kostenstellen-bezogene Abweichungsanalyse durchgeführt werden. Es liegt aber auf der Hand, dass eine Zuordnung anhand von Verantwortungsbereichen nur dann Sinn macht, wenn der Kostenstellenverantwortliche auch etwas an Kosten ändern kann. Hat ein Kostenstellenleiter beispielsweise drei Sachbearbeiter zu führen, die jeweils mit einem Festgehalt und bei geringen variablen Sachkosten arbeiten, kann er außer der Kenntnisnahme der periodisch annähernd gleichen Kosten ‚nicht viel‘ machen.
- **Rechentechnische Abgrenzungen**,
also die Aufteilung entsprechend gleicher Zwecke und Funktionen. Beispiel sind hier parallel arbeitende (gleiche) Maschinen, z.B. drei parallel laufende Produktionsstraßen. Hier bietet es sich geradezu an, jede der Produktionsstraßen als jeweils eine Kostenstelle zu definieren, umso zwischen den einzelnen zu vergleichen.

Unabhängig davon, nach welchem Kriterium die einzelnen Kostenstellen abgegrenzt werden muss die gefundene Einteilung folgenden Anforderungen genügen:

1. **Eindeutige und vollständige** Abgrenzung und Erfassung,
d.h. es nützt nichts, Teile des Unternehmens nicht durch eine entsprechende Zuordnung zu Kostenstellen zu erfassen. Andererseits darf es auch nicht zu einer Doppelerfassung von Kosten kommen. Dies kann durch einen Vergleich des Betriebsergebnisses laut Kostenartenrechnung und Kostenstellenrechnung überprüft werden. Weichen die Kontrollsummen voneinander ab, wurden Kosten und/oder Leistungen doppelt oder nicht erfasst.
2. Einteilung in **selbstständige Verantwortungsbereiche**,
d.h. nur, wenn Verantwortlichkeit und Zuständigkeiten vorhanden sind, ist eine wirksame Kostenkontrolle möglich. Außerdem muss der Kostenstellenverantwortliche auch tatsächlich einen Einfluss auf Kosten und Leistungen haben.
3. Bestimmung sinnvoller Bezugsgrößen (**Kostenschlüssel**),
d.h. Bezugsgrößen sind Maßgrößen für die Kostenverursachung, anhand derer die Kosten aus der Kostenartenrechnung auf die Kostenstellen verteilt werden. Werden hierbei wenig sinnvolle oder falsche Schlüssel verwendet, erfolgt eine falsche Zuordnung und damit sind keine Aussagen möglich.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 126 -

4. Prinzip der Wirtschaftlichkeit

Der Wert einer gewonnenen Erkenntnis soll nicht über den Kosten hierfür liegen.

Betriebsabrechnungsbogen

Der Betriebsabrechnungsbogen (BAB) ist eine tabellarische Darstellung, in der zunächst die Kostenarten (erste Datenspalte) erfasst und auf die Kostenstellen im Rahmen der primären und sekundären Gemeinkosten-Verrechnung verteilt werden (formal: horizontal in die folgenden Datenspalten).

Darin werden folgende Daten erfasst und Berechnungen vorgenommen:

Erster Schritt	Kostenartenrechnung: <ul style="list-style-type: none"> • Übernahme der Werte aus der Fibu • Überleitung auf Kosten i.S.d. Kostenrechnung
Zweiter Schritt	Erfassung der Kostenträgereinzelkosten
Dritter Schritt	Erfassung der primären Kostenstellen-Gemeinkosten , also der Kostenstellen-Gemeinkosten, die sich direkt zurechnen lassen
Vierter Schritt	Verrechnung der sekundären Kostenstellen-Gemeinkosten (innerbetriebliche Leistungsverrechnung)
Fünfter Schritt	Berechnung von Gemeinkosten-Zuschlagsätzen
Sechster Schritt	Kostenkontrolle auf Kostenstellen-Ebene durch Abweichungsanalyse

Das Vorgehen im BAB lässt sich an folgender Fallstudie illustrieren:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 127 -

Fall B-19: Fallstudie zum Betriebsabrechnungsbogen

Aus der Kostenartenrechnung ergibt sich folgende Ausgangssituation:

Kostenart (1)	Kostenarten- rechnung (2) GE	Allgemeiner Bereich		Material (5) GE	Kostenstellen				Verwaltung (10) GE	Vertrieb (11) GE	Summe (12) GE		
		Bereich			Fertigung		HilfsKoSt 1 (6) GE	HilfsKoSt 2 (7) GE				HptKoSt	
		1 (3) GE	2 (4) GE		Fertigung							A (8) GE	B (9) GE
Fertigungsmaterial	10.000			10.000							10.000		
Fertigungslohn	6.000						2.000	4.000			6.000		
Einzelkosten	16.000	-	-	10.000	-	-	2.000	4.000	-	-	16.000		
RHB	2.500	50	80	150	300	320	510	630	240	220	2.500		
Energie	500												
Hilfslöhne	5.000	100	150	300	550	600	900	1.700	300	400	5.000		
Gehälter	3.000	60	70	170	200	280	650	710	400	460	3.000		
Abschreibungen	1.200	30	40	80	140	160	280	290	90	90	1.200		
Sonstige	2.000												
Gemeinkosten	14.200	240	340	700	1.190	1.360	2.340	3.330	1.030	1.170	11.700		
Gesamtkosten	30.200	240	340	10.700	1.190	1.360	4.340	7.330	1.030	1.170	27.700		

Darin sind folgende Daten und Verteilungen bereits enthalten:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 128 -

Spalten Daten und Verteilungen

- (1) und (2) In der Kostenartenrechnung wurden die Werte, getrennt nach Kostenarten, ermittelt, aufbereitet und nach Kostenarten aufgegliedert. Es ergaben sich Kosten in Höhe von insgesamt GE 30.200,00.
- (2), (5), (8), (9) Die Kostenträgereinzelkosten wurden bereits auf den Kostenstellen erfasst.
- (2): (3) bis (11) Die direkt zurechenbaren Kostenstellengemeinkosten (primäre Kostenstellengemeinkosten) wurden ebenfalls auf den jeweiligen Kostenstellen erfasst.
- Noch offen ist die Verteilung der beiden Hilfskostenstellen (a) „Energie“ und (b) „Sonstige“ (in der Übersicht grau hinterlegt).
Deren Kosten werden wie folgt verteilt:

(a) Hilfskostenstelle Energie: Verteilung nach Steckdosen			(b) Hilfskostenstelle Sonstige: Verteilung nach Mitarbeiter		
		Anzahl			Anzahl
Allg. Bereich	1	3	Allg. Bereich	1	12
	2	6		2	9
Materialbereich		8	Materialbereich		23
Fertigungsbereich			Fertigungsbereich		
Hilfsstelle	1	5	Hilfsstelle	1	40
	2	4		2	32
Hauptstelle	A	6	Hauptstelle	A	78
	B	8		B	57
Verwaltung		5	Verwaltung		60
Vertrieb		5	Vertrieb		89
		<u>50</u>			<u>400</u>

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 129 -

Unter Berücksichtigung der Ausgangsdaten und dieser Informationen ergibt sich folgende Verteilung der Kosten auf den Hilfskostenstellen:

Kostenart (1)	Kostenarten- rechnung (2) GE	Allgemeiner Bereich		Material (5) GE	Kostenstellen				Verwaltung (10) GE	Vertrieb (11) GE	Summe (12) GE
		1	2		Fertigung		HptKoSt (8) GE	HptKoSt (9) GE			
		(3) GE	(4) GE		HilfsKoSt 1 (6) GE	HilfsKoSt 2 (7) GE					
Fertigungsmaterial	10.000			10.000							10.000
Fertigungslohn	6.000						2.000	4.000			6.000
Einzelkosten	16.000	-	-	10.000	-	-	2.000	4.000	-	-	16.000
RHB	2.500	50	80	150	300	320	510	630	240	220	2.500
Energie	500	30	60	80	50	40	60	80	50	50	500
Hilfslöhne	5.000	100	150	300	550	600	900	1.700	300	400	5.000
Gehälter	3.000	60	70	170	200	280	650	710	400	460	3.000
Abschreibungen	1.200	30	40	80	140	160	280	290	90	90	1.200
Sonstige	2.000	60	45	115	200	160	390	285	300	445	2.000
Gemeinkosten	14.200	330	445	895	1.440	1.560	2.790	3.695	1.380	1.665	14.200
Gesamtkosten	30.200	330	445	10.895	1.440	1.560	4.790	7.695	1.380	1.665	30.200

Zum Nachvollziehen ein Rechenbeispiel für die Verteilung der Kosten der Hilfskostenstelle „Sonstige“ auf die Hauptkostenstelle „Material“ (grau hinterlegt): $[Gesamtkosten \text{ der Hilfskostenstelle: }]GE 2.000 \cdot \frac{23 \text{ [Mitarbeiter in Kostenstelle Material]}}{400 \text{ [Mitarbeiter insgesamt]}} = GE 115.$

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 130 -

Als fünfter Schritt erfolgt die **Berechnung von Gemeinkosten-Zuschlagssätzen** sowie als **Sechster Schritt die Kostenkontrolle**:

Spalte	Kostenart (1)	Kostenarten- rechnung (2) GE	Allgemeiner Bereich		Material (5) GE	Kostenstellen				Verwaltung (10) GE	Vertrieb (11) GE	Summe (12) GE
			1	2		Fertigung		HptKoSt (8) GE	HptKoSt (9) GE			
			(3) GE	(4) GE		HilfsKoSt 1 (6) GE	HilfsKoSt 2 (7) GE					
(a)	Fertigungsmaterial	10.000			10.000							10.000
(b)	Fertigungslohn	6.000						2.000	4.000			6.000
(c)=(a)+(b)	Einzelkosten	16.000	-	-	10.000	-	-	2.000	4.000	-	-	16.000
(d)	RHB	2.500	50	80	150	300	320	510	630	240	220	2.500
(e)	Energie	500	30	60	80	50	40	60	80	50	50	500
(f)	Hilfslöhne	5.000	100	150	300	550	600	900	1.700	300	400	5.000
(g)	Gehälter	3.000	60	70	170	200	280	650	710	400	460	3.000
(h)	Abschreibungen	1.200	30	40	80	140	160	280	290	90	90	1.200
(i)	Sonstige	2.000	60	45	115	200	160	390	285	300	445	2.000
(j)=Σ[(d):(i)]	Gemeinkosten	14.200	330	445	895	1.440	1.560	2.790	3.695	1.380	1.665	14.200
(k)=(c)+(j)	Gesamtkosten	30.200	330	445	10.895	1.440	1.560	4.790	7.695	1.380	1.665	30.200
(l)=(j)/(c)					9,0%			139,5%	92,4%			
(m)	Budgetierte Gemeinkosten		336	443	910	1.430	1.500	2.700	3.700	1.375	1.660	14.054
(n)=(m)-(j)	Abweichung		6	-2	15	-10	-60	-90	5	-5	-5	-146
(o)=(n)/(m)	Prozentuale Abweichung		1,8%	-0,5%	1,6%	-0,7%	-4,0%	-3,3%	0,1%	-0,4%	-0,3%	-1,0%

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 131 -

Innerbetriebliche Leistungsverrechnung (ibL)

Einzelne Kostenstellen geben ihre Leistungen nicht nur an den Markt, also an externe Leistungsempfänger ab, sondern auch an interne, d.h. an andere Kostenstellen. Um diese (internen) Lieferungs- und Leistungsbeziehungen abzubilden, gibt es die interne Leistungsverrechnung.

Fall B-20: Beispiele interner Leistungen

Die Betriebsschlosserei erstellt selber einen Schaltschrank. Dieser wird in der Produktion aufgestellt und verwendet. Die für diesen Schaltschrank angefallenen Personal- und Materialkosten werden der Kostenstelle „Betriebsschlosserei“ als Leistung gutgeschrieben („andere aktivierte Eigenleistung“). Der Schaltschrank selber wird aktiviert. Über die Abschreibungen werden die Kosten für das Anlagevermögen der Kostenstelle „Produktion“ belastet.

Diese Verrechnung hat folgende Ziele:

- **Wirtschaftlichkeitskontrolle** der innerbetrieblichen Leistungserstellung. Durch den Vergleich mit fremdbezogenen Leistungen kann ermittelt werden, ob diese selbst produziert oder von außerhalb des Unternehmens bezogen werden sollen (Fremdbezug). Ohne eine Verrechnung der internen Kosten sind die hausinternen Produkte und Leistungen immer billiger.
- Ermittlung zutreffender **Gemeinkostenzuschlässe**. Würden die Gemeinkosten im Rahmen der sekundären Verrechnung nicht umgelegt, ergäben sich zu niedrige Kalkulationsätze („innerbetriebliche Quersubventionierung“).

Schwierig wird diese interne Leistungsrechnung insbesondere, wenn eine Hilfskostenstelle ihre Leistungen nicht nur an andere (Haupt-)Kostenstellen abgibt, sondern zusätzlich an andere Hilfskostenstellen oder selbst Leistungen bezieht.

Beispiel B-7 Innerbetriebliche Leistungserbringung

Lehrbuchbeispiel für solche wechselseitigen Beziehungen ist die Kostenstelle „Energie“. Diese gibt an nahezu alle anderen Kostenstellen Leistungen ab.

Für die innerbetriebliche Leistungsrechnung sind zwei **Faktoren** von entscheidender Bedeutung:

- handelt es sich um eine **gelegentliche Verrechnung** von innerbetrieblichen Leistungen oder um eine permanente?
- sind die Leistungen **heterogen** und eindeutig abgrenzbar?

Erfolgen nur gelegentliche interne Verrechnungen und/oder sind die Leistungen heterogen, so sind **keine eigenen Hilfskostenstellen** erforderlich.

Es reichen damit die „einfachen“ **Verfahren ohne Hilfskostenstelle** wie **Kostenartenverfahren**, **Kostenstellenausgleichsverfahren** oder **Kostenträgerverfahren** nicht aus.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 132 -

Verfahren mit Hilfskostenstellen

Um die Unterschiede zwischen den Verfahren mit Hilfskostenstellen zu verdeutlichen, sei folgender Grundfall eingeführt:

Fall B-21: Grundfall innerbetriebliche Leistungsverrechnung

Aus der Grundrechnung ergeben sich folgende primäre Gemeinkosten:

Kostenstellen Kostenarten	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen			Vertrieb	Summe
	Energie	BS	Material	Fertigung	Verw.		
	GE	GE	GE	GE	GE	GE	GE
Primäre Gemeinkosten	4.650,23	20.260,56	30.231,64	105.643,32	16.350,60	17.563,80	194.700,15

Die Hilfskostenstellen Energie und Betriebsschlosserei (BS) haben ihre Leistungen erfasst:

Leistungsinanspruchnahme Kostenstelle	Leistungsabgabe	
	Energie kWh	BS h
Strom	-	115
BS	5.775	-
Material	11.550	346
Fertigung	34.659	1.734
Verwaltung	2.310	17
Vertrieb	3.465	92
	<u>57.759</u>	<u>2.304</u>

Bei der Ermittlung des Verrechnungspreises pro kWh und Stunde nur auf Grundlage der primären Gemeinkosten würde sich folgender Verrechnungspreis ergeben:

$$\text{Stromstundenverrechnungspreis} = \frac{\text{Primäre Gemeinkosten der Kostenstelle Energie [GE]}}{\text{Leistungen der Kostenstelle Energie [kWh]}} = \frac{\text{GE } 4.650,23}{57.759 \text{ kWh}} = 0,08051 \frac{\text{GE}}{\text{kWh}}$$

$$\text{Verrechnungspreis BS} = \frac{\text{Primäre Gemeinkosten der Kostenstelle BS [GE]}}{\text{Leistungen der Kostenstelle BS [h]}} = \frac{\text{GE } 20.260,56}{2.304 \text{ h}} = 8,7936 \frac{\text{GE}}{\text{h}}$$

Um die Bedeutung dieser beiden Verrechnungspreise zu erläutern: nur unter Berücksichtigung der primären Gemeinkosten würde die Kostenstelle „Energie“ $0,08051 \frac{\text{GE}}{\text{kWh}}$ berechnen. 1 Stunde Betriebsschlosserei „kostet“ $8,7936 \frac{\text{GE}}{\text{h}}$.

Bei Kenntnis des Sachverhaltes ist jedoch bekannt, dass diese gerade genannten Verrechnungssätze zu niedrig sind, da sie nicht berücksichtigen, dass die Kostenstelle „Energie“ 115 h der Instandhaltung und die Kostenstelle „Betriebsschlosserei“ 5.775 kWh Energie verbraucht hat. Auch diese Kosten müssen im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsrechnung Berücksichtigung finden.

Anbauverfahren

Beim Anbauverfahren werden zusätzlich zu den allgemeinen Kostenstellen Hilfskostenstellen eingerichtet. Die Gemeinkosten der allgemeinen Kostenstellen und der Hilfskostenstellen werden nur den **Hauptkostenstellen zugerechnet**. Ein möglicher gegenseitiger Leistungsaustausch zwischen den Hilfskostenstellen wird nicht berücksichtigt.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 133 -

Fall B-22: Anbauverfahren (Fortführung von Fall B-21)

Beim Anbauverfahren werden die Kostensätze nur auf Grundlage der an die Hauptkostenstellen geleisteten Einheiten berechnet:

$$\text{Stromstundenverrechnungspreis} = \frac{\text{Primäre Gemeinkosten der Kostenstelle Energie [GE]}}{\text{Leistungen der Kostenstelle Energie an Hauptkostenstellen [kWh]}} = \frac{\text{GE } 4.650,23}{51.984 \text{ kWh}} = 0,08946 \frac{\text{GE}}{\text{kWh}}$$

$$\text{Verrechnungspreis BS} = \frac{\text{Primäre Gemeinkosten der Kostenstelle BS [GE]}}{\text{Leistungen der Kostenstelle BS an Hauptkostenstellen [h]}} = \frac{\text{GE } 20.260,56}{2.189 \text{ h}} = 9,2556 \frac{\text{GE}}{\text{h}}$$

Diese Verrechnungssätze werden mit den jeweils in Anspruch genommenen Leistungen multipliziert:

Kostenstellen Kostenarten	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen				Summe HptKSt GE
	Energie GE	BS GE	Material GE	Fertigung GE	Verw. GE	Vertrieb GE	
Primäre Gemeinkosten	4.650,23	20.260,56	30.231,64	105.643,32	16.350,60	17.563,80	169.789,36
Umlage Energie			1.033,21	3.100,42	206,64	309,96	4.650,23
Umlage Instandhaltung			3.202,45	16.049,25	157,35	851,51	20.260,56
			<u>34.467,30</u>	<u>124.792,99</u>	<u>16.714,59</u>	<u>18.725,27</u>	<u>194.700,15</u>

Auf Grundlage des Anbauverfahrens lassen sich die Zuschlagssätze für Gemeinkosten berechnen. Angenommen, die Material-Einzelkosten betragen GE 110.000,00 und die Fertigungseinzelkosten GE 600.000,00, dann ergeben sich folgende Zuschlagssätze bzw. Selbstkosten:

Zeile		GE	Zuschläge %
(1)	Materialeinzelkosten	110.000,00	
(2)	Materialgemeinkosten	34.467,30	
(3) = (2) : (1)	Zuschlagssatz		31,33
(4)	Fertigungseinzelkosten	600.000,00	
(5)	Fertigungsgemeinkosten	124.792,99	
(6) = (5) : (4)	Zuschlagssatz		20,8
(7)	Herstellkosten	869.260,29	
(8)	Verwaltungsgemeinkosten	16.714,59	
(9) = (8) : (7)	Zuschlagssatz		1,92
(10)	Vertriebsgemeinkosten	18.725,27	
(11) = (10) : (7)	Zuschlagssatz		2,15
(12)	Selbstkosten	<u>904.700,15</u>	

Auch der nach dem Anbauverfahren berechnete Verrechnungssatz ist zu niedrig, da die wechselseitigen Leistungsbeziehungen zwischen den beiden Hilfskostenstellen nicht berücksichtigt werden.

Stufenleiterverfahren

Beim Stufenleiterverfahren erfolgt zwar eine Verrechnung von der einen auf die andere Hilfskostenstelle, aber nur **in eine Richtung**. Damit bleiben ebenfalls die wechselseitigen Leistungsbeziehungen zwischen den beiden Hilfskostenstellen zumindest teilweise unberücksichtigt. Diese Methode führt dann zum richtigen Ergebnis, wenn es keine wechselseitigen, sondern nur einseitige Leistungsbeziehungen gibt. Wenn die Kostenstellen dann entsprechend der Leistungsabgabe angeordnet werden, führt

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 134 -

dieses Verfahren zum richtigen Ergebnis. Bei wechselseitigen Leistungsbeziehungen – wie in diesem Fall – macht es einen Unterschied, in welcher Reihenfolge die Verrechnung erfolgt.

Fall B-23: Stufenleiterverfahren (Fortführung von Fall B-21)

Wird zuerst die Kostenstelle „Energie“ verrechnet (**Variante I**), ergibt sich folgender Verrechnungspreis:

$$\text{Stromstundenverrechnungspreis} = \frac{\text{Primäre Gemeinkosten der Kostenstelle Energie [GE]}}{\text{Leistungen der Kostenstelle Energie an Hauptkostenstellen [kWh]}} = \frac{\text{GE } 4.650,23}{57.759 \text{ kWh}} = 0,0805 \frac{\text{GE}}{\text{kWh}}$$

Daraus ergibt sich folgender Verrechnungssatz für die Kostenstelle BS:

$$\text{Verrechnungspreis BS} = \frac{\text{Primäre und sekundäre Gemeinkosten der Kostenstelle BS [GE]}}{\text{Leistungen der Kostenstelle BS an Hauptkostenstellen [h]}} = \frac{\text{GE } 20.725,45}{2.189 \text{ h}} = 9,4680 \frac{\text{GE}}{\text{h}}$$

Hieraus ergeben sich folgende Gemeinkosten auf den einzelnen Kostenstellen:

Kostenstellen Kostenarten	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen				Summe HptKSt
	Energie	BS	Material	Fertigung	Verw.	Vertrieb	
	GE	GE	GE	GE	GE	GE	GE
Primäre Gemeinkosten	4.650,23	20.260,56	30.231,64	105.643,32	16.350,60	17.563,80	169.789,36
Umlage Energie	↳	464,89	929,78	2.790,67	185,96	278,93	4.650,23
		<u>20.725,45</u>					
Umlage Instandhaltung		↳	3.275,93	16.417,50	160,96	871,06	20.725,45
			<u>34.437,35</u>	<u>124.851,49</u>	<u>16.697,52</u>	<u>18.713,79</u>	<u>195.165,04</u>

Hieraus ergeben sich folgende Gemeinkostenzuschlagsätze:

Zeile		GE	Zuschläge %
(1)	Materialeinzelkosten	110.000,00	
(2)	Materialgemeinkosten	34.437,35	
(3) = (2) : (1)	Zuschlagssatz		31,31
(4)	Fertigungseinzelkosten	600.000,00	
(5)	Fertigungsgemeinkosten	124.851,49	
(6) = (5) : (4)	Zuschlagssatz		20,81
(7)	Herstellkosten	869.288,84	
(8)	Verwaltungsgemeinkosten	16.697,52	
(9) = (8) : (7)	Zuschlagssatz		1,92
(10)	Vertriebsgemeinkosten	18.713,79	
(11) = (10) : (7)	Zuschlagssatz		2,15
(12)	Selbstkosten	<u>904.700,15</u>	

Erfolgt zunächst die Umlage der Kostenstelle BS (**Variante II**) ergeben sich folgende Werte:

$$\text{Verrechnungspreis BS} = \frac{\text{Primäre Gemeinkosten der Kostenstelle BS [GE]}}{\text{Leistungen der Kostenstelle BS an andere Kostenstellen [h]}} = \frac{\text{GE } 20.260,75}{2.304 \text{ h}} = 8,7937 \frac{\text{GE}}{\text{h}}$$

Daraus ergibt sich folgender Verrechnungssatz für die Kostenstelle Energie:

$$\text{Stromstundenverrechnungspreis} = \frac{\text{Primäre und sekundäre Gemeinkosten der Kostenstelle Energie [GE]}}{\text{Leistungen der Kostenstelle Energie an Hauptkostenstellen [kWh]}} = \frac{\text{GE } 5.661,49}{51.984 \text{ kWh}} = 0,1089 \frac{\text{GE}}{\text{kWh}}$$

Hieraus ergeben sich folgende Gemeinkosten auf den einzelnen Kostenstellen

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 135 -

Kostenstellen Kostenarten	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen				Summe HptKSt GE
	BS GE	Energie GE	Material GE	Fertigung GE	Verw. GE	Vertrieb GE	
Primäre Gemeinkosten	20.260,56	4.650,23	30.231,64	105.643,32	16.350,60	17.563,80	169.789,36
Umlage Energie		1.011,26	3.042,59	15.248,21	149,49	809,01	20.260,56
		<u>5.661,49</u>					
Umlage Instandhaltung			1.257,80	3.774,79	251,56	377,34	5.661,49
			<u>34.532,03</u>	<u>124.666,32</u>	<u>16.751,65</u>	<u>18.750,15</u>	<u>195.711,41</u>

Hieraus ergeben sich folgende Gemeinkostenzuschlagsätze:

Zeile		GE	Zuschläge %
(1)	Materialeinzelkosten	110.000,00	
(2)	Materialgemeinkosten	34.532,03	
(3) = (2) : (1)	Zuschlagssatz		31,39
(4)	Fertigungseinzelkosten	600.000,00	
(5)	Fertigungsgemeinkosten	124.666,32	
(6) = (5) : (4)	Zuschlagssatz		20,78
(7)	Herstellkosten	869.198,35	
(8)	Verwaltungsgemeinkosten	16.751,65	
(9) = (8) : (7)	Zuschlagssatz		1,93
(10)	Vertriebsgemeinkosten	18.750,15	
(11) = (10) : (7)	Zuschlagssatz		2,16
(12)	<u>Selbstkosten</u>	<u>904.700,15</u>	

„Unter dem Strich“ führen sowohl die Variante I wie die Variante II zum gleichen Ergebnis: die Selbstkosten bleiben immer GE 904.700,15 und die Gemeinkosten bei GE 194.700,15. Der wesentliche Unterschied liegt in den unterschiedlich berechneten Werten für die Gemeinkosten-Zuschlagssätze. Vergewenwärtigt man sich beispielsweise, dass Vertriebskosten im Allgemeinen nicht aktiviert werden dürfen, macht es einen Unterschied, wie hoch der Zuschlagssatz ist. Dieser Unterschied mag bei den – aus Übungszwecken – kleinen Zahlen im Beispielfall nicht sofort auffallen, bei größeren Zahlen macht aber selbst ein Hundertstel in den Zuschlägen einen Unterschied.

Simultanes Gleichungsverfahren

Beim simultanen Gleichungsverfahren werden **lineare Gleichungen** aufgestellt und diese gleichzeitig gelöst. Der Vorteil dieses mathematischen Verfahrens:

- Es berücksichtigt insbesondere Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Hilfskostenstellen.
- Es gibt mathematische Lösungsmodelle, die sich – dem Computer sei Dank – vergleichsweise standardisiert und damit schnell lösen lassen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 136 -

Grundannahme des simultanen Gleichungsverfahrens ist, dass die allgemeinen Kostenstellen (Hilfskostenstellen) ihre Leistungen kostendeckend an andere Kostenstellen abgeben, oder:

$$Output = Input$$

Am einfachsten lässt sich das am konkreten Zahlenbeispiel zeigen:

Fall B-24: Simultanes Gleichungsverfahren (Fortführung von Fall B-21)

Input und Output der beiden Kostenstellen lassen sich wie folgt darstellen:

	Input		Output	
	Strom	BS	LE	Bewertet
Primäre Kosten	4.650,23 GE	20.260,56 GE		
Energie	-	5.775 kWh	57.759 kWh	57.759 kWh * q_E
BS	115 h	-	2.304 h	2.304 h * q_{BS}

In Worten: die Kostenstelle „Energie“ braucht z.B. GE 4.000,00 und 100 h Instandhaltung, um 50.000 kWh Strom abgeben zu können. Diese 50.000 kWh Strom werden mit dem Faktorpreis q_E bewertet.

Diese Beziehungen zwischen Input und Output lassen sich in zwei Gleichungen darstellen:

		Input		=	Output	
I	Energie	4.650,23 GE	+ 115 q_{BS}	=	57.759,00	q_E
II	BS	20.260,56 GE	+ 5.775 q_E	=	2.304,00	q_{BS}

Eine Gleichung, z.B. I, lässt sich dann nach q_E auflösen:

$$q_E = \frac{4.650,23}{57.759,00} - \frac{115}{57.759,00} q_{BS}$$

und in II einsetzen:

$$20.260,56 + 5.775 \cdot \left(\frac{4.650,23}{57.759,00} - \frac{115}{57.759,00} q_{BS} \right) = 2.304,00 q_{BS}$$

ergibt $q_{BS} = 9,04 \frac{GE}{h}$. Dies wieder eingesetzt in die obere Gleichung für q_E ergibt $0,10 \frac{GE}{kWh}$.

Mit diesen Werten lassen sich die gesamten Gemeinkosten der beiden Kostenstellen ausrechnen:

Kostenstellen Kostenarten	Allgemeine Kostenstellen		Hauptkostenstellen				Summe	Kontrolle	Differenz
	Strom	Inst.	Material	Fertigung	Verw.	Vertrieb			
	GE	GE	GE	GE	GE	GE	GE	GE	GE
Kosten je Einheit	0,10 GE/kWh	9,04 GE/h	30.231,64	105.643,32	16.350,60	17.563,80	169.789,36	169.789,36	0,00
Umlage Energie			1.137,80	3.414,29	227,56	341,34	5.120,99	4.650,23	-470,76
Umlage BS			3.128,04	15.676,34	153,69	831,73	19.789,80	20.260,56	470,76
			<u>34.497,48</u>	<u>124.733,95</u>	<u>16.731,85</u>	<u>18.736,87</u>	<u>194.700,15</u>	<u>194.700,15</u>	<u>0,00</u>

Daraus ergeben sich folgende Zuschlagssätze:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 137 -

Zeile		GE	Zuschläge %
✓ (1)	Materialeinzelkosten	110.000,00	
✓ (2)	Materialgemeinkosten	34.497,48	
(3) = (2) : (1)	Zuschlagssatz		31,36
✓ (4)	Fertigungseinzelkosten	600.000,00	
✓ (5)	Fertigungsgemeinkosten	124.733,95	
(6) = (5) : (4)	Zuschlagssatz		20,79
✓ (7)	Herstellkosten	869.231,43	
✓ (8)	Verwaltungsgemeinkosten	16.731,85	
(9) = (8) : (7)	Zuschlagssatz		1,92
✓ (10)	Verwaltungsgemeinkosten	18.736,87	
(11) = (10) : (9)	Zuschlagssatz		2,16
✓ (12)	Selbstkosten	<u>904.700,15</u>	

Kostenträgerrechnung: Definitionen

Die Kostenträgerrechnung beantwortet zwei - betriebswirtschaftlich entscheidende - Fragen:

- (1) Wie viel muss das Unternehmen **für seine Leistungen verlangen?**
- (2) Lohnt sich die **Leistungserbringung überhaupt?**

Diese zwei Fragen können auf unterschiedlichen Ebenen beantwortet werden:

- (i) Auf Ebene des **Produkts/des Auftrags**,
- (ii) auf Ebene des Unternehmens, dann aber bezogen auf eine bestimmte **Periode**.

Auf Grundlage dieser können bei unterschiedlicher Betrachtungsweise (bezogen auf das einzelne Stück oder auf eine bestimmte Periode) zwei Teilgebiete der Kostenträgerrechnung unterschieden werden:

1. Die **Kostenträger-Stückrechnung**: Sie ermittelt die Selbstkosten eines Kostenträger, also die Kosten einer Leistungseinheit.
2. Die **Kostenträger-Zeitrechnung**: Sie berechnet den Erfolg des Unternehmens für eine bestimmte Periode.

Beide Teilbereiche hängen zusammen: Aus der Multiplikation der Kosten pro Stück (Kostenträger-Stückrechnung) mit der Anzahl der in einer Periode hergestellten/abgesetzten Stück ergibt sich der Erfolg (Kostenträger-Zeitrechnung).

Das externe Rechnungswesen (Bilanzierung) braucht die Informationen aus der Kostenträger-Stückrechnung für die **Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse/Leistungen**. Aus der Kostenträger-Zeitrechnung lässt sich die **Kostenträger-Ergebnisrechnung** ableiten. Die angefallenen Kosten werden den Erlösen für die einzelne Periode gegenübergestellt. Dabei wird nach den einzelnen Bereichen des Produktions- und Absatzprogramms differenziert.

Die Kostenträgerrechnung wird bewusst nach der Kostenartenrechnung und der Kostenstellenrechnung behandelt:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 138 -

- aus der **Kostenartenrechnung** werden die **Einzelkosten** direkt in die Kostenträgerrechnung übernommen,
- Informationen über die **Gemeinkosten** kommen aus der **Kostenstellenrechnung**.

Gegenstand der Betrachtung ist in diesem Teilbereich der Kosten- und Leistungsrechnung der Kostenträger:

Kostenträger = Jene Leistung (als Output eines Produktionsprozesses), die Kosten verursacht hat und sie daher auch tragen muss. Das kann eine einzelne Produkteinheit sein, ein Auftrag oder eine Produktreihe. Ähnlich der Hierarchie von Kostenstellenbereichen, Kostenstellen und Kostenplätzen ließe sich auch hier eine Hierarchie aus Sorten, Varianten und Artikeln als Kostenträgerhierarchie definieren. In der Praxis dürfte eine solche Differenzierung aber nicht erforderlich sein, da die Kosten für einen einzelnen Kostenträger entscheidend sind.

Kostenträger lassen sich nach dem Abnehmer der Leistung differenzieren:

1. **Absatzleistungen** (Außenaufträge), also solche Kostenträger, die auf dem Markt direkt zu Erlösen werden; diese können sein
 - **auftragsbestimmt** (Kundenauftrag), also Kostenträger, die in unmittelbarem Anschluss an die Herstellung abgesetzt werden sollen
 - **lagerbestimmt** (Lagerauftrag), also Kostenträger, die nicht unmittelbar nach der Herstellung abgesetzt werden sollen
2. **innerbetriebliche Leistungen** (Innenaufträge), also solche Kostenträger, die nicht für den Markt, sondern für den eigenen Produktionsprozess eingesetzt werden sollen.
 - **nicht aktivierbar** (Gemeinkostenauftrag), also Leistungen, die in der gleichen Periode als Kosten berücksichtigt werden.
 - **aktivierbar** (Anlagenauftrag), also Leistungen die als Anlagegüter zunächst nicht kostenwirksam sind, sondern über die kalkulatorischen Abschreibungen in die Kostenrechnung einfließen.

Rechenmethoden der Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)

Die **Kostenträger-Stückrechnung** ordnet den einzelnen Kostenträgern Kosten zu. Dieser Vorgang wird auch als **Kalkulation** bezeichnet.

Kostenträgerstückrechnung: Divisionskalkulation

Die Divisionskalkulation ist die **einfachste Form der Kalkulation**. Sie verteilt die gesamten Kosten gleichmäßig auf die Kostenträger. Kosten und Leistungen müssen sich dabei auf die gleiche Abrechnungsperiode beziehen:

$$k = \frac{K}{x}$$

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 139 -

Kostenträgerstückrechnung: Zuschlagskalkulation

Bei der Zuschlagskalkulation werden **Gemeinkosten als Zuschlagssätze** auf die Einzelkosten verteilt:

Fall B-25: Zuschlagskalkulation

In einem Unternehmen seien folgende Kosten in der Periode angefallen:

Zeile		EUR	GKZS %
✓ (1)	Materialeinzelkosten	250.650,00	
✓ (2)	Materialgemeinkosten	68.506,80	
(3) = (2) : (1)	Zuschlagssatz		27,33
✓ (4)	Fertigungseinzelkosten	600.000,00	
✓ (5)	Fertigungsgemeinkosten	396.000,00	
(6) = (5) : (4)	Zuschlagssatz		66,00
✓ (7)	Herstellkosten	1.315.156,80	
✓ (8)	Verwaltungsgemeinkosten	156.502,30	
(9) = (8) : (7)	Zuschlagssatz		11,90
✓ (10)	Vertriebsgemeinkosten	5.634,00	
(11) = (10) : (7)	Zuschlagssatz		0,43
✓ (12)	Selbstkosten	<u>1.477.293,10</u>	

Ein Kunde erteilt einen Auftrag mit Materialeinzelkosten in Höhe von EUR 10.000,00 und Fertigungseinzelkosten in Höhe von EUR 15.600,00. Dann können die Selbstkosten mit den gerade gefundenen Zuschlagssätzen kalkuliert werden:

Zeile		EUR	GKZS %
✓ (1)	Materialeinzelkosten	10.000,00	
(2)=(1)*GKZS%	Materialgemeinkosten	2.733,00	27,33
✓ (3)	Fertigungseinzelkosten	156.000,00	
(4)=(3)*GKZS%	Fertigungsgemeinkosten	102.960,00	66,00
(5)=Σ[(1):(4)]	Herstellkosten	271.693,00	
(6)=(5)*GKZS%	Verwaltungsgemeinkosten	32.331,47	11,90
(7)=(5)*GKZS%	Vertriebsgemeinkosten	1.168,28	0,43
✓ (8)	Selbstkosten	<u>305.192,75</u>	

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 140 -

Kostenträgerstückrechnung: Kalkulationsschema

Zum Überblick über die Kostenträgerstückrechnung bis zum Angebotspreis folgendes Schema:

<u>Zeile</u>		<u>Berechnung</u>	<u>Bezeichnung</u>
		<u>GE</u>	
(1)	Materialeinzelkosten [MEK]		
(2)	Materialgemeinkosten [MGK]	<u>in % auf (1)</u>	<u>MGK%</u>
(3)	Materialkosten	<u>(1)+(2)</u>	
(4)	Fertigungseinzelkosten [FEK]		
(5)	Fertigungsgemeinkosten [FGK]	<u>in % auf (4)</u>	<u>FGK%</u>
(6)	Sondereinzelkosten der Fertigung [SEK Fert.]		
(7)	Fertigungskosten	<u>(4)+(5)+(6)</u>	
(8)	Herstellkosten [HK]	<u>(3)+(7)</u>	
(9)	Verwaltungsgemeinkosten [VwGK]	<u>in % auf (8)</u>	<u>VwGK%</u>
(10)	Vertriebsgemeinkosten [VtrGK]	<u>in % auf (8)</u>	<u>VtrGK%</u>
(11)	Sondereinzelkosten des Vertriebs [SEK Vertr.]		
(12)	Selbstkosten [SK]	<u>Summe[(8):(11)]</u>	
(13)	Gewinnaufschlag [Gew%]	<u>in % auf (12)</u>	<u>Gew%</u>
(14)	Barverkaufspreis [BVP]	<u>(12)+(13)</u>	
(15)	Kundenskonto [Sko]	<u>in % aus (16)</u>	<u>Sko%</u>
(16)	Zielverkaufspreis [ZVP]	<u>(14)+(15)</u>	
(17)	Rabatte und Nachlässe [Rab]	<u>in % aus (18)</u>	<u>Rab%</u>
(18)	Netto-Listenverkaufspreis [LVP]	<u>(16)+(17)</u>	
(19)	Umsatzsteuer [USt]	<u>in % auf (18)</u>	<u>USt%</u>
(20)	Angebots-/Verkaufspreis brutto [VK]	<u>(18)+(19)</u>	

Äquivalenzziffernkalkulation

Während die Divisionskalkulation sich vor allem für ein-Produkt-Unternehmen eignet, gilt die Kalkulation mittels Äquivalenzziffern als typische Kalkulationsmöglichkeit bei der **Sortenfertigung**. Dabei werden die Kosten für die einzelnen Sorten ins Verhältnis zueinander gesetzt. Die Äquivalenzziffern sind dabei Gewichtungsfaktoren, die die unterschiedliche Kostenbelastung der Mengeneinheit der hergestellten Erzeugnisse im Verhältnis zueinander ausdrücken sollen. Äquivalenzziffern werden mittels technischer Größen (Verweildauer, Gewicht, Volumen, Durchlaufzeit, Stärke, Anzahl der erforderlichen Arbeitsgänge und dergleichen) festgelegt. Oft wird eine Sorte mit der Äquivalenzziffer 1 belegt. Alle anderen Sorten werden dazu ins Verhältnis gesetzt, d.h. im Vielfachen der Grundsorte ausgedrückt.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 141 -

Bei der Sortenfertigung **ähneln** sich die Produkte in ihrer **Kostenstruktur**. Die Produkte werden aus den gleichen Rohstoffen gefertigt und die Fertigungsprozesse weichen nur wenig voneinander ab. Beispiele sind die Produktion von Ziegeln, Säge- oder Walzwerke sowie Brauereien.

Die Äquivalenzziffernkalkulation erfolgt nach folgendem **Schema**:

1. Ermittlung der gesamten **Kosten K** und der **Anzahl der Einheiten** je Sorte x_j
2. Festlegung der **Äquivalenzziffern je Sorte (ÄZ_j)**
3. Ermittlung der **Recheneinheiten** aus der jeweiligen Produktmenge x_j der jeweiligen Äquivalenzziffern
4. Ermittlung der gesamten **Recheneinheiten (RE)**
5. Ermittlung der **Kosten je Recheneinheit (k_{RE})**: $\frac{\text{Gesamtkosten}}{\text{Summe der Recheneinheiten}}$
6. Berechnung der **Stückkosten je Sorteneinheit (k)**:
 $\text{Äquivalenzziffer} \cdot \text{Produktmenge} = \text{ÄZ}_j \cdot x_j$

Die Äquivalenzziffernkalkulation bezieht sich in der Regel nur auf den Fertigungsbereich. Dabei werden grundsätzlich sowohl Einzel- und Gemeinkosten auf den jeweiligen Kostenträger verrechnet.

Fall B-26: Äquivalenzziffernkalkulation

In einer Brauerei werden vier Sorten Bier hergestellt. Die gesamten Herstellkosten betragen EUR 342.000,00. In der abgelaufenen Periode wurden folgende Mengen je Sorte erzeugt:

Sorte	ÄZ	Mengen hl
A	0,9	2.000
B	1,0	4.440
C	1,2	1.400
D	1,6	2.200
		<u>10.040</u>

Die Kosten je Hektoliter je Sorte sowie die der einzelnen Sorte zuzurechnenden Gesamtkosten ergeben sich wie folgt:

Sorte	ÄZ	Mengen hl	Rechen- einheiten	Kosten je hl Sorte GE/hl	Kosten der Sorte GE
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) * (3)	(5) = 29,90 EUR/RE * (2)	(6) = (3) * (5) = (4) * 29,90
A	0,9	2.000	1.800	26,91	53.820,00
B	1,0	4.440	4.440	29,90	132.756,00
C	1,2	1.400	1.680	35,88	50.232,00
D	1,6	2.200	3.520	47,84	105.248,00
			<u>11.440</u>		<u>342.056,00</u>
Kosten insgesamt			342.000,00 EUR		
Kosten je Recheneinheit			29,90 EUR/RE		

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 142 -

Maschinenstundensatzrechnung

Der Fertigungseinzellohn bildet in der traditionellen Zuschlagskalkulation für die Fertigung die Grundlage für die Verrechnung der Fertigungsgemeinkosten. Da aber immer mehr Maschinen die menschliche Arbeit ersetzt haben, haben bei den Gemeinkosten die damit verbundenen fixen Kosten (kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen) an Bedeutung zugenommen: „Ersatz des Faktors Arbeit durch den Faktor Kapital“. Diese fixen Kosten haben jedoch keine Beziehung zur Basis Fertigungslohn. Setzt man die hohen fixen Kosten in Beziehung zur Basis Fertigungseinzel-löhne, so ergeben sich Zuschlagssätze von 1.000 % und mehr. Somit werden alle Einzelkosten mit den gleichen (hohen) Kapitalkosten belastet. Diese Belastung erfolgt unabhängig davon, ob sie in gleichem Maße Maschinen in Anspruch genommen haben.

Diesem Kritikpunkt an der herkömmlichen Zuschlagskalkulation trägt die **Maschinenstundensatzrechnung** (MSR) Rechnung. Sie ist eine Kalkulationsmethode für den Fertigungsbereich. Anwendung findet sie insbesondere bei anlage- oder kapitalintensiven Kostenstellen.

Bei der MSR werden aus den gesamten Gemeinkosten einer Kostenstelle die unmittelbar maschinenabhängigen Kosten herausgerechnet. Diese werden in einen Maschinenstundensatz umgerechnet. Mit Hilfe dieses Maschinenstundensatzes werden die maschinenabhängigen Gemeinkosten in Abhängigkeit von der zeitlichen Inanspruchnahme der Kostenstelle auf Kostenträger verrechnet. Die auf der Kostenstelle verbleibenden Gemeinkosten (**Restfertigungsgemeinkosten**) werden in herkömmlicher Weise mittels Zuschlagssatz auf die Fertigungseinzellöhne verrechnet. In der Praxis wird oft für mehrere von der MSR betroffene Kostenstellen ein gemeinsamer Restfertigungs-Gemeinkosten-Zuschlagssatz gebildet.

Bei der Maschinenstundensatzrechnung wird wie folgt vorgegangen:

1. **Gemeinkostenzerlegung:**
Die Gemeinkosten werden in maschinenabhängige Gemeinkosten und Restfertigungsgemeinkosten zerlegt.
2. Die **maschinenabhängigen Gemeinkosten** werden über die voraussichtliche Gesamt-Maschinenlaufzeit auf die einzelne Maschinenstunde verteilt.
3. Die **Restfertigungsgemeinkosten** werden als Zuschlagssatz auf die Fertigungseinzellöhne verrechnet

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 143 -

Fall B-27: Maschinenstundensatzrechnung

In einer Dreherei stehen zwei Drehbänke. Die Drehbank M1 und die Revolver-Drehbank M2. Es fallen folgende Gemeinkosten – soweit nicht anders angegeben – pro Monat an:

Tz.	Sachverhalt																		
(1)	Für Schrauben und Kleinteile sind Kosten in Höhe von GE 200,00 angefallen. Diese sind keiner Drehbank direkt zurechenbar.																		
(2)	Öl zum Kühlen und als Schmiermittel wurde 12-mal zu je GE 600,00 eingekauft. Am 31. Dezember beträgt der Inventurbestand GE 2.400,00.																		
(3)	Der Stromverrechnungspreis beträgt 0,50 GE pro kWh. In der Halle der Dreherei befindet sich nur ein Stromzähler. Dieser zeigte in dem betreffenden Monat einen Verbrauch von 1.200 kWh an. Neben den beiden Drehbänken benötigte die Hallenbeleuchtung Strom, dieser soll – soweit möglich – auf die Maschinen verteilt werden (Hinweis auf Tz. [8]). Die Drehbank M1 verbrauchte rechnerisch 900 kWh. Der Leistungsgrad betrug 100%. Die Revolverdrehbank verbraucht laut Typenschild 200 kWh. Der Leistungsgrad betrug 78%.																		
(4)	Das anteilige Gehalt des Werkstattmeisters betrug GE 2.000,00.																		
(5)	Der Anschaffungswert von M1 betrug GE 1.553.429,13. Die Nutzungsdauer der Maschine beträgt acht Jahre. Der Hersteller hat seinen Preis für diese Maschine um 3,0% erhöht. Der Listenpreis für M2 beträgt GE 84.960,00, die Nutzungsdauer sechs Jahre.																		
(6)	Kalkulatorische Zinsen werden zentral berechnet und den Kostenstellen belastet. Für M1 wurden dabei GE 3.333,00 und für M2 GE 667,00 berechnet.																		
(7)	Über die gesamte Nutzungsdauer fallen bei M1 Instandsetzungskosten in Höhe von GE 134.400,00, bei M2 GE 43.200,00 an.																		
(8)	Der Normalkostenverrechnungssatz für Raumkosten pro Monat und Kubikmeter umbauten Raums beträgt GE 8,00 pro cbm. Die gesamte Halle hat 200 cbm umbauten Raum. Die Ermittlung des Raumbedarfs ergab folgende Werte:																		
	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>M1</th> <th>M2</th> </tr> <tr> <th></th> <th>cbm</th> <th>cbm</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Standfläche Maschine</td> <td>36</td> <td>28</td> </tr> <tr> <td>Bedienungsraum</td> <td>5</td> <td>12</td> </tr> <tr> <td>Abstellraum für Werkstücke</td> <td>9</td> <td>40</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>50</u></td> <td><u>80</u></td> </tr> </tbody> </table>		M1	M2		cbm	cbm	Standfläche Maschine	36	28	Bedienungsraum	5	12	Abstellraum für Werkstücke	9	40		<u>50</u>	<u>80</u>
	M1	M2																	
	cbm	cbm																	
Standfläche Maschine	36	28																	
Bedienungsraum	5	12																	
Abstellraum für Werkstücke	9	40																	
	<u>50</u>	<u>80</u>																	
(9)	Die den Maschinen nicht direkt zurechenbaren Kosten betragen GE 600,00.																		
(10)	Die Lohnbuchhaltung teilt für die Hauptkostenstelle Dreherei folgende Lohnkosten mit:																		
	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>M1</th> <th>M2</th> </tr> <tr> <th></th> <th>GE</th> <th>GE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Lohn und Sozialabgaben:</td> <td>4.500,00</td> <td>500,00</td> </tr> </tbody> </table>		M1	M2		GE	GE	Lohn und Sozialabgaben:	4.500,00	500,00									
	M1	M2																	
	GE	GE																	
Lohn und Sozialabgaben:	4.500,00	500,00																	
(11)	Die Maschinenlaufzeiten werden mit Standardzeiten pro Monat berechnet. Bei einem Ein-Schicht-Betrieb werden dabei monatlich für M1 300 Stunden und für monatlich M2 130 Stunden berücksichtigt.																		

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 145 -

Prozesskostenrechnung

Die „klassische“ **Kostenträger-Stückrechnung** kalkuliert auf Basis der Einzelkosten zuzüglich Zuschlägen für die Gemeinkosten. In der „modernen“ Welt der Unternehmen hat dieses Vorgehen zwei (wesentliche) Nachteile:

1. Die Einzelkosten sind immer weniger die **wesentlichen Kostentreiber** für die Produkte. Selbst bei einem „typischen“ Produkt des Industriezeitalters, dem Kfz, haben die Kosten für die Entwicklung (Know-How), das Marketing oder das Qualitätsmanagement einen immer größeren Anteil. Diese Kosten sind aber unabhängig davon, wie viele Stück produziert werden.
2. Bei **Dienstleistungsunternehmen** spielen die Einzelkosten überhaupt keine Rolle mehr. Bei einem Steuerberater sind es entweder die Investitionen in Know-How und IT oder die (fixen) Personalkosten. Bei einem Friseur reicht die Tube mit dem Haargel für viele, viele Köpfe und der Strom machte den geringsten Teil der Kosten eines Haarschnitts aus.

Die Antwort aus der Kostenrechnung ist die „**Prozesskostenrechnung**“. Diese stellt nicht auf die Kosten, sondern auf Prozesse ab. Sie fragt nicht: „Wieviel kostet ein Produkt oder eine Dienstleistung?“, sondern: „Was kostet eine Aktivität des Unternehmens, die dem Kunden den gewünschten Nutzen schafft?“ und für die er bereit ist zu zahlen. Die Prozesskostenrechnung hat also zwei grundsätzlich andere Perspektiven als die „klassische“ Kostenrechnung:

Das **Bezugsobjekt** ist der **Prozess** (auch als Aktivität bezeichnet - „*activity*“, Plural: „*activities*“):

Prozesse	
= ‚repetitive Tätigkeiten, die in verschiedenen Kostenstellen oder Abteilungen eines Unternehmens bei der Ausführung der übertragenen Aufgaben anfallen.‘	
Diesen Aktivitäten werden jeweils Kosten zugeordnet, die wiederum auf andere Bezugsobjekte, z.B. Produkte, Dienstleistungen oder Kunden, verrechnet werden.	
Hauptprozesse	Teilprozesse
fallen kostenstellenübergreifend an und setzen sich aus einzelnen Teilprozessen zusammen.	Teilprozesse sind Bestandteile von Hauptprozessen.

Die **Optimierung** erfolgt hinsichtlich der Prozesse:

- einmal im Hinblick auf die Notwendigkeit eines Prozesses („Brauchen wir diese Aktivität überhaupt?“) und zum anderen
- im Hinblick auf die Prozesskosten selber („Geht es nicht auch billiger?“).

Der **Nachteil** der Prozesskostenrechnung ist, dass dazu die einzelnen Prozesse im Unternehmen erst analysiert und diesen dann Kosten zugeordnet werden müssen.

Die Prozesskostenrechnung besteht üblicherweise aus vier Schritten:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 146 -

Vorgehen bei der Prozesskostenrechnung		
Schritt 1	Prozessanalyse	= Aufteilung in Haupt- und Teilprozesse
Schritt 2	Wahl geeigneter Bezugsgrößen	Ermittlung der Kostentreiber bzw. der leistungsmengenunabhängigen Aktivitäten
Schritt 3	Ermittlung der (Teil-) Prozesskostensätze	
Schritt 4	Kostenkontrolle	Kostenkontrolle auf Ebene des einzelnen Prozesses

Die Prozesskostenrechnung eignet sich insbesondere für **Dienstleistungsunternehmen**.

Fall B-28: Prozesskostenrechnung im Friseursalon

Im Friseursalon kann der „Einfache Haarschnitt“ als Prozess definiert werden.

Dieser setzt sich typischerweise aus folgenden Teilprozessen zusammen:

- (1) „Haare waschen“,
- (2) „Haarschnitt“,
- (3) „Legen und Föhnen“,
- (4) „Bezahlen“

Alle Prozesse sind dadurch gekennzeichnet, dass sie wiederholt, i.d.R. in großer Zahl („repetitiv“) stattfinden. Dadurch lassen sich sinnvolle Größen für den einzelnen Prozess berechnen. Der Unterschied zwischen den produktiven Prozessen („Haare waschen“, „Haare schneiden“ und „Legen und Föhnen“) und dem Unterstützungsprozess („Bezahlen“) ist, dass der Kunde nur für die produktiven Prozesse bereit ist zu bezahlen. Denn das „Bezahlen“ bringt augenscheinlich dem Kunden keinen (zusätzlichen) Nutzen.

Die Prozesse zusammen können aber dem Bezugsobjekt „Kunde“ zugeordnet werden. Die interessante Frage aus Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung ist, ob das, was der Kunde bezahlt (Erlös) mehr ist, als diese Prozesse zusammen kosten.

1.3 Grundlagen der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung im System der Teilkostenrechnung

Notwendigkeit der Teilkostenrechnung

Die ‚klassische‘ Erfolgsrechnung legt folgende Vollkostenrechnung zugrunde:

$$K = k_v \cdot x + K_F = \left(k_v + \frac{K_F}{x}\right) \cdot x$$

In Worten: Die Gesamtkosten ergeben sich einmal aus der Multiplikation der variablen Kosten je Stück mit der Anzahl der hergestellten Stück zuzüglich den Fixkosten. Klammert man die hergestellten Stück aus, zeigt die sog. „**Fixkostendegression**“, je

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 147 -

mehr Stück hergestellt werden, desto geringer die fixen Kosten je Stück (weil die variablen Kosten je Stück immer gleichbleiben). Eine höhere Stückzahl bedeutet immer mehr Gewinn (da die Kosten je Stück sinken). Das ist aber (kurzfristig) nicht entscheidungsrelevant, da die Preisuntergrenze des Kunden die variablen Kosten je Stück bzw. Kostenträgereinzelkosten sind. Denn diese sind für alle Unternehmen (annähernd) gleich. Das Einsparpotential lässt am besten bei den fixen Kosten bzw. den Gemeinkosten realisieren. Denn ‚für goldene Wasserhähne auf der Vorstandsetage‘ zahlt kein Kunde.

Diese Überlegung hat zu einer Reihe von Kritikpunkten an der Vollkostenrechnung geführt:

1. willkürliche Schlüsselung der Gemeinkosten
2. Suggestion von Fixkostenproportionalität
3. Mangelnde Eignung für Kontrollzwecke:
 ‚Willkürliche‘ Schlüsselung von Gemeinkosten
4. keine Aufteilung in fixe und variable Kosten
 - ▶ keine Berechnung der kritischen Ausbringungsmenge (Gewinn-oder Nutzschwelle) möglich
5. keine Berücksichtigung betrieblicher Engpässe bzw. Freikapazitäten
 - ▶ keine strategischen oder marktpolitischen Überlegungen möglich
 - ▶ Beispiel: Produkt, das eine schlecht beschäftigte Kostenstelle durchläuft, wird übermäßig mit Gemeinkosten belastet
 - ▶ ‚Kalkulation aus dem Markt‘

Deckungsbeitragsrechnung

Die Antwort der Kostenrechner ist die **Deckungsbeitragsrechnung**:

$$\text{Stückdeckungsbeitrag} = \text{Erlöse je Stück} - [\text{variable}] \text{Stückkosten}$$

In der Formelsprache:

$$db = e - k_v$$

Darüber hinaus wird der **Periodendeckungsbeitrag**

$$DB = db \cdot x = (e - k_v) \cdot x$$

nicht auf Grundlage der hergestellten, sondern der **abgesetzten Stück** ermittelt.

Auch in diesem System lässt sich das **Betriebsergebnis (Periodenerfolg)** ermitteln:

$$BE = \left(\sum_{n=1}^N DB_n \right) - K_F = \sum_{n=1}^N (E_n - K_{v,n}) - K_F$$

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 148 -

1.4 Grundlagen der Plan-, Normal- und Ist-Kostenrechnung

Abgrenzung von Plan-, Normal- und Ist-Kostenrechnung

„Der gute Kaufmann blickt nicht zurück, sondern immer nach vorne“, laut des Bonmot. In der Kosten- und Leistungsrechnung ist es selbstverständlich auch interessant, zurückzublicken und festzustellen, wie sich Leistungen/Erlöse, ganz besonders aber die Kosten in der abgelaufenen Periode entwickelt haben. Diese **Istkostenrechnung** ist gleichzeitig aber die Grundlage für die Planung in den Folgeperioden (als Plankostenrechnung).

Zur Unterscheidung der Ist-, Normal- und Plankostenrechnung folgende Übersicht:

Istkostenrechnung	
= Verwendung der Daten der abgelaufenen Periode („effektiv angefallene Kosten“)	
	<ul style="list-style-type: none"> • Für Jahresabschluss erforderlich • Ableitung aus der Fibu möglich
	<ul style="list-style-type: none"> • Für Kostenkontrolle ungeeignet • Vergangenheitsbezogen statt zukunftsorientiert • Einflüsse zufälliger Ereignisse
Normalkostenrechnung	
= Ableitung der Kosten aus Mittelwerten vergangener Perioden	
	<ul style="list-style-type: none"> • Durchschnittswerte • Aktualisierte (normalisierte) Mittelwerte <ul style="list-style-type: none"> ○ Gleitender Durchschnitt ○ Gewichtung aktualisierter Werte (Exponentielles Glätten) ○ Verzicht auf ‚Ausreißer‘
	<ul style="list-style-type: none"> • Einfache (automatisierte) Berechnung • Mögliche Ausschaltung von Zufallsschwankungen
	<ul style="list-style-type: none"> • Für Kostenkontrolle nur bedingt geeignet • Vergangenheitsbezogen statt zukunftsorientiert • Mögliche Übernahme von Fehlern der Vergangenheit
Plankostenrechnung	
	<ul style="list-style-type: none"> • Vorgabe von Kosten aufgrund von <ul style="list-style-type: none"> ○ Messungen ○ Berechnungen ○ Schätzungen • Synonyme für Plankosten:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 149 -

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Standardkosten ○ Richtkosten (Normkosten) ○ Budgetkosten (Vorgabekosten) ○ Sollkosten
	<ul style="list-style-type: none"> ● Zukunftsorientiert ● Eignung zur Steuerung und Kontrolle
	<ul style="list-style-type: none"> ● Zusätzlicher Rechenaufwand ● Planungsunsicherheiten ● ‚Überforderung‘ aufgrund ambitionierter Planungen

Erstellung eines Businessplans

Die **Planerlöse** und **Plankosten** bilden die **Basis** für den finanzwirtschaftlichen Teil eines Businessplans.

Darüber hinaus beinhaltet ein Businessplan folgende **Gliederungspunkte**:

1. **Zusammenfassung (Executive Summary):** Hier stehen die wichtigsten Punkte des Vorhabens kurz und prägnant formuliert.
2. **Produkt- und Unternehmensidee:** Hier wird die Produktidee vorgestellt. Außerdem muss der Kundennutzen, auch im Vergleich zu den Wettbewerbern, deutlich werden.
3. **Management- bzw. Gründerteam:** Hier werden alle Teammitglieder mit ihren spezifischen, für das Vorhaben (meist eine Unternehmensgründung) wichtigen Qualifikationen vorgestellt.
4. **Markt und Wettbewerb:** An dieser Stelle wird mit Hilfe von Markt- und Branchendaten ein vertiefter Einblick zu Konkurrenten und Kunden gegeben.
5. **Marketing und Vertrieb:** Hier wird zur Markteintrittsstrategie und zu konkreten Werbe- und Vertriebsüberlegungen ausführlich Stellung genommen.
6. **Unternehmensform:** Die Gesellschaftersituation, die gewählte Rechtsform und andere formale Punkte werden hierin beschrieben.
7. **Finanzplanung:** In der Finanzplanung wird u. a. die Gewinn- und Verlustrechnung, die Liquiditätsplanung und der Kapitalbedarf aufgeführt.
8. **Risikobewertung und Alternativszenarien:** Hier werden Risiken aufgezeigt. Zusätzlich werden Angaben über alternative Entwicklungen mit Hilfe von *Best-case-* und *Worst-case-*Szenarien dargestellt.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 150 -

1.5 Analyse und Beurteilung der kurzfristigen Erfolgsrechnung

Formen der BWA

Betriebswirtschaftliche Auswertungen (BWA) sind eine Entwicklung der DATEV eG. Sie ermöglichen unterjährig eine Darstellung der betriebswirtschaftlichen Situation des Unternehmens. In weiten Teilen wird auf eine Darstellung der Bestandskonten (und damit der Bilanzposten) verzichtet. Der Schwerpunkt liegt auf einer **Darstellung der Ertragslage** und der **Finanzlage** des Unternehmens.

Angeboten werden folgende Formen der BWA:

BWA Nr.	Inhalt
1	Standard-BWA mit <ul style="list-style-type: none"> ■ Kurzfristiger Erfolgsrechnung ■ Bewegungsbilanz ■ Statistische Liquidität ■ Vergleichsauswertungen <ul style="list-style-type: none"> ● Vorjahresvergleich ● Soll-/Ist-Vergleich ● Drei-Jahresvergleich
4	Controllingreport-BWA Kombination aus <ul style="list-style-type: none"> ■ kurzfristiger Erfolgsrechnung und Kapitalflussrechnung ■ Bewegungsbilanz
5	Gesamtkostenverfahren-BWA Umsatzkostenverfahren-BWA
10	Steuerberater-BWA
15	Kapitaldienstgrenze-BWA zur Beurteilung der Kreditwürdigkeit
43	Einnahmen-Ausgaben-BWA in Anlehnung an die EÜR gem. § 4 Abs. 3 EStG
44	Rechtsanwalts-BWA
51	Kapitalflussrechnung
97	DATEV-Privat-BWA zur betriebswirtschaftlichen Analyse bei Privatpersonen

Branchen-BWAs , z.B.

- Zahnärzte
- Branchenpaket Bau und Handwerk
- Branchenpaket Soziale Einrichtungen
- Branchenpaket Hotels und Gaststätten

Prognoseentwicklung aus den Zahlen der kurzfristigen Erfolgsrechnung

Während sich die kurzfristige Erfolgsrechnung in der Regel aus den Zahlen der Finanzbuchhaltung ergibt, bedarf es für Planzahlen der Prognose. Das ‚Beste‘ wäre es, auf Planzahlen der Geschäftsleitung zurückzugreifen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 151 -

Nicht immer halten Unternehmen aber exakte Planzahlen vor, sodass eine **Hochrechnung (Prognose)** erforderlich ist.

Eine Möglichkeit ist die **lineare Hochrechnung** mittels

$$\text{Hochgerechneter Wert} = \sum_{t=0}^T \text{Bisher aufgelaufene Werte} \cdot \frac{12}{T}$$

Fall B-29: Hochrechnung der Jahresverkehrszahlen

Für eine fortlaufende Überprüfung der Planungen ist eine fortlaufende Hochrechnung der Umsatzerlöse für das gesamte Jahr erforderlich. Die Umsatzerlöse der einzelnen Monate ergeben sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen. Von den bisher bekannten Umsatzsteuervoranmeldungen wird jeweils auf das Jahresergebnis hochgerechnet:

Monat	1	2	3	
	EUR	EUR	EUR	
Umsatzerlöse 19% USt-VA [Ist]	1.485.613	1.406.690	1.137.359	
Schätzung	Lineare Hochrechnung	17.827.356	17.353.818	
			16.118.648	
Monat	4	5	6	
	EUR	EUR	EUR	
Umsatzerlöse 19% USt-VA [Ist]	1.187.493	1.058.629	823.389	
Schätzung	Lineare Hochrechnung	15.651.465	15.061.882	
			14.198.346	
Monat	7	8	9	
	EUR	EUR	EUR	
Umsatzerlöse 19% USt-VA [Ist]	1.059.224	971.238	1.356.898	
Schätzung	Lineare Hochrechnung	13.985.823	13.694.453	
			13.982.044	
Monat	10	11	12	Summe
	EUR	EUR	EUR	EUR
Umsatzerlöse 19% USt-VA [Ist]	1.138.181	980.317	1.010.174	13.615.205
Schätzung	Lineare Hochrechnung	13.949.657	13.750.943	13.615.205

Rechenbeispiel: Aus den Umsatzsteuervoranmeldungen 1 und 2 würde sich die Hochrechnung auf das Jahr wie folgt ergeben: $(1.485.613 + 1.406.690) \cdot 12/2$
Dieses Zahlenbeispiel zeigt, dass die Prognose am Jahresanfang noch sehr ungenau, mit zunehmender Zahl der tatsächlich gemessenen Werte jedoch genauer wird.

Anlegen von monatsfeinen Abgrenzungspositionen

Die **BWA** ist **keine Gewinn- und Verlustrechnung**, d.h. die im Rahmen der Jahresabschlussstellung vorgenommenen Abgrenzungsbuchungen fehlen. Um dennoch eine aussagekräftige BWA zu bekommen, sollten folgende Abgrenzungsbuchungen (zumindest überschlägig) berücksichtigt werden:

- **Erfassung des Materialeinkaufs über Bestandskonten**, nicht als sofortigen Verbrauch. Der Verbrauch sollte durch einen Abgleich mit dem Warenwirtschaftssystem erfasst werden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 152 -

- **Monatliche Abschreibungen**, ggfs. auf Basis der Vorjahreswerte (geteilt durch 12 Monate)
- **Verteilung jährlich anfallender Personalkosten** auf die einzelnen Monate (Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Boni)
- **Monatliche Erfassung einmalig anfallender Kosten**, z.B. Versicherungen, Gebühren, Beiträge; auch hier jeweils ein Zwölftel pro Monat
- **Korrekte Verbuchung von Anzahlungen** (nicht Umsatzerlöse)
- **Korrekte Bewertung der Bestandsveränderungen** (bilanziell: Herstellungskosten, Kosten- und Leistungsrechnung: ggfs. anteilige Gewinnrealisation);
- **Ertragsteuern**: anteilige Ertragsbesteuerung des Monatsergebnisses (ggfs. mit pauschalen Steuersätzen), nicht erfolgswirksame Verbuchung der Vorauszahlungen.

Abweichungsanalyse vs. rollierender Planung

Alleine das Ausdrucken einer BWA macht keine betriebswirtschaftliche Beratung. Vielmehr müssen im Rahmen von Soll-/Ist-Vergleichen Schlüsse auf die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens gezogen werden.

Hierfür ist eine Fortentwicklung der Planungen erforderlich. Dazu sind zwei unterschiedliche Ansätze verbreitet:

- Die **Abweichungsanalyse** durch einen Vergleich mit der Vorperiode
 - Vorteil: sie ist mathematisch durch Subtraktion einfach möglich und lässt sich in Tabellenkalkulationsprogrammen verformeln.
 - Nachteil: allein die Abweichung zur Vorperiode erklärt nichts, da diese evtl. durch saisonale Unterschiede bedingt sind.
- Die **rollierende Planung**, also das fortlaufende Fortschreiben der Planung, etwa durch gleitende Durchschnitte oder Plananpassungen
 - Vorteil: die rollierende Planung ist aussagekräftiger und näher an den Annahmen des Managements
 - Nachteil: sie ist arbeitsintensiver.

1.6 Weitere Instrumente der Kostenanalyse

Festlegung von Preisgrenzen

Eine wichtige Aussage der Kostenanalyse ist die Festlegung von **Preis(unter)grenzen**, also die Antwort auf die Frage: wie hoch muss der Erlös mindestens sein, damit das Unternehmen auf dem Markt bestehen kann?

Die Antwort auf diese Frage hat zwei **Zeithorizonte**:

- **kurzfristig** müssen mindestens die **variablen Kosten** gedeckt sein,
- **langfristig** auch die **fixen Kosten**

Dazu folgendes Beispiel:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 153 -

Fall B-30: Preisuntergrenzen

Bei der Herstellung eines Produkts werden folgende Kosten gemessen:

Spalten	(1)	(2)	(3)=(2)/(1)
	Stück	Gesamtkosten	Kosten pro Stück
	x	K	k
	0	12,50	12,50
	1	15,00	15,00
	2	17,50	8,75
	3	20,00	6,67
	4	22,50	5,63
	5	25,00	5,00
	6	27,50	4,58
	7	30,00	4,29
	8	32,50	4,06
	9	35,00	3,89
	10	37,50	3,75
	11	40,00	3,64
	12	42,50	3,54

Die Fixkosten betragen GE 12,50. Denn diese fallen auch an, wenn nichts hergestellt wird ($x=0$). Die variablen Kosten betragen GE 2,50, da die Gesamtkosten beim ‚Sprung‘ von 0 auf 1 Stück sich um GE 2,50 verändern.

Die kurzfristige Preisuntergrenze eines Stücks beträgt GE 2,50. Wird weniger für ein zusätzliches Stück Erlös, erhöht sich der Verlust pro hergestellten/abgesetzten Stück. Dies ist kurzfristig sinnlos.

Langfristig müssen aber auch die Fixkosten (hier: GE 12,50) gedeckt sein. Denn ‚irgendwann‘ müssen sich auch alle Investitionen in Anlagegüter rechnen.

Diese letzte Frage beantwortet die **Break-Even-Analyse**: wie viele Stück müssen abgesetzt werden, damit auch die Fixkosten gedeckt sind?

Break-Even-Analyse

Die Break-Even-Analyse greift den Gedanken des Deckungsbeitrags wieder auf: Wie oft muss der **Deckungsbeitrag** (Erlös je Stück minus variable Kosten je Stück) erwirtschaftet werden, damit die **Fixkosten gedeckt** sind?

Im Zahlenbeispiel:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 154 -

Fall B-31: Break-Even-Analyse (Fortführung von Fall B-30)

Angenommen, der Erlös je Stück beträgt GE 5,00. Dann ergibt sich folgende Situation:

Spalte	(1)	(2)	(3)	(4)=(2)-(3)
	Stück	Erlös	Gesamtkosten	Betriebsergebnis
	x	E	K	BE
	0	0,00	-12,50	-12,50
	1	5,00	-15,00	-10,00
	2	10,00	-17,50	-7,50
	3	15,00	-20,00	-5,00
	4	20,00	-22,50	-2,50
	5	25,00	-25,00	0,00
	6	30,00	-27,50	2,50
	7	35,00	-30,00	5,00
	8	40,00	-32,50	7,50
	9	45,00	-35,00	10,00
	10	50,00	-37,50	12,50
	11	55,00	-40,00	15,00
	12	60,00	-42,50	17,50

Interpretation:

Werden vier oder weniger Stück verkauft, erwirtschaftet das Unternehmen einen Verlust. Bei 5 verkauften Stück geht es gerade auf, d.h.: Break-Even wird erreicht. Nach dem Break-Even-Absatz bedeutet jedes zusätzlich abgesetzte Stück zusätzlichen Gewinn.

Dieser **Break-Even-Absatz** lässt sich auch über den **Deckungsbeitrag** erreichen:

- Der Stückdeckungsbeitrag beträgt: $db = e - k_v = 5,00 - 2,50 = 2,50$.
- Der Break-Even-Absatz ist erreicht, wenn der Deckungsbeitrag so oft erwirtschaftet wurde, dass die Fixkosten erwirtschaftet wurden:

$$K_F = db \cdot x \Leftrightarrow x = \frac{K_F}{db} = \frac{12,50}{2,50} = 5$$

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 155 -

1.7 Praktische Anwendung der Kosten- und Leistungsrechnung

Fallstudie 1

Fall B-32: Target Costing (Zielkostenrechnung) in der Möbelherstellung

Ein Möbelhersteller möchte ein neues Schlaf-Ruhe-Sofa auf den Markt bringen. Die Geschäftsleitung schätzt den maximal erzielbaren Verkaufspreis auf EUR 700. Die Gewinnmarge soll zehn Prozent dieses geplanten Preises betragen. Die zurzeit realisierbaren (minimalen) Plan-Standardkosten pro Stück betragen derzeit EUR 700.

Ermittlung des Kostenreduktionsbedarfs:

	EUR
Zielpreis (Target Price)	700
abzgl. Zielgewinn (Target Margin)	-70
= Zulässigen Kosten (Allowable Costs)	630
- Ermittelte Kosten (Drifting Costs)	-700
= Kostenreduktionsbedarf	-70

Aus Kundenbefragung weiß die Unternehmensleitung, dass die einzelnen Produktfunktionen folgende relative Bedeutung haben:

Funktionen	Bedeutung
	%
F 1 Schlafkomfort	20
F 2 Pflege und Reinigung	15
F 3 Bedienungskomfort	35
F 4 Mechanische Haltbarkeit	15
F 5 Design	10
F 6 Beweglichkeit	5
	<u>100</u>

Die Techniker ordnen den verbauten Komponenten Beiträge zur Funktionserfüllung zu:

Kostenanteile

Komponente	Kostenanteil	
	%	an den geplanten Kosten EUR
K 1 Matratze	40	280,00
K 2 Gestell	25	175,00
K 3 Bezug	25	175,00
K 4 Bettkasten	10	70,00
	<u>100</u>	<u>700,00</u>

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 156 -

Jetzt werden die Informationen zusammengeführt:

► Funktionsteilgewicht = Beitrag der einzelnen Komponenten zur Funktionserfüllung mit der Bedeutung der Funktion. Als Formel: Funktionsteilgewicht = Funktionsbedeutung * Beitrag zur Funktionserfüllung.

		Funktionsteilgewicht [in Prozent]						
		F 1	F 2	F 3	F 4	F 5	F 6	Summe
Funktionsbedeutung		20,00%	15,00%	35,00%	15,00%	10,00%	5,00%	100,00%
Komponente								
K 1	Matratze	10,00%	7,50%	14,00%	4,50%	5,00%	1,50%	42,50%
K 2	Gestell	7,00%	2,25%	15,75%	6,00%	1,50%	1,75%	34,25%
K 3	Bezug	1,00%	4,50%	3,50%	3,00%	2,00%	1,50%	15,50%
K 4	Bettkasten	2,00%	0,75%	1,75%	1,50%	1,50%	0,25%	7,75%
								100,00%

Zur Erläuterung: Die Komponente K 1 (Matratze) trägt zur Funktion F 1 (Schlafcomfort) 50 % bei. 50 % von 20 % sind 10,00 %. Insgesamt trägt die Komponente K 1 (Matratze) zu 42,50 % für den Kunden zum Nutzen bei. Mit anderen Worten: Die Matratze trägt mit knapp der Hälfte zur Kaufentscheidung bei.

► Funktionsteilgewicht im Vergleich zum Kostenanteil

Dieses Funktionsteilgewicht und der Kostenanteil müssen im Einklang stehen. Idealerweise sollten Kostenanteil und Funktionsteilgewicht gleich sein. Um die Abweichung zu messen, wird ein Zielkostenindex verwendet. Dieser ergibt sich aus dem Verhältnis des Funktionsteilgewichtes und dem Kostenanteil:

Zielkostenindex = Funktionsgewichtsanteil / Kostenanteil:

		Funktions- teilgewicht	Kosten- anteile	Zielkosten- index
		(1)	(2)	(3) = (1)/(2)
Komponente				
K 1	Matratze	42,50%	40,00%	1,06
K 2	Gestell	34,25%	25,00%	1,37
K 3	Bezug	15,50%	25,00%	0,62
K 4	Bettkasten	7,75%	10,00%	0,78
		100,00%	100,00%	

Der Zielkostenindex sollte bei 1,00 liegen. Im Beispiel zeigt sich, dass bei der Matratze 6 % „Spielraum“ bei den Kosten ist. Bei der Komponente K 3, dem Bezug, hingegen besteht ein grobes Missverhältnis zwischen dem Funktionsteilgewicht und dem Kostenanteil. Hier wird – so eine mögliche Interpretation – für die Bedeutung der Komponente zu teuer eingekauft. Die Kosten für diese Komponente müssen um mehr als ein Drittel (38 %) vermindert werden. Dies könnte beispielsweise durch den Einsatz billigerer Teile für die Komponente erreicht werden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 157 -

Fallstudie 2

Fall B-33: Deckungsbeitragsrechnung als Entscheidungshilfe

Die ökonomische Realität ist durch Restriktionen geprägt:

■ Vorgaben des Absatzmarktes

- Der relevante Markt hat nur ein bestimmtes Volumen und/oder
- Der Marktanteil des Unternehmens hat eine bestimmte Größe.

Die Konsequenz aus beidem: Der **maximal mögliche Umsatz** ist **begrenzt**.

■ Technische Kapazitätsbegrenzungen

- Maschinen können nur eine bestimmte Zeit laufen (Kapazität der Maschinenstunden/-laufzeit)
- Mitarbeiter dürfen nur eine bestimmte Zeit am Tag bzw. in der Woche arbeiten (Arbeitszeitbegrenzung)
- Es steht nur eine begrenzte Zahl von (entsprechend fachlich qualifizierten) Mitarbeitern zur Verfügung

Konsequenz: Die maximal mögliche Zahl ist in der Herstellung begrenzt.

Die Konsequenz aus den Restriktionen bei den Kapazitäten ist:

- ☛ Es müssen **Entscheidungen** getroffen werden,
 - ☞ welche Produkte
 - ☞ in welcher Reihenfolge produziert werden.

Die **Deckungsbeitragsrechnung** bietet Ansätze und Entscheidungsregeln nach kaufmännischen Kriterien.

Diese lassen sich in folgender **Fallstudie** erläutern:

Zur Produktpalette eines Unternehmens gehören vier Produkte A, B, C und D, die auf der gleichen Anlage hergestellt werden:

	Einheit	Produkt			
		A	B	C	D
Absatzmenge [x]	Stück	9.000	3.000	8.000	4.000
Stückerlöse [e]	GE/Stück	7,00	12,00	8,00	13,00
Variable Kosten [K_v]	GE	40.500,00	31.500,00	52.000,00	48.000,00
Fixe Kosten [K_f]	GE	18.000,00	9.000,00	8.000,00	2.000,00
Maschinenminuten je Leistungseinheit [M_{min}/LE]	Mmin/x	8,0	3,0	12,0	1,5

Daraus lassen sich folgende Zahlen berechnen:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 158 -

	Einheit	Produkt				Summe	Durchschnitt
		A	B	C	D		
Absatzmenge [x]	Stück	9.000	3.000	8.000	4.000	24.000	
Stückerlöse [e]	GE/Stück	7,00	12,00	8,00	13,00		8,96
Erlöse der Periode [E]	GE	63.000,00	36.000,00	64.000,00	52.000,00	215.000,00	
Variable Kosten [K _v]	GE	-40.500,00	-31.500,00	-52.000,00	-48.000,00	-172.000,00	
Deckungsbeitrag der Periode [DB]	GE	22.500,00	4.500,00	12.000,00	4.000,00	43.000,00	
Fixkosten [K _F]	GE	-18.000,00	-9.000,00	-8.000,00	-2.000,00	-37.000,00	
Betriebsergebnis [BE]	GE	4.500,00	-4.500,00	4.000,00	2.000,00	6.000,00	
Stück-Deckungsbeitrag [db]	GE/Stück	2,50	1,50	1,50	1,00		1,79
Rang nach Stück-Deckungsbeitrag		1	2	2	4		
Stück-Deckungsfaktor [df]		0,36	0,13	0,19	0,08		0,19
Rang nach Stück-Deckungsfaktor		1	3	2	4		
Maschinenminuten je Leistungseinheit [Mmin/LE]	Mmin/x	8,0	3,0	12,0	1,5		
Maschinenstunden [MS]	MS	1.200,0	150,0	1.600,0	100,0	3.050,0	
Deckungsbeitrag je Maschinenstunde [DB/MS]	GE/h	18,75	30,00	7,50	40,00		14,10
Rang nach DB/MS		3	2	4	1		
Betriebsergebnis je Stück [be]	GE/Stück	0,50	-1,50	0,50	0,50		0,25
Rang nach be		1	4	1	1		

Zur Auswertung und Beurteilung dieser Analysen:

■ Durchschnittsbildung ist ohne Relevanz

Die Bildung von Durchschnitten ist ohne betriebswirtschaftlichen Aussagegehalt.

Begründung:

Welchen Aussagegehalt hat beispielsweise der berechnete Durchschnittserlös je Stück (hier: 8,96 GE/Stück) oder der durchschnittliche Deckungsbeitrag (hier: 1,79 GE/Stück)? Er sagt ‚nur‘, dass beispielsweise, dass Produkt B einen überdurchschnittlichen Stückerlös, aber einen unterdurchschnittlichen Stück-Deckungsbeitrag hat. Daraus ergeben sich keine Konsequenzen für auf die Analysen aufbauende Entscheidungen.

■ Entscheidungsfindung ohne Restriktionen

Bestehen keine technischen Restriktionen und ist der Absatzmarkt ‚unendlich‘ aufnahmefähig, wird jedes Produkt hergestellt und abgesetzt, das einen positiven Deckungsbeitrag hat, hier: A, B, C und D.

Begründung:

- Jeder positive Deckungsbeitrag trägt zur Deckung der Fixkosten und damit zu einer Gewinnsteigerung bei.
- Annahmegemäß wird jedes hergestellte Produkt auch abgesetzt.

Diese in der Volkswirtschaftslehre weit verbreitete Annahme ist jedoch unrealistisch.

■ Unklare oder nicht quantifizierbare Restriktionen (Methode des unzureichenden Grundes)

Ist zwar bekannt, dass Restriktionen bestehen, können diese aber nicht definiert oder quantifiziert werden, werden die Produkte in der Reihenfolge des abnehmenden Deckungsbeitrags je Stück produziert, hier: A – B/C – D.

Begründung:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 159 -

Wenn nicht klar ist, wieviel von welchem Produkt abgesetzt werden kann, macht es betriebswirtschaftlich am meisten Sinn, das Produkt mit dem größten Deckungsbeitrag zuerst zu produzieren. Damit wird tendenziell der größte Anteil der fixen Kosten abgedeckt.

■ Unklare oder nicht quantifizierbare Restriktionen auf dem Absatzmarkt

Lassen sich zwar Restriktionen auf dem Absatzmarkt vermuten (Marktvolumen oder Marktanteil), aber nicht quantifizieren, ist der Deckungsfaktor das geeignete Entscheidungskriterium, hier: Produktionsprogrammplanung A – C – B – D.

Begründung:

Durch die Produktion und dem folgend der Absatz entsprechend dem Deckungsfaktor wird der (begrenzte) Umsatz maximal ausgeschöpft.

Konkret:

Angenommen nach GE 60.000,00 sei der maximal mögliche Umsatz ausgeschöpft. Dann wurden mit A 36% des Umsatzes als Deckungsbeitrag ‚abgeschöpft‘. Hätte das Unternehmen beispielsweise zunächst versucht, Produkt D abzusetzen, wären nur 8% des Umsatzes als Deckungsbeitrag ‚geblieben‘.

■ Technische Kapazitätsbeschränkungen

Liegen die Restriktionen im technischen Bereich begründet, so ist der Deckungsbeitrag je Maschinenstunde die geeignete Kennzahl zur Entscheidungsfindung. Dies gilt allerdings nur dann, wenn alle auf dem relevanten Markt tätigen Unternehmen den gleichen technischen Restriktionen unterliegen. Ein Beispiel wäre der Einsatz von Spezialmaschinen oder –anlagen, etwa in der pharmazeutischen Industrie. Ansonsten ist eine Ausweitung der eigenen technischen Kapazitäten zu prüfen.

Begründung:

Wenn die technischen Kapazitäten auf einem bestimmten Markt insgesamt begrenzt sind, muss versucht werden, einen möglichst hohen Deckungsbeitrag je Maschinenstunde zu erzielen.

Zahlenbeispiel: Die technische Kapazität sei auf 2.500 Maschinenstunden begrenzt, dann lässt sich die optimale Auslastung nach dem Deckungsbeitrag je Maschinenstunde wie folgt berechnen:

	MS	Stück
Maximalkapazität	2.500	
D	-100	4.000
B	-150	3.000
A	-1.200	9.000
C	-1.050	5.250
	<u>-2.500</u>	

■ Gewinnmaximierung

Ist die unbedingte Gewinnmaximierung das Ziel, so ist das Betriebsergebnis je Stück die geeignete Kennzahl.

Im vorliegenden Zahlenbeispiel scheidet damit Produkt B aus der Produktpalette aus. Die verbleibenden Produkte tragen jedoch gleichermaßen zur Gewinnmaximierung bei. Für deren Produktion sind daher weitere Entscheidungskriterien, beispielsweise eine Rangbildung nach dem Stück-Deckungsbeitrag erforderlich.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 160 -

2 Controlling

2.1 Grundlagen des Controllings (Gegenstand, Verständnis, Aufgaben)

Begriffsbestimmung

Definition	Controlling
Der Begriff und die Aufgaben von Controlling lassen sich wie folgt definieren:	
Entscheidendes Kennzeichen des Controllings ist die Koordination der Führungsbereiche	
<ul style="list-style-type: none"> • Planung, also die zukunftsorientierte Weiterentwicklung des Unternehmens; • Kontrolle, also die Überprüfung der Wirksamkeit der von der Unternehmensleitung eingeführten Maßnahmen; • Organisation als die von der Unternehmensleitung gewählte Struktur für das Unternehmen; • Personalführung als betriebswirtschaftliche Funktion zur Erhöhung der mitarbeiterbezogenen Erträge durch leistungssteigernde Anreize und die langfristige Bindung fähiger Mitarbeiter; und • Information also die Erhebung, Auswertung und Bereitstellung entscheidungsrelevanter Daten. 	

Dem Controlling werden folgende drei **Einzelfunktionen** zugeordnet:

- (1) **Anpassungs- und Innovationsfunktion**
= Koordination der Unternehmensführung mit der Umwelt
- (2) **Zielausrichtungsfunktion**
= Sicherstellung der Umsetzung der Unternehmensziele in der betrieblichen Praxis
- (3) **Service- und Unterstützungsfunktion**
= der Controller als Berater des Managements durch Bereitstellung von geeigneten Instrumenten und Informationen

Organisation des Controllings

Die Organisation des Controllings kann entweder zentralisiert oder dezentral erfolgen:

Organisationsstruktur	Controllingorganisation	
	Zentralisation	Dezentralisation
Definition	Zentralcontrolling überwacht sämtliche Geschäftseinheiten	Controllingeinheit ist direkt auf der jeweiligen

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 161 -

		Führungsebene angesiedelt.
Gliederung		<ul style="list-style-type: none"> • Funktionalcontroller • Divisionalcontroller • Regionalcontroller
Vor-/Nachteile	Koordinationsfunktion kann über das Unternehmen ausgeübt werden	<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtungsgrad gegenüber dem Plan ist höher, wenn der Plan auf der gleichen Ebene erarbeitet wurde • Kenntnisse ‚vor Ort‘ besser • Realistische und zeitnahe Verfolgung effizienter auf der jeweiligen Führungsebene

Aufgaben des Controllings

Controllern werden beispielsweise folgende fachliche Aufgaben übertragen:

- In der Linienfunktion
 - Planungsrechnungen
 - Entwicklung von Vorgaben zur Erfassung der Urdaten der Planung in den operativen Bereichen
 - Mengenmäßige Erfassung
 - Wertmäßige Erfassung
 - Veranlassung der Übertragung der Urdaten an die operativen Stellen
 - Zusammenfassung der Teilpläne zu einem Plan
 - Materialfluss
 - Lagerbewegungen
 - Erlöse
 - Kosten
 - Zahlungsströme
 - Schätzung, wenn keine oder keine ausreichenden operativen Urdaten
 - Bestimmung von Ober- und Untergrenzen bei der Aufstellung von Alternativplänen
 - Entscheidung über die Anwendung von Problemlösungsalgorithmen zur Ermittlung optimaler Planwerte
 - Verhandlung mit betroffenen operativen und finanziellen Instanzen bei Einschränkungen ihrer Ausgangspläne aufgrund der Pläne anderer Bereiche (Ausgleich von Interdependenzen)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 162 -

- Korrektur von Planansätzen nach Rücksprache mit der betroffenen Instanz
 - Finanzbuchhaltung
 - Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung
 - Abstimmung von Ergebnissen der Kosten- und Leistungsrechnung mit den Zahlen der Finanzbuchhaltung
 - Koordination des Datenflusses aus dem bzw. in das Controlling aus/in folgende Abteilungen
 - Finanzbuchhaltung
 - Kosten- und Leistungsrechnung
 - Kontrollrechnungen
 - Ermittlung absolute und relative (prozentuale) Planabweichungen
 - Quantifizierung und Kommentierung von Abweichungen
 - Stichtagsbedingte Abweichungen
 - Zufallsschwankungen
 - Erklärung nicht tolerierter Planabweichungen, z.B.
 - Mengenabweichungen
 - Preisabweichungen
 - Verbrauchsabweichungen
 - Statistische Aufbereitung von Messergebnissen zur Ermittlung langfristiger Zeit- und Betriebsvergleiche
 - Auswertung von Abweichungen und Information der betroffenen Instanzen
 - Sammlung von Erklärungen über Abweichungen
 - Vorschläge für formelle und materielle Verbesserungen der Planungstechnik
- In Stabsfunktion
 - Beratung der Geschäftsleitung über
 - Aufbau und Verbesserung des Informationssystems
 - Automatisierung und Integration der Informationsverarbeitung
 - Beratung der Geschäftsleitung bei der Steuerung der Planungs- und Entscheidungsprozesse
 - Beratung der Geschäftsleitung bei Konflikten mit operativen Instanzen über die Ursachen von Abweichungen zwischen Soll und Ist
 - Beratung der Geschäftsleitung bei Fragen der Steuerung der und Koordination mit der
 - Finanzbuchhaltung
 - Betriebsbuchhaltung
 - Kosten- und Leistungsrechnung
 - Unterbreitung von Vorschlägen zur Verbesserung der Planungsgenauigkeit (tolerierbare/nicht tolerierbare Planabweichungen) aufgrund statistischer Erhebungen

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 163 -

Abgrenzung des Controllings von anderen Funktionen

Aufgaben und Tätigkeiten von Controllern lassen sich von anderen Tätigkeiten im Unternehmen wie folgt abgrenzen:

- Management
 - Controller haben
 - beratende und koordinierende Aufgaben
 - die Aufgabe, Entscheidungen vorzubereiten.
 - Die Unternehmensleitung hat die Aufgabe der Entscheidung
- Buchhalter
 - Die Buchhaltung
 - hat gesetzlich festgelegte Aufgaben zu erfüllen
 - Buchführung
 - Erstellung von
 - Jahresabschlüssen,
 - steuerliche Gewinnermittlung
 - Steuererklärungen
 - muss ihre Datensammlung und -erhebung an dieser gesetzlichen Aufgabe der Ordnungsmäßigkeit messen lassen
 - Controller haben dagegen
 - strategische Aufgaben
 - erheben und verarbeiten Daten anhand der Informationsbedürfnisse und Vorgaben des Managements

Selbstverständnis des Controllers: Entwicklung zum Business-Partner

Das Selbstverständnis der Controller hat sich im Laufe der Jahre gewandelt:

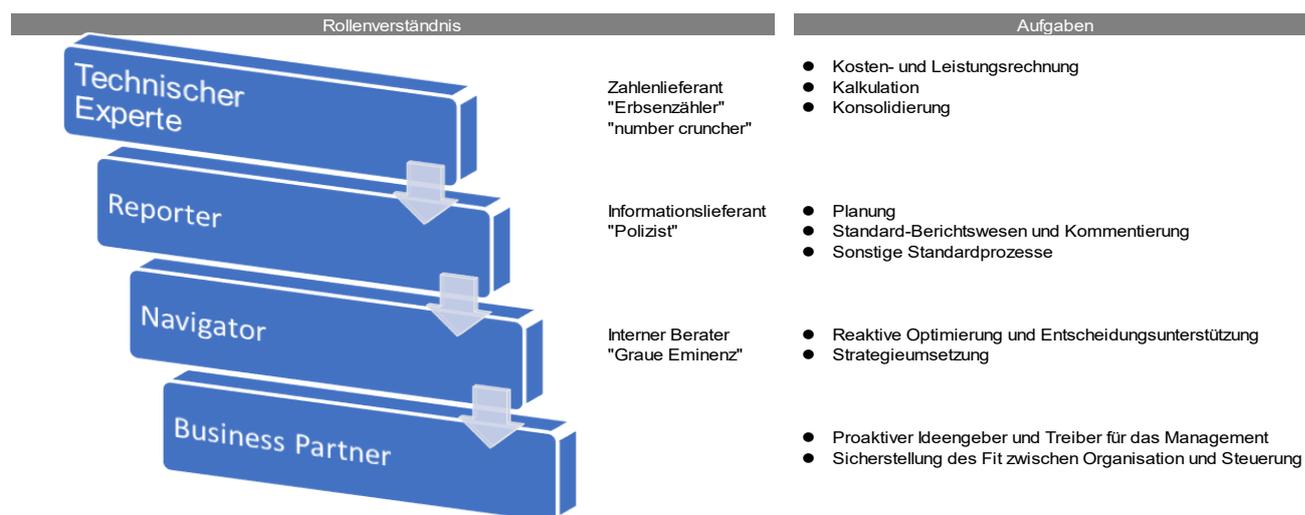


Abbildung B-1 Rollenverständnis und Aufgaben von Controllern (nach: Möller et al., ZfC 10/2015, S. 559)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 164 -

Controlling-Zyklus

Schon der Begriff „Jahresabschluss“ beinhaltet die Tatsache, dass die Auswertungen des externen und internen Rechnungswesens periodisch ihren **A b s c h l u s s** finden. Zu einem bestimmten Zeitpunkt muss die Auswertung der Kosten- und Leistungsrechnung vorliegen, damit beispielsweise die Daten für die fertigen und unfertigen Erzeugnisse in den Jahresabschluss übernommen werden können. Denn auch der Jahresabschluss muss innerhalb der gesetzlich vorgegebenen Fristen den Gesellschaftern zur Feststellung vorgelegt werden.

Das Controlling wird eher als dynamischer, sich wiederholender Prozess verstanden:

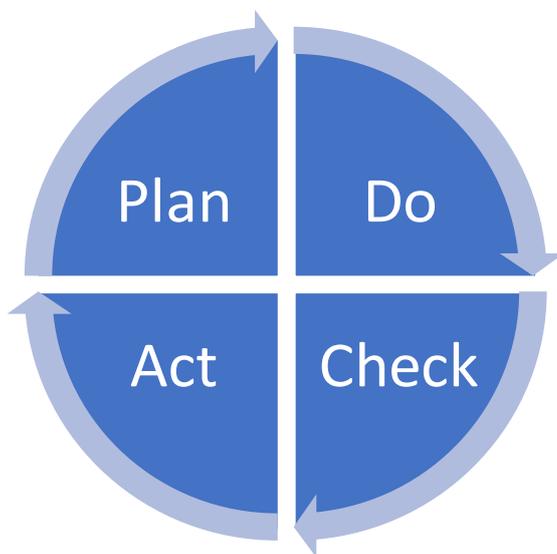


Abbildung B-2 PDCA-Zyklus

Diese Dynamik wird oft am sog. „Demingkreis“ oder als „PDCA-Zyklus“ festgemacht. Die Konzeption stammt ursprünglich aus der Qualitätssicherung kann aber auch auf das Vorgehen beim Controlling angewendet werden:

Plan	Der jeweilige Prozess (z.B. Aufstellung von Jahresbudgets) muss vor seiner eigentlichen Umsetzung geplant werden. Dieser umfasst <ul style="list-style-type: none"> • das Erkennen von Verbesserungspotentialen • Analyse des aktuellen Zustands • Entwickeln eines neuen Konzepts
Do	Zunächst Testen und praktisches Optimieren
Check	Überprüfung der ‚im Kleinen realisierten‘ Prozessabläufe und Resultate
Act	<ul style="list-style-type: none"> • Umsetzen auf ‚breiter Front‘ • Festschreibung • Regelmäßige Überprüfung (Audits)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 165 -

2.2 Einordnung im Rechnungswesen

Weiterentwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung

Das Controlling kann als Weiterentwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung verstanden werden:

Kosten- und Leistungsrechnung	Controlling
Orientierung am externen Rechnungswesen	Bestandteil der Unternehmensführung
Kostenartenrechnung – Kostenstellenrechnung – Kalkulation	Ableitung von Planzahlen aus strategischen Entscheidungen mit anschließenden Soll-Ist-Vergleichen
Ist-/Normal-/Plankosten	

Vom externen Rechnungswesen zum Controlling

Idealtypisch kann das Verhältnis zwischen externem Rechnungswesen und Controlling wie folgt veranschaulicht werden:

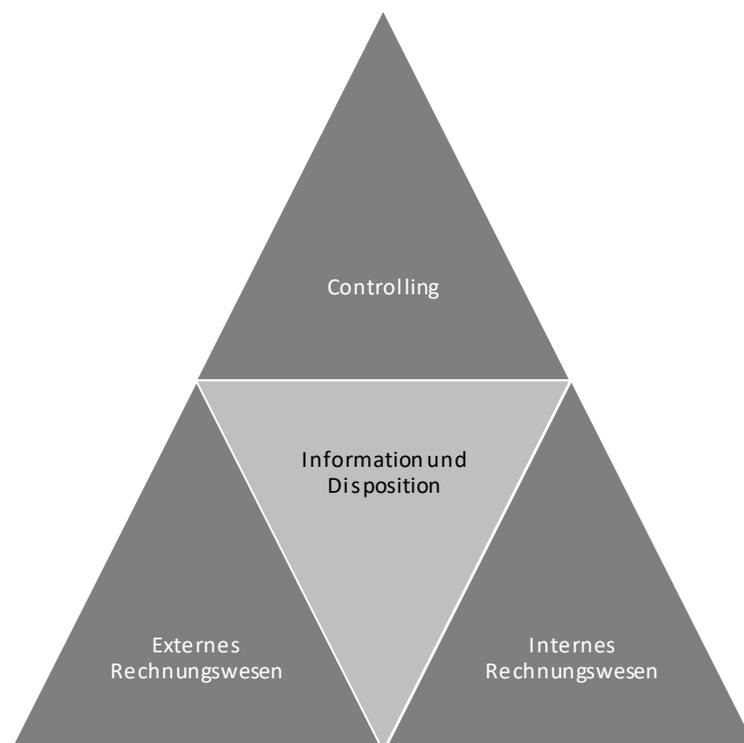


Abbildung B-3 Controlling – externes und internes Rechnungswesen

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 166 -

Ziel aller drei Bereiche ist die **Information und Disposition**.

- Beim **Externen Rechnungswesen** (Buchführung, Jahresabschlusserstellung, steuerliche Gewinnermittlung) steht jedoch die Erfüllung gesetzlicher Vorgaben bzw. die Einhaltung von Rechnungslegungsstandards im Vordergrund.
- Das **Interne Rechnungswesen** baut im Wesentlichen auf der gleichen Datengrundlage auf, wertet diese jedoch unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten aus.
- Das Controlling geht den umgekehrten Weg:
 - Aus Zielen werden Pläne abgeleitet und
 - deren Umsetzung (Zielerreichungsgrade) überprüft,
 - ggfs. werden diese Ziele angepasst.

Mit dem externen und internen Rechnungswesen ist dem Controlling jedoch die gleiche Datengrundlage aus dem Unternehmen gemeinsam.

2.3 Organisation von Aufbau und Ablauf

Aus der gemeinsamen Datengrundlage folgt eine organisatorische Nähe der drei Bereiche. So sind folgende Organisationsstrukturen zu finden:

- (a) Die Abteilung „Controlling“ beinhaltet als ‚Unterabteilung‘ die Finanzbuchhaltung und die Betriebsbuchhaltung; alternativ:
- (b) Das Controlling ist in das Rechnungswesen integriert.

Bei der Organisationsstruktur (a) besteht eine Betonung des Controllings als Bestandteil der Unternehmensführung mit der Gefahr, dass gesetzliche und andere Normen bei der Umsetzung hintenanstehen müssen. Bei der Organisationsstruktur (b) besteht die Gefahr, dass die betriebswirtschaftliche Unternehmensführung nur als ‚Anhängsel‘ der Buchhaltungen betrachtet wird.

2.4 Erscheinungsformen

Ganz allgemein wird **Controlling** als „funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument [definiert], das den unternehmerischen Entscheidungs- und Steuerungsprozess durch zielgerichtete Informationserarbeitung- und –verarbeitung unterstützt.“ (Preißler).

Dieses allgemeine Steuerungsinstrument wird für bestimmte **Organisationsbereiche** angepasst:

Bereich	Ziel	Typische Analysen
Controlling in Einkauf, Beschaffung und Logistik	Ausrichtung des Beschaffungs- und Absatzprozesses an den Unternehmenszielen.	<ul style="list-style-type: none"> • Einkaufsbezogene Portfolioanalyse • Lieferantenbewertung • ABC-Analyse

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 167 -

Bereich	Ziel	Typische Analysen
		<ul style="list-style-type: none"> • Deckung von Einmalbedarf und Wiederholbedarf • SCOR-Modell (Supply Chain Operation Reference Model): Abbildung von Lieferketten • Logistik-Kostenrechnung
Finanz- und Investitionscontrolling	Überprüfung und Steuerung von Investitionen in Anlagevermögen	<ul style="list-style-type: none"> • Statistische Verfahren der Investitionsrechnung <ul style="list-style-type: none"> ○ Kostenvergleichsverfahren ○ Gewinnvergleichsverfahren ○ Rentabilitätsverfahren ○ Statische Amortisationsrechnung • Dynamische Verfahren der Investitionsrechnung <ul style="list-style-type: none"> ○ Kapitalwertmethode ○ Annuitätenmethode ○ Dynamische Amortisationsrechnung
Verwaltungscontrolling	Überprüfung der Effizienz der Bereiche der allgemeinen Verwaltung	<ul style="list-style-type: none"> • Überprüfung Durchlaufzeiten • Activity Based Costing
Produktionscontrolling	Sicherstellung der Wirtschaftlichkeit des Produktionsprozesses	<ul style="list-style-type: none"> • Strategisches Produktionscontrolling

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 168 -

Bereich	Ziel	Typische Analysen
		<ul style="list-style-type: none"> ○ Investitionsrechnung ○ Technologie-Lebenszyklus-Analyse ○ Technologieportfolioanalyse ● Operatives Produktionscontrolling <ul style="list-style-type: none"> ○ Plankostenrechnung ○ Verfahrenswahl ○ Engpassoptimierung ○ Betriebsunterbrechungs-Risiko-Analyse ○ Qualitätscontrolling
Marketingcontrolling	Optimierung des Absatzprozesses	<ul style="list-style-type: none"> ● Strategisches Marketingcontrolling <ul style="list-style-type: none"> ○ Lebenszyklus-Portfolioomodell ○ Segmentorientierte Portfolioanalyse ○ Wettbewerbsanalysen ○ Benchmarking ○ Marktforschung ○ Conjoint-Analysen ○ Angebotspreisbildung ○ Produktneuentwicklung

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 169 -

Bereich	Ziel	Typische Analysen
		<ul style="list-style-type: none"> ○ Produktkalkulation ● Operatives Marketingcontrolling <ul style="list-style-type: none"> ○ Absatzsegmentrechnung ○ Erlös- und Deckungsbeitragsrechnungen ○ Auftragsreichweite ○ Marktanteilsrechnung (absolut und relativ)
IT-Controlling	Effizienz der Informationstechnologie	<ul style="list-style-type: none"> ● IT-Portfolio-Analysen ● IT-Kosten-Leistungsrechnung
Personalcontrolling	Planung, Steuerung und Koordination im Personalbereich (Human Resources)	<ul style="list-style-type: none"> ● Personalplanung ● Personalbeschaffung ● Personaleinsatz ● Personalentwicklung ● Personalführung ● Personalabbau ● Kosten der Personalarbeit

Als besondere **Formen** werden genannt:

Bereich	Gegenstand	Typische Analysen
Projektcontrolling	Als Bestandteil des Projektmanagements soll es den erfolgreichen Projektabschluss sicherstellen (vgl. DIN 69901)	<ul style="list-style-type: none"> ● Zeitmanagement bis zum Projektabschluss ● Aufgewendete Kosten und Stunden für das Projekt ● Fertigstellungsgrad

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 170 -

Bereich	Gegenstand	Typische Analysen
FuE-Controlling	Überprüfung und Koordination des Bereichs Forschung und Entwicklung (FuE) mit den Unternehmenszielen	<ul style="list-style-type: none"> Analyse der Aufbau- und Ablauforganisation FuE-Planung Projektcontrolling
Nachhaltigkeitscontrolling	Überprüfung der Einhaltung der Nachhaltigkeitsziele <ul style="list-style-type: none"> Ökonomie Ökologie Soziales 	<ul style="list-style-type: none"> Szenariobildung Überprüfung der Wertschöpfungsketten

Eine Sonderstellung hat das **Wertorientierte Controlling**. Dieses korrespondiert mit der Managementtheorie der **Wertorientierten Unternehmensführung** (WUF, engl. *Value Based Management*). Bei der Wertorientierung wird der Unternehmenswert als Erfolgsmaßstab und Steuerungsgröße ins Zentrum des unternehmerischen Zielsystems gestellt.

Für Zwecke des Controllings sollen dabei Verfälschungen durch bilanzpolitische Maßnahmen (z.B. Aktivierungswahlrechte, Bewertungs- oder Ermessensspielräume) eliminiert werden. Dies geschieht durch folgende **wertorientierte Steuerungsgrößen**:

- Economic Value Added™ (EVA) und Market Value Added
- Cashflow Return on Investment und Cash Value Added
- Identifikation und Überwachung der Werttreiber

2.5 Strategische und operative Controllingaufgaben im Unternehmen

Überblick und Abgrenzung strategisches und operatives Controlling

In der Controlling-Literatur werden zwei Ebenen des Controllings unterschieden:

- Das **strategische Controlling**, das die langfristige Bestandssicherung und Fortentwicklung des Unternehmens im Blick hat.
- Das **operative Controlling** ist dagegen fokussiert auf
 - die Umsetzung der Ziele nach den Festlegungen im strategischen Controlling; und
 - die kurzfristige Erfolgssicherung.

Diese Differenzierung kann anhand weiterer Kriterien unterschieden werden:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 171 -

	Strategisches Controlling	Operatives Controlling
Fokus/Perspektive	„Großes Ganzes“	Umsetzung in die unternehmerische Praxis
Zeithorizont	Langfristige Unternehmensentwicklung	Laufende Periode
Zielgrößen/Maßstäbe	<ul style="list-style-type: none"> • Fortbestand des Unternehmens • Schaffung von Erfolgspotentialen 	<ul style="list-style-type: none"> • Gewinnmaximierung in der Periode • Liquiditätssicherung
Fragestellung in Schlagworten	„Die Dinge richtig (!) tun“	„Die richtigen Dinge tun. “
Kommunikationsfähigkeit gegenüber Investoren	Strategien können nach außen kommuniziert werden.	Ausrichtung vor allem unternehmensintern
Annahmen über die Rahmenbedingungen	Berücksichtigung eines komplexen, dynamischen Umfeldes mit Diskontinuitäten	„clausula rebus sic stantibus“ – Die Rahmenbedingungen gelten als gesetzt in der jeweiligen Periode
Sicherheit der Informationen	Schon aufgrund der Planungsperspektive werden die Informationen mit Wahrscheinlichkeiten versehen (Szenarioanalysen)	Daten und darauf aufbauende Informationen können als ‚gesetzt‘ gelten
Entscheidungsgrundlagen und Planvorgaben	Mehr qualitative als quantitative Aussagen (z.B. „Preisführerschaft bei XX“)	Konzentration auf quantitative Aussagen (in der Regel: Verwendung monetärer Größen), z.B. „Im nächsten Jahr erreichen wir einen Marktanteil von 25%“
Durchführung	Weitgehend kreative Aufgabe	<ul style="list-style-type: none"> • Routineaufgaben • Standardisiertes Vorgehen möglich

2.6 Strategisches Controlling

Vorgehen beim strategischen Controlling

Das strategische Controlling ist auf die nachhaltige Bestandssicherung des Unternehmens ausgerichtet. Die damit verbundenen Analysen und Planungen sind langfristiger Natur. Dementsprechend werden diese ‚einmalig‘ durchgeführt und beanspruchen eine mittel- bis langfristige Geltungsdauer.

Idealtypisch können folgende Phasen unterschieden werden:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 172 -

Phase	Betrachtungsgegenstand	Variablen
Analyse	Umwelt	Chancen
		Risiken
	Unternehmen	Stärken
		Schwächen
Entscheidungs- vorbereitung	Übersicht über die strategi- schen Optionen,	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Kostenführerschaft, d.h. Angebote zum niedrigsten Preis • Differenzierungsstrategie, d.h. Angebot von Produkten, ‚die sonst niemand hat‘
Entscheidung	Auswahl einer strategischen Option	
Programm- entwicklung	Entwicklung strategischer Programme	
Realisations- phase	Umsetzung der strategischen Programme	Weiter mit operativer Planung

Fall B-34: Strategisches Controlling in der Bäckerei

Der 21jährige Jürgen B. hat erfolgreich seinen Meisterbrief erworben. Zusammen mit seinem 55jährigen Vater und seiner 51jährigen Mutter betreibt er eine kleine Bäckerei im Vorort einer deutschen Großstadt. Jürgen soll die Bäckerei alleine übernehmen, damit sein Vater nun mehr Arbeiten im Betrieb übernehmen kann, die körperlich nicht anstrengend sind. Auch im Verkauf braucht die Mutter dringend Unterstützung. Außer am Samstag oder Sonntag ist der Absatz jedoch stark rückläufig, sodass sich das Geschäft nur dadurch rechnet, dass die Bäckerei im Haus der Eltern betrieben wird und angesichts eines überschaubaren Geschäfts keine Investitionen erforderlich sind. Mit Ausnahme der Bezahlung des Meisterkurses entnehmen Eltern und Sohn nur einen geringen Unternehmerlohn. Außerdem deckt der Cashflow aus dem Verkauf der Backwaren die Anschaffung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.

Aus dem Sachverhalt könnte sich folgender Beratungsansatz entwickeln lassen:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling	
	B	Internes Rechnungswesen

Analyse	Umwelt	<ul style="list-style-type: none"> ☞ Zunehmender Umsatz beim Außer-Haus-Verzehr, insbesondere <ul style="list-style-type: none"> ☞ Coffee-to-go' am Morgen ☞ Snacks in der Mittagspause ☞ Standardbackwaren werden vor allem bei Discountern gekauft
	Unternehmen	<p>Stärken</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ Derzeit geringe Fixkosten ☞ Hohe Fachkompetenz <p>Schwächen</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ Geringe Finanzkraft ☞ Investitionsbedarf bei Expansionsstrategie ☞ Geringes Differenzierungspotential
Optionen	Alternative 1	<p>Nichtstun</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Risiken <ul style="list-style-type: none"> ▶ Zahlungsunfähigkeit, wenn kurzfristig Investitionen erforderlich sind ▶ Einstellung von Personal erforderlich, das zusätzlichen Cashflow-Bedarf auslösen wird
	Alternative 2	<p>Reduktionsstrategie</p> <p>Reduktion der Ladenöffnungszeiten auf das Wochenende</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Vorteile <ul style="list-style-type: none"> ▶ Strategie lässt sich mit vorhandenen Ressourcen abdecken. ▶ Wesentlich geringerer Finanzbedarf als bei Expansionsstrategie ▶ Risiken <ul style="list-style-type: none"> ▶ Fehlende Deckungsbeträge aus dem Geschäft 'unter der Woche' ▶ Evtl. zusätzlicher Investitionsbedarf, z.B. zusätzlicher Kühlraum, um Vorräte länger haltbar zu machen. ▶ Evtl. Abwandern von Stammkunden
	Alternative 3	<p>Aufgabe der elterlichen Bäckerei</p> <p>Aufgabe der elterlichen Bäckerei und Wechsel in Angestelltenverhältnis</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Vorteile <ul style="list-style-type: none"> ▶ Kein Investitionsbedarf ▶ Aussicht auf Einkommen des Sohnes ohne unternehmerisches Risiko ▶ Nachteile und Risiken <ul style="list-style-type: none"> ▶ Traditionsbruch, Verstoß gegen 'Handwerkerehre' ▶ Evtl. Versteuerung eines Aufgabegewinns, Aufdeckung stiller Reserven ▶ Altersversorgung der Eltern 'steckt' evtl. in Bäckerei
	Alternative 4	<p>Expansionsstrategie</p> <p>Expansion durch Ausbau der vorhandenen Kapazitäten (Maschinen, Bäckerei, Verkaufsräume)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Vorteile <ul style="list-style-type: none"> ▶ Übernahme von Leitungsaufgaben durch Eltern und Sohn anstatt körperlich anstrengender Arbeiten ▶ Ausnutzen des vorhandenen Know-Hows ▶ Aussicht auf Einkommen ▶ Nachteile und Risiken <ul style="list-style-type: none"> ▶ Erheblicher Finanzierungsbedarf ▶ Wesentlich höheres wirtschaftliches Risiko

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 174 -

An dieser Stelle muss der Berater seine Arbeit erst einmal unterbrechen. Denn es ist jetzt an den Verantwortlichen, eine **Entscheidung** über die Alternativen zu treffen. Angesichts der persönlichen Situation der Beteiligten (Alter, Ausbildung und Situation des Unternehmens) dürften sich die Handlungsalternativen wechselseitig ausschließen.

Angenommen, Eltern und Sohn entscheiden sich für Alternative 4 – Expansionsstrategie, dann könnten für das **strategische Controlling** folgende **Kennzahlen** verwendet werden:

- ▶ Anzahl der zusätzlich angemieteten/erworbenen Verkaufskapazitäten (Anzahl der Filialen, Ladenflächen)
- ▶ Investitionsrechnung für die zusätzlichen Produktionskapazitäten
- ▶ Aufstellung von Plan-Bilanzen und Plan-Gewinn-/Verlustrechnungen

Strategisches Controlling: Erfolgsfaktoren

Im Rahmen des strategischen Controllings werden zunächst die **strategischen Erfolgsfaktoren** des Unternehmens analysiert:

(1) Leistungspotentiale

= die Möglichkeiten, die einen direkten Einfluss auf die Herstellung der Güter und die Erbringung der Dienstleistungen haben

(a) Technologie, z.B.

- Handelt es sich um eine bereits seit Langem erprobte und eingeführte Technologie?
- Ist das Unternehmen Technologieführer?
- Gibt es sich abzeichnende Innovationen?

(b) Beschaffung, z.B.

- Preise der Produktionsfaktoren, etwa
 - Bestehen Sonderkonditionen, z.B. Mengenrabatte?
 - Gibt es Einkaufverbünde?
- Qualität der Vorprodukte, etwa
 - Spielt Qualität überhaupt eine Rolle oder geht es rein um den Preis (z.B. bei Massenprodukten)?
 - Wenn ja, gibt es
 - Technische Standards (z.B. DIN-Vorschriften)?
 - Qualitätsvereinbarungen?
 - Sonderkonditionen?
- Koordination mit Lieferanten, z.B.
 - Liefer- und Termintreue (insbesondere bei Just-in-Time-Produktion)
- Abhängigkeit von Lieferanten bzw. Abhängigkeit der Lieferanten vom Unternehmen
 - Exklusivvereinbarungen
 - Jederzeitiger Wechsel möglich (niedrige switching cost)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling	
	B	Internes Rechnungswesen

(c) Produktion

- Fertigungsanlagen
 - Kapazität
 - Leistungsstand
 - Technologischer Standard
 - Flexibilität
- Fertigungstiefe
- Kostenstruktur
 - Absolute Höhe
 - Anteil der Fixkosten
 - Relative Höhe zu Mitbewerbern

(d) Absatz

- Produktqualität
- Markenname
- Laufzeit von Schutzrechten
- Altersaufbau der Produkte
 - Bedeutung?
 - Bei Standardprodukten und Produkten des täglichen Bedarfs ist es in der Regel ohne große Bedeutung, wie lange das Produkt bereits auf dem Markt ist, z.B. Milch.
 - Bei modischen und innovativen Produkten sind die Produktlebenszyklen wesentlich kürzer.
 - Alter der Produkte (seit Markteinführung)
- Qualität des Vertriebssystems
- Bedeutung und Qualität des After-Sales-Services (Betreuung, Schulung)
- Preissensibilität (Preissensitivität, Preiselastizität)
- Beschwerdemanagement
- Marktanteil
- Marktmacht
- Kundentreue

(e) Personal (Human Resources)

- Verfügbarkeit
- Qualifikation, Ausbildungsgrad
- Motivation
- Alter und Ausbildung
- Lernfähigkeit
- Identifikation mit dem Unternehmen
- Selbständiges unternehmerisches Handeln

(f) Finanzierung

- Zugang zum Kapitalmarkt
- Zugang zu Fremdkapitalgebern, insbesondere Kreditgebern
- Verschuldungsgrad
- Bei börsennotierten Unternehmen: Entwicklung des Börsenkurses

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 176 -

- Eigene finanzielle Ressourcen (Innenfinanzierungskraft)
 - Finanzielle Ressourcen der Eigenkapitalgeber
 - Finanzielle Ressourcen innerhalb des Konzern oder der Gruppe
- (g) Forschung und Entwicklung
- Abhängigkeit von technologischen Entwicklungen (siehe oben unter (a))
 - Innovationsbereitschaft
 - Forschungs- und Entwicklungsaufwand
 - Effizienz von Forschung und Entwicklung
 - Anzahl von
 - Schutzrechten
 - Patenten
 - Lizenzen
 - Anzahl von Neuentwicklungen und Produktentwicklungen
- (2) Managementqualität (Führungspotentiale)
- (a) Abhängigkeit von einzelnen Personen oder Personengruppen, z.B.
- Inhabergeführte Unternehmen
 - Persönlichkeiten, z.B.
 - Bei kreativen Unternehmen wie Modedesigner oder Werbeagenturen wird die Führung durch bestimmte Persönlichkeiten erwartet
 - Bestimmte Qualifikationen, z.B. müssen Steuerberatungsgesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder bei Rechtsanwaltsgesellschaften von entsprechenden Berufsträgern geführt werden
- (b) Planung
- Qualität des Planungssystems
 - Flexibilität der Planung
 - Einsatz von Planungstechniken
- (c) Kontrolle
- Vorhandensein eines Internen Kontrollsystems (IKS)
 - Qualität des Kontrollsystems
 - Abstimmung von Kontrolle und Planung
 - Einsatz von Kontrolltechniken
- (d) Information
- Vorhandensein und Effizienz des Informationssystems
 - Vorhandensein und Effizienz eines Wissensmanagementsystems
 - Vorhandensein und Wirksamkeit eines Risikofrüherkennungssystems
 - Strategisch orientierte Unternehmensrechnungen, z.B.
 - Activity Based Costing (Prozesskostenrechnung)
 - Target Costing
- (e) Organisation
- Struktur der Organisation
 - Zahl von Hierarchieebenen

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 177 -

- Zentralisation vs. Dezentralisation
 - Flexibilität der Organisation
 - Lernfähigkeit der Organisation
 - Kooperationsfähigkeit mit anderen Unternehmen
- (f) Unternehmenskultur
- Stärke der Unternehmenskultur
 - Außenorientierung
 - Innovationsfähigkeit

Strategisches Controlling: Strategische Geschäftseinheiten

Unter strategischen Geschäftseinheiten werden solche Teilbereiche eines Unternehmens verstanden, die in einem abgrenzbaren Marktsegment unabhängig von anderen Teilen des Unternehmens tätig sind. Sie liefern dem Gesamtunternehmen einen eigenständigen Erfolgsbeitrag. Für das Controlling folgt hieraus, dass diese strategischen Geschäftseinheiten eigenständig geplant und überwacht werden müssen. Die besondere Herausforderung besteht darin, diese eigenständigen Bereiche in die (übergeordnete) Strategie des Unternehmens einzubeziehen.

Beispiel B-8 Strategische Geschäftseinheiten „Spielzeug“ vs. „Blumentöpfe“

Die Geobra Brandstätter GmbH mit Sitz in Zirndorf bei Nürnberg ist vor allem durch ihre 7,5 cm großen Spielfiguren aus Kunststoff bekannt („Playmobil“-Figuren – „Klicky-Figuren“).

Seit 2000 produziert und vertreibt das Unternehmen Pflanzsysteme, ebenfalls aus Kunststoff („LECHUZA-Pflanzsysteme“)

Strategisches Controlling: Strategische Geschäftsfelder

Strategische Geschäftsfelder sind solche, für ein Unternehmen eine eigene Strategie für die angebotenen Produkte oder Dienstleistungen entwickelt. Für das Controlling gilt das gleiche wie für (eigenständige) strategische Geschäftseinheiten. Sie müssen eigenständig ‚controlled‘ werden und ihre Strategien mit denen des Unternehmens insgesamt abgestimmt werden. Außerdem wird die Auffassung vertreten, dass ‚normale‘ Geschäftsfelder nur operativ, strategische dagegen immer strategisch geplant werden müssten.

Beispiel B-9 Strategische Geschäftsfelder der Hoechst AG (heute: Aventis S.A.)

Zu den bekanntesten Beispielen aus der Managementliteratur gehört die Umstrukturierung der damaligen Hoechst AG. Diese strukturierte 1991 ihre damals 16 Geschäftsbereiche mit 172.900 Mitarbeitern, Umsatzerlösen im Konzern von DM Mrd. 44,862 und rund 25.000 Produkten in etwa 100 ergebnisverantwortliche Business Units (strategische Geschäftseinheiten), um dadurch flexibler in den Geschäftsfeldern zu agieren.

Instrumente des Strategischen Controllings: Balanced Scorecard

Die **Balanced Scorecard** gehört zu den Instrumenten des Strategischen Controllings. Diese stellt die Vision und Strategie eines Unternehmens in vier Steuerungsperspektiven dar:

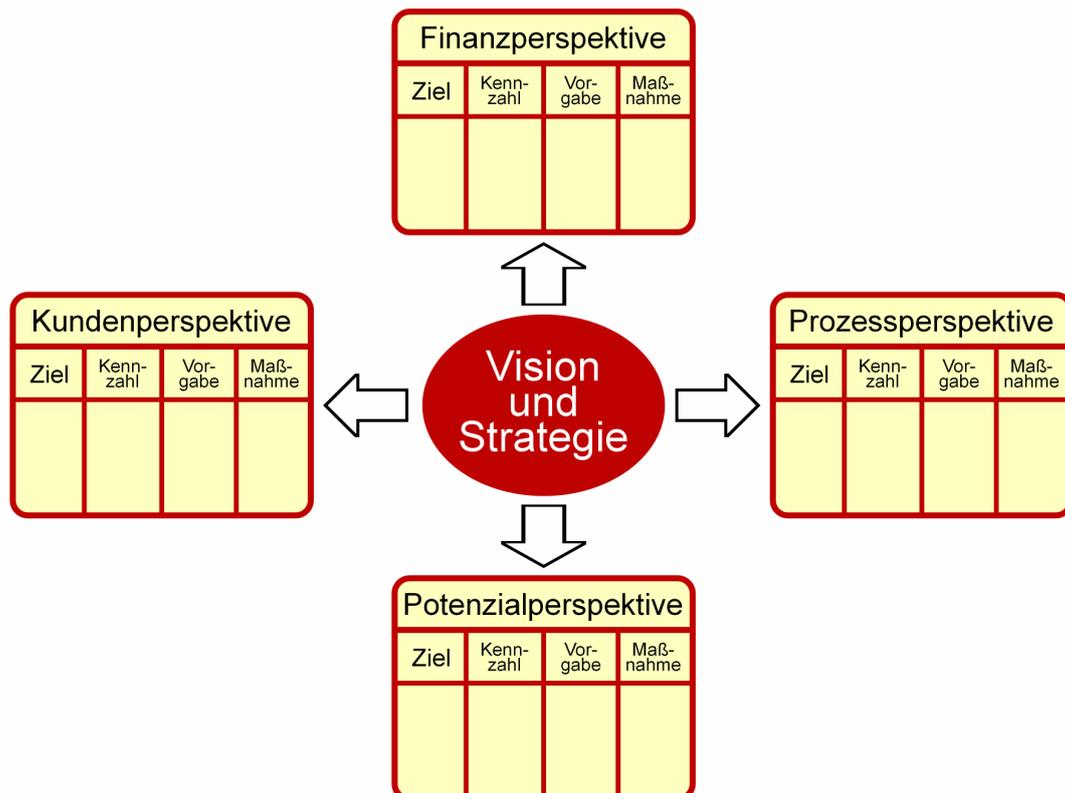


Abbildung B-4 Balanced Scorecard: Überblick

Instrumente des Strategischen Controllings: SWOT-Analyse

Die Strategie-Entwicklung mittels der SWOT-Analyse erfolgt in zwei Stufen:

1. Zunächst werden die **Stärken** (engl. *strengths*) und **Schwächen** (engl. *weaknesses*) sowie die **Chancen** (engl. *opportunities*) und **Risiken** (engl. *threats*) analysiert.
2. Je nach Gewichtung der Stärken/Schwächen mit Chancen/Risiken wird eine **Strategie** gewählt:

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 179 -

SWOT Analyse

Interne Analyse

		Stärken (Strengths)	Schwächen (Weaknesses)
Externe Analyse	Chancen (Opportunities)	Strategische Zielsetzung für S-O: Verfolgen von neuen Chancen, die gut zu den Stärken des Unternehmens passen (Matching-Strategie).	Strategische Zielsetzung für W-O: Schwächen eliminieren, um neue Chancen zu nutzen, also Schwächen in Stärken umwandeln (Umwandlungsstrategie).
	Risiken (Threats)	Strategische Zielsetzung für S-T: Stärken nutzen, um Gefahren abzuwehren (Neutralisierungsstrategie).	Strategische Zielsetzung für W-T: Verteidigungsstrategien entwickeln, um vorhandene Schwächen nicht zum Ziel von Gefahren werden zu lassen.

Abbildung B-5 SWOT-Analyse: Überblick

Instrumente des Strategischen Controllings: Produktlebenszyklusanalyse

Die Produktlebenszyklusrechnung wurde als Bestandteil der strategischen Kostenrechnung bereits angesprochen.

Idealtypisch kann ein Produktlebenszyklus in vier **Phasen** eingeteilt werden:

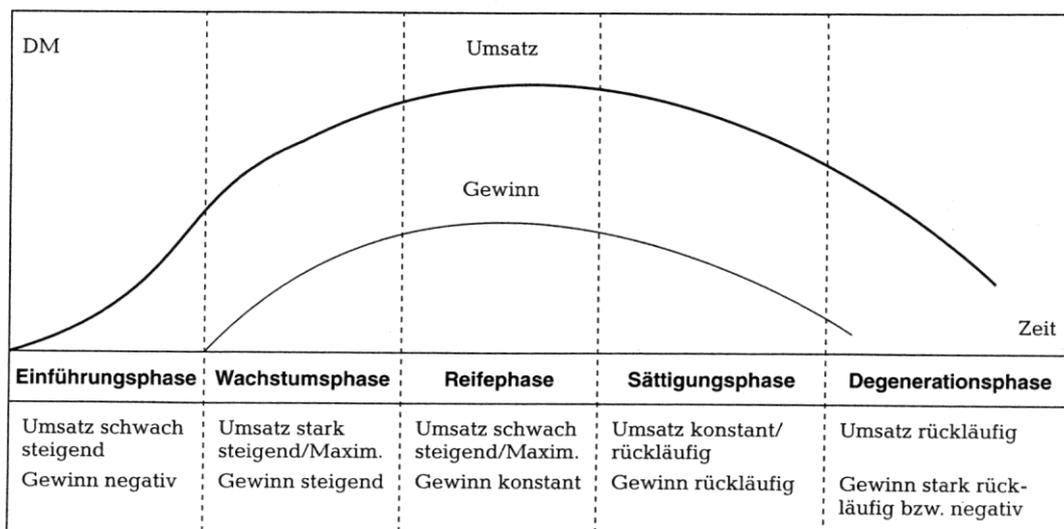


Abbildung B-6 Phasen des Produktlebenszyklus (idealtypische Darstellung)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 180 -

Diesen unterschiedlichen Phasen können verschiedene **Eigenschaften** zugeordnet werden:

	Phase I	Phase II	Phase III	Phase IV
Wachstum	zunehmend	stark zunehmend	abnehmend	negativ
Marktgröße	gering	mittel	Maximum	mittel-gering
Anzahl der Wettbewerber	wenige	mehrere	viele	wenige
Stabilität der Marktanteile	instabil	stabiler	kaum Veränderungen	stabil-instabil
Marktzutritt	relativ einfach	schwierig	kaum mehr möglich	möglich, aber kaum attraktiv
Produktqualität	gering	mittel-hoch	hoch	mittel-hoch
Technologie	Produkt-innovation	Produkt-verbesserung	Prozeß-innovation	stagnierend
Preise	hoch	sinkend	weiter sinkend	stabil
Deckungsbeitrag pro Stück	hoch	sinkend	niedrig	niedrig

Abbildung B-7 Eigenschaften in den Phasen des Produktlebenszyklus (idealtypische Darstellung)

Hieraus lassen sich verschiedene **Strategien** ableiten, z.B.:

- In der Einführungs- und Wachstumsphase eines neuen Produktes sind die Deckungsbeiträge pro Stück hoch, die Zahl der Wettbewerber aber überschaubar. Die gewinnmaximierende Strategie hieraus ist, eine möglichst hohe Stückzahl auf den Markt zu bringen.
- In der Phase IV, besser noch in Phase III muss eine strategische Entscheidung getroffen werden, alternativ:
 - Lässt das Unternehmen den Absatz des Produkts soweit degenerieren, dass es vom Markt verschwindet? – oder
 - Wird eine Wiederbelebung, z.B. durch eine Innovation oder Variation des Produkts versucht?

2.7 Operatives Controlling

Kennzeichen Operatives Controlling

Das **Operative Controlling** ist gekennzeichnet durch

- Planung auf der mittleren Führungsebene
- Mittel- bis kurzfristiger Planungshorizont
- Planung jeweils für Teilbereiche des Unternehmens
- Detailplanung
- Verwendung vor allem von internen Informationen aus dem Unternehmen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 181 -

Simultan- vs. Sukzessivplanung

Bei der **Simultanplanung** werden alle Teilpläne unter Berücksichtigung der gegenseitigen Wechselbeziehungen gleichzeitig (simultan) aufgestellt. Bei der **Sukzessivplanung** wird ein Teilplan nach dem anderen aufgestellt, sodass am Ende der Gesamtplan entsteht.

Beispiel B-10 Ablauf der operativen Planung im Unternehmen (Regelfall)

Typischerweise müssen die Budgetverantwortlichen der einzelnen Kostenstellen ihre Planungen für das folgende Jahr zu einem bestimmten Stichtag an das Controlling melden. Dort werden die Meldungen auf Plausibilität überprüft, ggfs. unter strategischen Gesichtspunkten angepasst und miteinander koordiniert.

Anschluss- und rollierende Planung

In der **Anschlussplanung** wird die komplette Periode zu Beginn festgelegt. Bei der **rollierenden Planung** ist nur der Plan für die erste Teilperiode verbindlich festgelegt. Alle folgenden Teilperioden werden abhängig von den jeweiligen Entwicklungen angepasst.

Flexible vs. starre Budgets

Starre Budgets werden unabhängig von folgenden Änderungen in den Rahmenbedingungen festgelegt. Bei **flexiblen Budgets** erfolgt dagegen eine Anpassung an Änderungen, z.B. der Beschäftigung oder der Marktentwicklung.

Beispiel B-11 Der Bundeshaushalt als Beispiel für eine Anschlussplanung und ein starres Budget

Ein Lehrbuchbeispiel für eine Anschlussplanung und ein starres Budget ist der Bundeshaushalt, ganz allgemein jeder Haushalt einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Dieser wird vom Parlament beschlossen oder von der vorgesetzten Behörde genehmigt und ist dann verbindlich für das gesamte, folgende Haushaltsjahr. Wenn sich die Rahmenbedingungen wider Erwarten ändern, muss der gesamte Haushaltsprozess im Rahmen eines Nachtragshaushalts durchlaufen werden.

Instrumente des Operativen Controllings

Die im Operativen Controlling eingesetzten Instrumente sind aus der Kosten- und Leistungsrechnung bekannt:

Instrument	Siehe hierzu die Ausführungen, beginnend auf Seite
Deckungsbeitragsrechnung	147
Break-Even-Analyse	153
Prozesskostenrechnung	145

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 182 -

3 Informationsvermittlung, Kennzahlen und Aufgabenerweiterung

3.1 Informationsbeschaffung

Im Controlling fließen eine Vielzahl von **Informationen unterschiedlicher Quellen** zusammen:

- Informationen aus dem Unternehmen selbst
 - Internes und externes Rechnungswesen
 - Bestehendes Wissen/Informationsstand der Mitarbeiter/innen, z.B. aus
 - Nach- und Umfragen
 - Besprechungen und Konferenzen
 - Interne Statistiken, z.B.
 - Auswertung von Stammdaten der Debitoren und Kreditoren
 - Anfrage-, Auftrags- oder Reklamationsstatistiken
 - Schriftliche und mündliche Nachfragen bei
 - Konkurrenten
 - Öffentlichen Stellen
- Externe Informationen
 - Internet
 - Datenbanken
 - Veröffentlichungen von Behörden
 - Auswertung von offiziellen Statistiken
 - Auswertung von öffentlichen Registern (z.B. Handelsregister)
 - Studien privater und öffentlicher Institutionen sowie von Verbänden
 - Veröffentlichungen und Erhebungen von Markt- und Meinungsforschungsinstituten
 - Auswertung von Firmen- und Adressbüchern
 - Beratungsunternehmen, Auskunftsteien oder Kreditinstituten
 - Berichterstattung in den Tagesmedien
 - Messen und Ausstellungen
 - Geschäftsberichte, Kataloge, Prospekte, Preislisten anderer Unternehmen
 - Branchenberichte
 - Recherchedienste

3.2 Managementorientiertes Reporting

Nach der Sammlung, Auswertung und Aufbereitung der Daten steht das Controlling vor der Herausforderung, den Nutzern die jeweils für sie relevanten Informationen zeitnah und übersichtlich zur Verfügung zu stellen.

Hierzu bieten Softwareanbieter sog. **Management Informationssysteme** (Management Cockpits) an, mit welchen insbesondere die wichtigsten Daten in Diagrammen veranschaulicht werden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 183 -

3.3 Verwendung von Kennzahlen zur Unternehmensteuerung

Kennzahlen verdichten Informationen und ermöglichen damit eine schnelle Informationsbeschaffung. Im EDV-Zeitalter besteht die Gefahr, dass zu viele Kennzahlen („Kennzahlen-Friedhöfe“) den Blick auf die relevanten Informationen verstellen. Im Rahmen der Zusammenstellung von Informationen sollten daher zunächst die sog. „Key Performance Indicators“ (KPIs) gesucht werden, also solche Maßzahlen, die wichtige Zielsetzungen oder kritische Erfolgsfaktoren messen.

Beispiel B-12 Key Performance Indicators (KPIs) für den technischen Bereich (VDMA-Einheitsblatt 66412)

Für den technischen Bereich definiert VDMA-Einheitsblatt 66412 folgende wichtigen Kennzahlen:

- ▶ Beleggrad
- ▶ Durchsatz
- ▶ Belegnutzgrad
- ▶ Nutzgrad
- ▶ Overall Equipment Effectiveness (OEE)
- ▶ Netto-Gesamtanlageneffektivität (NGE)
- ▶ Verfügbarkeit
- ▶ Effektivität
- ▶ Qualitätsrate
- ▶ Rüstgrad
- ▶ Technischer Nutzgrad
- ▶ Prozessgrad
- ▶ Ausschussgrad
- ▶ Erstausbeute (englisch first pass yield, FPY)
- ▶ Ausschussquote
- ▶ Nacharbeitsquote
- ▶ Fehlerquote
- ▶ Ausfallrate
- ▶ Maschinenfähigkeit
- ▶ Kritische Maschinenfähigkeit
- ▶ Prozessfähigkeit
- ▶ Kritische Prozessfähigkeit
- ▶ Störungsgrad
- ▶ Ausschusskosten
- ▶ Maßnahmen-Index
- ▶ Ausschusskosten-Index

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 184 -

3.4 Zusammenhang Controlling und externes Rechnungswesen

Internes und externes Rechnungswesen sowie das Controlling bauen auf den gleichen unternehmensinternen Informationen auf. Auswertungen und Analysen aus dem Controlling können jedoch auch für Zwecke des externen Rechnungswesens genutzt werden, insbesondere

- Bei der Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung (going concern)
- Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen, z.B. Wertberichtigungsbedarf bei Forderungen
- Bei der Bewertung von Rückstellungen

4 Jahresabschlussanalyse

4.1 Ziele, Aufgaben und Anlässe der Jahresabschlussanalyse

Ziele und Methoden der Jahresabschlussanalyse

Die Jahresabschlussanalyse dient der Messung der drei betriebswirtschaftlichen Zielgrößen:

Zielgröße	Wesentliche Rechnungslegungsinstrumente zur Messung
Liquidität	<ul style="list-style-type: none"> • Kapitalflussrechnung • Bilanz
Erfolg	Gewinn- und Verlustrechnung
Erfolgspotentiale	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz • Anhang • Lagebericht

Die Jahresabschlussanalyse weist damit starke Bezüge zum Controlling auf. Teilweise verwendet dieses die gleichen Kennzahlen, wendet diese aber auf die unternehmensinternen Informationen an.

Adressaten und Zeitbezug der Jahresabschlussanalyse

Unterschiedliche Adressaten haben dabei unterschiedliche Ziele und zentrale Fragen:

Adressaten	Eigenkapitalgeber	Fremdkapitalgeber
Ziel	Hohe Gewinnausschüttungen (= hoher Unternehmenswert)	Fristgerechte Zahlung von Zins und Tilgung
Fragestellung	Bilanzgewinn und Ausreichende Liquidität	Ausreichende Liquidität

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 185 -

Eine weitere Unterscheidung bei der Jahresabschlussanalyse betrifft den Zeitbezug:

- Bei der rückwirkenden (retrospektiven) Analyse werden die vorgelegten Zahlen daraufhin überprüft, wie die vorher gemachten Einschätzungen eingetreten sind, um hieraus Erkenntnisse für die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung zu ziehen.
- Bei der zukunftsorientierten (prospektiven) Analyse geht es um die Aufdeckung künftiger Erfolgspotentiale.

Auswertungsmethoden und Darstellung der Vergleichsmaßstäbe

Typischerweise wird bei der Jahresabschlussanalyse wie folgt vorgegangen:

(1) Datenbasis sind

- Jahresabschluss und Lagebericht
- Ergänzende Informationen (z.B. aus Internet) bzw.
- Bei internen Analysen: Kosten- und Leistungsrechnung und Controlling-Informationen

(2) Datenaufbereitung

- Materielle Änderungen: durch evtl. Neubewertung
- Formale Änderungen
 - Strukturbilanz
 - Aufgliederung des Erfolgs (Erfolgsspaltung)

(3) Kennzahlenbildung

- Finanzwirtschaftliche
 - Vermögensstruktur
 - Liquidität
- Erfolgswirtschaftliche
 - Ertragsstruktur
 - Aufwandsstruktur
 - Rentabilität

(4) Kennzahlenauswertung

- Zeitreihenvergleich: Vergleich der Kennzahlen des gleichen Unternehmens (oder Branche) über die Jahre
- Branchenvergleich: Vergleich der Kennzahlen des Unternehmens mit denen anderer Unternehmen der gleichen Branche
- Benchmarking: Vergleich der Kennzahlen des Unternehmens mit denen des (vergleichsweise) besten Wettbewerbers
- Soll-/Ist-Vergleiche: insbesondere bei der Analyse für interne Adressaten
- Rating: Analyse hinsichtlich der Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens

Kennzahlen verdichten Sachverhalte oder Zusammenhänge mit Hilfe von

- Absoluten Zahlen, z.B. Bilanzsumme
- Relativen Kennzahlen, z.B. Rentabilitäten
- Indexwerten, z.B. Entwicklung der Bilanzsumme über die Jahre

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 186 -

Die Qualität der Jahresabschlussanalyse hängt von folgenden Faktoren ab:

- Qualität der zugrunde liegenden Daten (Qualität der Buchführung und des Jahresabschlusses)
- Verfügbarkeit von Daten (z.B. für Benchmarking); und
- der Interpretationsfähigkeit einzelner Zahlen. So ist die Rentabilität in einem Jahr wenig aussagekräftig, sie erhält erst durch den Vorjahresvergleich oder Vergleich mit anderen Unternehmen einen Aussagegehalt.

4.2 Durchführung der Jahresabschlussanalyse

Kennzahlen der Jahresabschlussanalyse

In der Jahresabschlussanalyse sind folgende Kennzahlen gebräuchlich:

A . Investitionsanalyse: Die Vermögensstruktur I . Verhältnis von Anlage- zu Umlaufvermögen

$$\text{Vermögensintensität} = \frac{\text{Anlagevermögen}}{\text{Umlaufvermögen}}$$

$$\text{Anlageintensität} = \frac{\text{Anlagevermögen}}{\text{Gesamtvermögen}}$$

$$\text{Umlaufintensität} = \frac{\text{Umlaufvermögen}}{\text{Gesamtvermögen}}$$

$$\text{Intensität des immateriellen Vermögens} = \frac{\text{Immaterielle Vermögenswerte}}{\text{Gesamtvermögen}}$$

II . Umsatzrelationen

$$\text{Sachanlagen-Bindung} = \frac{\text{Sachanlagevermögen}}{\text{Umsatzerlöse}}$$

$$\text{Vorräte-Bindung} = \frac{\text{Vorräte}}{\text{Umsatzerlöse}}$$

Umschlagshäufigkeit der Vorräte

$$\text{Forderungs-Bindung} = \frac{\text{Forderungen L+L}}{\text{Umsatzerlöse}}$$

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 187 -

III . Umschlagskoeffizienten

Umschlagshäufigkeit des Anlagevermögens	=	$\frac{\text{Abschreibungen des Geschäftsjahres auf das Anlagevermögen} + \text{Abgänge (bewertet zu Restbuchwerten)}}{\text{Durchschnittlicher Bestand des Anlagevermögens zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten}}$
Umschlagshäufigkeit des Umlaufvermögens	=	$\frac{\text{Umsatzerlöse}}{\text{Durchschnittlicher Bestand des Umlaufvermögens}}$
Umschlagshäufigkeit des Gesamtkapitals	=	$\frac{\text{Umsatzerlöse}}{\text{Durchschnittliches Gesamtkapital}}$
Kundenziel	=	$\frac{\text{durchschnittlicher Bestand an Warenforderungen} \cdot 365}{\text{Umsatzerlöse}}$

IV . Kennzahlen zur Untersuchung der Investitions- und Abschreibungspolitik

Anlagen-abnutzungs-grad	=	$\frac{\text{Kumulierte Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen}}{\text{Sachanlagevermögen zu historischen Anschaffungskosten}}$
Investitionsquote	=	$\frac{\text{Nettoinvestitionen in Sachanlagevermögen}}{\text{Sachanlagevermögen zu historischen AK/HK}}$
	=	$\frac{\text{Zugänge (Investitionen)} - \text{Abgänge zu Restbuchwert}}{\text{Sachanlagevermögen zu historischen AK/HK}}$
Wachstumsquote	=	$\frac{\text{Nettoinvestitionen in Sachanlagevermögen}}{\text{Abschreibungen des Geschäftsjahres auf das Sachanlagevermögen}}$
Abschreibungsquote	=	$\frac{\text{Abschreibungen des Geschäftsjahres auf das Sachanlagevermögen}}{\text{Sachanlagevermögen zu historischen AK/HK}}$

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 188 -

B . Finanzierungsanalyse: Die Kapitalstruktur
I . Verschuldungsgrad

$$\text{Eigenkapitalquote} = \frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Gesamtkapital}}$$

$$\text{Anspannungsgrad I} = \frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Gesamtkapital}}$$

Fremdkapitalquote

$$\text{Statischer Verschuldungsgrad I} = \frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Eigenkapital}}$$

$$\text{Statischer Verschuldungsgrad II} = \frac{\text{Fremdkapital} + \text{sonstige finanzielle Verpflichtungen}}{\text{Eigenkapital}}$$

C . Liquiditätsanalyse: Der Zusammenhang zwischen Investition und Finanzi
I . Liquiditätsanalyse aufgrund von Bestandsgrößen
Grundsatz der Fristenkongruenz

Goldene Bilanzregel

$$\text{Deckungsgrad A} = \frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Anlagevermögen}}$$

$$\text{Deckungsgrad B} = \frac{\text{Eigenkapital} + \text{langfristiges Fremdkapital}}{\text{Anlagevermögen}}$$

Kurzfristige Liquiditätskennzahlen

$$\text{Liquidität I. Grades} = \frac{\text{Flüssige Mittel}}{\text{Kurzfristiges Fremdkapital}}$$

$$\text{Liquidität II. Grades} = \frac{\text{Monetäres Umlaufvermögen}}{\text{Kurzfristiges Fremdkapital}}$$

$$\text{Liquidität III. Grades} = \frac{\text{Monetäres Umlaufvermögen} + \text{Vorräte}}{\text{Kurzfristiges Fremdkapital}}$$

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 189 -

Wertschöpfungsanalyse

Die Idee der **Wertschöpfungskette** (*value chain*) entstammt einem Modell von Michael E. Porter:



Abbildung B-8 Wertschöpfungskette (value chain) nach Michael E. Porter

Die zentralen Aussagen dieses Modells sind:

- (1) In einem Unternehmen gibt es
 - (a) **Primäraktivitäten**, die unmittelbar Kundennutzen schaffen und für die der Kunde auch bereit ist zu bezahlen; sowie
 - (b) **Unterstützungsaktivitäten**, die zwar auch nötig sind, für die der Kunde aber nicht bereit ist, ein zusätzliches Entgelt zu bezahlen.
- (2) Einen Gewinn (Marge) wird das Unternehmen dann erzielen, wenn es einen Preis für seine Güter und Dienstleistungen verlangen kann, der über den Kosten für die Aktivitäten liegt.

Um solche Wettbewerbsvorteile zu analysieren, eignen sich besonders folgende Analysen:

- **Zielkostenrechnung** (target costing)
- **Prozesskostenrechnung** (activity based costing)

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 190 -

Jahresabschlussanalyse als Bestandteil der Bonitätsprüfung

Kreditinstitute und Ratingagenturen setzen auch die Jahresabschlussanalyse für Zwecke der Bonitätsprüfung ein. Hierbei gehen diese wie folgt vor:

- (1) **Aufbereitung** der vorliegenden Informationen
 - (a) Neustrukturierung der Aktiv- und Passivposten, z.B. nach Fälligkeit
 - (b) Zusammenfassung zu Gruppen, z.B. Haftkapital oder Working Capital
 - (c) Berücksichtigung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten auf Basis der Anhangsangaben
- (2) Ermittlung von **Kennzahlen**
 - (a) Aus der Bilanz:
 - (i) Vermögensstruktur
 - (ii) Kapitalstruktur
 - (b) Aus der Gewinn- und Verlustrechnung
 - (i) Erfolgsquellen
 - (ii) Entwicklung des Eigenkapitals
 - (c) Aus der Kapitalflussrechnung
 - (i) Zahlungsfähigkeit
 - (ii) Innen- und Außenfinanzierungskraft
- (3) **Vergleich** der ermittelten Kennzahlen mit
 - (a) Vorjahreswerten (Zeitreihenvergleich)
 - (b) Kennzahlen anderer Unternehmen, insbesondere solche, bei denen es zu Kreditausfällen kam.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 191 -

4.3 Praktische Anwendung der Jahresabschlussanalyse

Fallstudie: Die insolvente Drogeriemarktkette

Fall B-35: Adeles Drogeriemarktkette

Analysieren Sie folgende Bilanz:

Adele Drogeriemarktkette e.K.									
		31.12.02		31.12.01		31.12.02		31.12.01	
		TGE	TGE	TGE	TGE	TGE	TGE	TGE	TGE
A . Anlagevermögen									
I . Immaterielle Vermögensgegenstände									
	Entgeltlich erworbene Rechte		2.176		3.219				
II . Sachanlagen									
	1 . Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	131.223		141.466					
	2 . Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	77.989		70.200					
	3 . Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	344	209.556	784	212.450				
			211.732		215.669				
III . Finanzanlagen									
	1 . Beteiligungen	90		90					
	2 . Sonstige Ausleihungen	645		623					
			735		713				
			<u>212.467</u>		<u>216.382</u>				
B . Umlaufvermögen									
I . Vorräte									
	1 . Hilfs- und Betriebsstoffe	889		832					
	2 . Waren	599.295		663.497					
			600.184		664.329				
II . Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände									
	1 . Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	20.014		18.803					
	2 . Sonstige Vermögensgegenstände	25.396		50.030					
			45.410		68.833				
III . Sonstige Wertpapiere			8.179		7.428				
IV . Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten			134.303		187.810				
			<u>788.076</u>		<u>928.400</u>				
C . Rechnungsabgrenzungsposten			3.227		5.189				
	<u>Bilanzsumme</u>		<u>1.003.770</u>		<u>1.149.971</u>				
A . Eigenkapital									
B . Rückstellungen							212.610		324.050
	1 . Rückstellungen für Pensionen	9.417		9.079					
	2 . Steuerrückstellungen	1.750		6.877					
	3 . Sonstige Rückstellungen	103.053		114.517					
			114.220		130.473				
C . Verbindlichkeiten									
	1 . Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	12.076		39					
	2 . Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	617.955		632.660					
	3 . Sonstige Verbindlichkeiten	45.012		57.291					
			675.043		689.990				
D . Rechnungsabgrenzungsposten			1.897		5.458				
	<u>Bilanzsumme</u>		<u>1.003.869</u>		<u>1.149.971</u>				

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 192 -

5 Finanzierung

5.1 Interdependenzen zwischen güter- und zahlungswirtschaftlichem Prozess

Im betrieblichen Prozessablauf sind grundsätzlich drei Teilbereiche zu unterscheiden: der Beschaffungsprozess, der Leistungserstellungsprozess und der Prozess der Leistungsverwertung. Die Finanzierung spielt in diesem Zusammenhang eine zentrale Rolle, denn der güterwirtschaftliche Prozess ist nur bei entsprechender Finanzierung möglich. Es müssen finanzielle Mittel zur Beschaffung von Produktionsfaktoren verfügbar sein, die durch den Absatz wieder zurückgewonnen werden. Güterwirtschaftlicher und finanzwirtschaftlicher Prozess stehen sich also gegenläufig gegenüber.

Der güterwirtschaftliche (leistungswirtschaftliche) Prozess findet seinen Niederschlag in **Güterströmen**, der finanzwirtschaftliche in **Zahlungsströmen**, die in entgegengesetzter Richtung fließen. Die Beschaffung von Produktionsfaktoren löst Auszahlungen aus, der Absatz der produzierten Leistungen hat Einzahlungen zur Folge.

Darüber hinaus gibt es aber auch Zahlungsströme, welche zwar nicht durch den Leistungsprozess verursacht sind, aber dennoch Einfluss auf den Leistungsprozess haben können, wie beispielsweise die Gewinnausschüttungs- bzw. Entnahmepolitik. Bei der Finanzierungspolitik ist nicht nur der primäre Leistungserstellungsprozess zu beachten, sondern es werden Mittel zur Substanzerhaltung oder zur Durchführung von Rationalisierungs- oder Erweiterungsinvestitionen benötigt. Erheblichen Einfluss auf die Möglichkeiten der Finanzierung bzw. Kapitalbeschaffung hat insbesondere die Wahl der Rechtsform. Auch Umstrukturierungen und Unternehmenszusammenschlüsse werfen besondere finanzwirtschaftliche Probleme auf.

Die Ermittlung des Kapitalbedarfs und die Beschaffung der erforderlichen finanziellen Mittel müssen dem Prozess der Leistungserstellung und -verwertung in einem solchen Umfang vorausgehen, bis der durch die Leistungsverwertung einsetzende Rückfluss finanzieller Mittel die störungsfreie Fortführung des Leistungserstellungsprozesses ermöglicht. Güterwirtschaftlicher und finanzwirtschaftlicher Bereich stehen somit **in einer laufenden Wechselbeziehung** und können sich gegenseitig begrenzen.

5.2 Begriffe Investition und Finanzierung

Investition

Der betriebliche Umsatzprozess ist ein Prozess dauernder Investitionen und Desinvestitionen, d.h. ein Prozess dauernder Bindung und Freisetzung von Kapital.

Unter dem Begriff Investition versteht man ganz allgemein den Einsatz von Kapital für einen bestimmten Verwendungszweck oder etwas enger die Verwendung von finanziellen Mitteln zur Beschaffung von Sachvermögen, immateriellem Vermögen und Finanzvermögen, d.h. beispielweise von Maschinen, Vorräten, Patenten, Lizenzen, Wertpapieren, Beteiligungen etc.. Ziel der Investition ist damit in der Zukunft neue Geldgewinne bzw. einen höheren Geldrückfluss zu generieren. Die Begriffe Investition

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 193 -

und Finanzierung stehen in einem engen Zusammenhang, denn eine Mittelverwendung setzt das Vorhandensein oder die Beschaffung von Mitteln voraus. Eine Investition ist ohne das Vorhandensein von Mitteln unmöglich, eine Investitionsplanung ist ohne Bedeutung, wenn die geplante Investition nicht finanziert werden kann. Umgekehrt ist die Beschaffung von Kapital bzw. finanziellen Mitteln für ein Unternehmen ohne Wert, wenn diese nicht ertrag bringend Verwendung finden. Mittelbeschaffung geht der Mittelverwendung voraus; Mittelbeschaffung muss grundsätzlich Mittelverwendung zur Folge haben.

Unter Desinvestition versteht man die sich über den Markt vollziehende Freisetzung von in Sach- und Finanzwerten investierten Geldbeträgen in liquider Form. Die Desinvestition ist somit gleichzeitig eine Wiederbeschaffung von früher investierten Mitteln, die dann erneut für Investitionen zur Verfügung stehen.

Investitionen sind i.d.R. langfristige Maßnahmen, die nicht so schnell rückgängig gemacht werden können. Dementsprechend können Fehlentscheidungen langfristige Folgen nach sich ziehen.

Finanzierung

Finanzierung bedeutet zum einen Kapitalbeschaffung aber weiter auch die Gestaltung betrieblicher Zahlungsströme. Der Begriff Kapitalbeschaffung wird mit der Beschaffung von Geldmitteln und mit einer Bilanzverlängerung gleichgesetzt. Aber auch die Rückzahlung von Eigen- und Fremdkapital zählt zum Bereich der Finanzierung.

Beispiel: Wird ein Darlehen in Höhe von 100.000 € aufgenommen, fließen dem Unternehmen in selber Höhe liquide Mittel zu und sowohl Aktiv- als auch Passivseite erhöhen sich um 100.000 €, d.h. die Bilanzsumme wächst und es kommt zur Bilanzverlängerung.

Allerdings kann die Beschaffung von Geldmitteln ebenso aus einem Aktivtausch resultieren. Dieser erfolgt, wenn beispielsweise Wertpapiere oder Anlagevermögen veräußert werden.

Beispiel: Werden Wertpapiere, die mit einem Buchwert von 50.000 € in der Bilanz stehen, für 50.000 € veräußert, kommt es zum Aktivtausch, d.h. die Bilanzsumme bleibt gleich.

Zu Finanzierungszwecken kann auch ein Passivtausch vorgenommen werden, um beispielsweise die kurzfristige bzw. fällige Rückzahlung von Fremdkapital zu vermeiden.

Beispiel: Das betriebliche Bankkonto bewegt sich im Rahmen des Dispo und wird daher mit 40.000 € auf der Passivseite ausgewiesen. Es kommt zu einer Umfinanzierung und 30.000 € werden zukünftig längerfristig finanziert. Insoweit kommt es zu einem Passivtausch.

Im Zusammenhang mit der Finanzierung ist aber die Bilanzverkürzung nicht zu vergessen, etwa durch Gewinnausschüttung oder Rückzahlung von Fremdkapital.

Beispiel: Ein endfälliges Darlehen in Höhe von 150.000 € wird zurückgezahlt. Damit kommt es zum Abfluss liquider Mittel von der Bank und einer Bilanzverkürzung.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 194 -

Grundsätzlich kann der Begriff der Finanzierung untergliedert werden nach:

- der Häufigkeit des Vorkommens (laufende vs. besondere Finanzierung)
- der Frist (kurz-, mitte- und langfristige Finanzierung)
- der Rechtsstellung des Geldgebers (Fremd- und Eigenfinanzierung)
- der Mittelherkunft (Außen- vs. Innenfinanzierung)

Bei der laufenden Finanzierung geht es um tägliche oder periodische Finanzierungsfälle, während besondere Finanzierungen einmaligen oder gelegentlichen Charakter haben, wie z.B. die Gründungsfinanzierung, die Fusion mit einem anderen Unternehmen und ähnliches.

Bei der Differenzierung nach der Frist geht es um die Finanzierungsdauer. Analog zum HGB wird hier unterschieden in kurzfristig (bis 1 Jahr), mittelfristig (1 bis 5 Jahre) und langfristig (mehr als 5 Jahre).

Bei der Eigenfinanzierung kommt es zum Mittelzufluss von Anteilseignern, während bei der Fremdfinanzierung der Zufluss von Fremdkapital erfolgt, ohne dass die Kapitalgeber Anteilseigner werden. Darüber hinaus spricht man von Selbstfinanzierung, wenn Kapital durch die Zurückbehaltung von Gewinn generiert wird.

Bei der Außenfinanzierung fließen dem Unternehmen Mittel von außen zu (externe Finanzierung), während bei der Innenfinanzierung die Geldmittel intern aufgebracht werden, z.B. aus dem güterwirtschaftlichen Prozess, dem Verkauf von Anlagevermögen u.ä..

Merke: Eine Einteilung der Finanzierung kann erfolgen nach:

- der Häufigkeit des Vorkommens
- der Frist
- der Rechtsstellung des Geldgebers
- der Mittelherkunft

5.3 Finanzierungsarten

Außen- vs. Innenfinanzierung

Nach der Herkunft des Kapitals teilt man in Außen- und Innenfinanzierung ein.

Außenfinanzierung

Außenfinanzierung bedeutet, dass das Kapital dem Betrieb von außen zufließt, also nicht aus dem betrieblichen Umsatzprozess, sondern aus Kapitaleinlagen oder Kreditgewährungen stammt. Die Außenfinanzierung kann eine **Einlagen- oder Beteiligungsfinanzierung** einerseits (Zuführung von Eigenkapital durch den Unternehmer bzw. die Mitunternehmer/Gesellschafter von Personengesellschaften oder durch Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften) oder eine **Kreditfinanzierung** andererseits (Zuführung von Fremdkapital) sein. Die Kreditfinanzierung ist entweder eine lang-, mittel- oder kurzfristige Finanzierung.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 195 -

Merke: Beteiligungsfinanzierung (Einlagenfinanzierung) ist die Zuführung von Eigenkapital durch den oder die Eigentümer, wobei die Geldmittel der Unternehmung von außerhalb zufließen. Beteiligungsfinanzierung ist also Eigen- und Außenfinanzierung zugleich. Sie findet stets bei Gründung einer Unternehmung statt, aber auch später im Rahmen von Kapitalerhöhungen.

Möglicher Personenkreis bei einem bestehenden Unternehmen für eine Beteiligungsfinanzierung sind bisherige Gesellschafter, die ihre Einlage erhöhen, aber auch neue Gesellschafter, die durch ihre Einlage erst Gesellschafter werden.

Beteiligungsfinanzierung bedingt einen Anspruch am Gewinn, am Vermögen und am Liquidationserlös. Der Gesellschafter ist (Mit-)träger des Unternehmensrisikos, hat aber auch Informations-, Mitsprache und Mitentscheidungsrechte. Die Möglichkeiten der Beteiligungsfinanzierung werden unmittelbar durch die Rechtsform des Unternehmens bedingt. Grundsätzlich ist hier zwischen emissionsfähigen (AG, KGaA) und nicht-emissionsfähigen Rechtsformen (EU, OHG, KG, GmbH etc.) zu unterscheiden.

Innenfinanzierung

Stammen die finanziellen Mittel aus dem Umsatzprozess, so spricht man von **Innenfinanzierung**. Zwar fließen auch diese finanziellen Mittel von außen zu, aber lediglich in Form des Rückflusses bereits einmal investierter Mittel bzw. von Umsatzgewinnen. Sie stammen also im Gegensatz zu den Einlagen oder Kreditgewährungen aus dem Leistungsprozess, der eine Voraussetzung für einen Umsatz ist.

Beispiel für eine Innenfinanzierung ist die Beschaffung von Fremdkapital durch Rückstellungsbildung, wie z.B. Pensionsrückstellungen.

Bei der Innenfinanzierung ist zu unterscheiden zwischen neu gebildeten Mitteln (Vermögens- und Kapitalzuwachs = Bilanzverlängerung) und solchen Mitteln, die lediglich aus der Wiedergeldwertung bereits einmal investierter Geldbeträge stammen (Vermögensumschichtung = Aktivtausch).

Die Innenfinanzierung ist also eine Beschaffung von finanziellen Mitteln durch Umsatz von Vermögensgegenständen zum Erwerb neuer Vermögensgegenstände. Die verschiedenen Formen der Innenfinanzierung entstehen durch die erfolgsrechnerische Aufschlüsselung der Umsatzerlöse.

Das sei an einem schematischen Beispiel gezeigt. Angenommen, der Betrieb veräußert Fertigfabrikate zu 100 Einheiten, deren Kosten sich folgendermaßen zusammensetzen:

Aufwand		Ertrag	
Material	30	Verkaufserlöse	<u>100</u>
Löhne und Gehälter	20		
Abschreibungen	20		
Pensionsaufwand	10		
Gewinn	<u>20</u>		
	100		100

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 196 -

Pensionen für pensionsberechtigte Arbeitnehmer sind noch nicht zu zahlen, sondern der Pensionsaufwand ist durch Bildung von Pensionsrückstellungen entstanden.

Eine Ersatzbeschaffung von Maschinen in der folgenden Periode ist noch nicht erforderlich.

Demzufolge beträgt der Vermögens- und Kapitalzuwachs 30 (Gewinn 20, Pensionsrückstellung 10 = Bilanzverlängerung). Dieser Betrag steht - wenn von Gewinnsteuern und Gewinnausschüttungen einmal abgesehen wird und konstante Preise unterstellt werden - für **zusätzliche** Investitionen (Nettoinvestitionen) zur Verfügung. Im Falle von Preissteigerungen wird allerdings ein Teil der zusätzlichen finanziellen Mittel zur Substanzerhaltung benötigt. Es wird deshalb von einer **Finanzierung aus Gewinnen** (Selbstfinanzierung) bzw. einer **Finanzierung aus Rückstellungen** gesprochen.

Erstere ist eine Eigenfinanzierung, da die Gewinne den Eigenkapitalgebern zustehen, letztere eine Fremdfinanzierung, da die den Pensionsrückstellungen entsprechenden Vermögenswerte zum Zwecke späterer Auszahlung an die berechtigten Arbeitnehmer angesammelt werden. Der einer Rückstellung zugeführte Betrag verringert den Bilanzgewinn und kann den Betrieb daher nicht als Gewinnausschüttung oder Steuerzahlung verlassen. Der Betrag bleibt zunächst an den Betrieb gebunden. Voraussetzung für eine Finanzierung aus Rückstellungen ist, dass die für ihre Bildung erforderliche Aufwandsverrechnung nicht zu einem Bilanzverlust, führt. Würden keine Pensionsrückstellungen gebildet, sondern die Pensionen erst im Zeitpunkt der Auszahlung als Aufwand verrechnet, so wäre jetzt der Gewinn um 10 höher.

Die übrigen 70 der Verkaufserlöse kommen nicht durch einen Vermögenszuwachs, sondern durch eine **Vermögensumschichtung** zustande (Aktivtausch). Der Betrieb hatte in dieser oder einer vorangegangenen Periode liquide Mittel von 70 zum Kauf von Material, Arbeitsleistungen und Maschinenleistungen verwendet. Durch Verkauf der Fertigfabrikate fließen diese Beträge dem Betrieb wieder als liquide Mittel zu. Soll der bisherige Produktions- und Umsatzprozess aufrechterhalten werden, so wird - konstante Preise vorausgesetzt - in der nächsten Periode der Betrag von 30 für Material und von 20 für Löhne und Gehälter benötigt, während die Abschreibungsgegenwerte von 20 erst am Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Anlagen zur Ersatzbeschaffung zur Verfügung stehen müssen. Folglich können mit diesem Betrag zwischenzeitlich ebenfalls neue Investitionen finanziert werden.

Die besondere Finanzierungswirkung dieser Mittel liegt darin, dass sie nicht wie beim Material und den Löhnen und Gehältern sofort zur „Ersatzbeschaffung“ eingesetzt werden, sondern einer Erweiterung der Periodenkapazität dienen können, obwohl in der Bilanz nur eine Vermögensumschichtung (Aktivtausch) und kein Vermögenszuwachs (Bilanzverlängerung) eintritt. Wenn aber unterstellt werden kann, dass die alten Anlagen auch in der kommenden Periode die gleichen Leistungen abgeben können wie bisher, so kommt es bei Konstanz der Gesamtkapazität zu einer **Vergroßerung der Periodenkapazität**, wenn aus Abschreibungsgegenwerten neue Anlagen zusätzlich beschafft werden, vorausgesetzt, der Abschreibungsverlauf entspricht dem Wertminderungsverlauf (Nutzungsverlauf).

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 197 -

Geht der Abschreibungsverlauf dem Wertminderungsverlauf voran, so stehen mehr Abschreibungsgegenwerte zur Verfügung als zum Ersatz der eingetretenen Wertminderungen erforderlich sind. Der überschießende Betrag ist Gewinn, der durch überhöhte Aufwandsverrechnung (Bildung stiller Rücklagen), d. h. durch Unterbewertung der Anlagen nicht ausgewiesen wird. In diesem Umfang liegt eine (stille) Selbstfinanzierung vor, durch die nicht nur die Periodenkapazität, sondern auch die Gesamtkapazität erweitert werden kann.

Ebenso wie durch sofortigen Wiedereinsatz von Abschreibungsgegenwerten die Periodenkapazität erweitert werden kann, ist das auch durch eine **Beschleunigung des Kapitalumschlages durch Rationalisierungsmaßnahmen** im Beschaffungs-, Produktions- und Absatzbereich möglich, z.B. durch Reduzierung der durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer in Rohstoff- oder Warenbeständen (Beschaffung kleinerer Mengen in kürzeren Zeitabständen) oder durch Reduzierung der durchschnittlichen Lagerdauer von Halb- und Fertigfabrikaten. Der gleiche Beschaffungs-, Produktions- und Umsatzprozess kann folglich mit einem geringeren Kapitaleinsatz als bisher wiederholt werden, so dass finanzielle Mittel für zusätzliche Aufgaben zur Verfügung stehen.

Bei der Innenfinanzierung **im Wege der Vermögensumschichtung** (Wiedergeldwerdung bereits einmal investierter finanzieller Mittel) sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- die Mittelfreisetzung zur sofortigen Reinvestition, d. h. zur Wiederholung der bisherigen Investitionen; die Gesamtkapazität und die Periodenkapazität bleiben unverändert;
- die Mittelfreisetzung zur Durchführung zusätzlicher Investitionen; die Gesamtkapazität bleibt unverändert, die Periodenkapazität nimmt zu.

Da sich der Kapitalbereich durch diese Finanzierungsmaßnahmen nicht verändert, ist eine eindeutige Zuordnung dieser Innenfinanzierungen zur Eigen- oder Fremdfinanzierung nicht möglich.

Umfinanzierung

Bei der **Umfinanzierung** handelt es sich um die Umwandlung von kurzfristigen in langfristige Kredite, von Fremd- in Eigenkapital oder von Krediten in Wertpapiere.

- Umschichtung von Fremdkapital in Eigenkapital: Eine Bank wandelt ihr Darlehen in eine Beteiligung um; eine Wandelschuldverschreibung wird in Aktien umgetauscht.
- Umschichtung von Eigenkapital in Fremdkapital: Ein Kommanditist scheidet aus und stellt sein Auseinandersetzungsguthaben der Gesellschaft als Darlehen zur Verfügung.
- Umschichtung von einer Art des Fremdkapitals in eine andere Art: Ein kurzfristiger Kredit wird in einen langfristigen umgewandelt. Damit wird der Abfluss von Liquidität hinausgeschoben.
- Umschichtung von einer Art des Eigenkapitals in eine andere Art: Es wird eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (nominelle Kapitalerhöhung) durch Umwandlung von offenen Rücklagen in Grundkapital durchgeführt.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 198 -

Es ist leicht einzusehen, dass die betriebswirtschaftlichen Auswirkungen einer Kapitalbeschaffung, die die finanziellen Mittel des Betriebes erhöht, andere sind als die einer Umfinanzierung. Dennoch werden durch die Umfinanzierung nicht nur Rechtsverhältnisse (Anteilseigner statt Gläubiger, langfristige statt kurzfristiger Schulden) geändert, sondern die Umfinanzierung kann für den Betrieb zu einer Existenzfrage werden, wenn beispielsweise eine kurzfristige Finanzierung einer langfristigen Investition nicht rechtzeitig durch die Aufnahme langfristigen Kapitals umfinanziert werden kann.

Eigen- vs. Fremdfinanzierung

Nach der Rechtsstellung der Kapitalgeber ist zwischen **Eigenfinanzierung** (Zuführung von Eigenkapital, das die Haftung für die Verbindlichkeiten trägt) und **Fremdfinanzierung** (Zuführung von Gläubigerkapital) zu unterscheiden. Beide Formen können Außen- oder Innenfinanzierung sein. Zur Eigenfinanzierung zählen die Einlagen- bzw. Beteiligungsfinanzierung und die Selbstfinanzierung, zur Fremdfinanzierung die Kreditfinanzierung und die Finanzierung aus langfristigen Rückstellungen (Pensionsrückstellungen).

Die Eigenfinanzierung kann durch die bisherigen Anteilseigner durch den Erwerb zusätzlicher Anteile erfolgen. Denkbar ist aber auch, dass neue Anteilseigner auftreten, die neue Ansprüche gegen die Gesellschaft erwerben. Bei einer KG beispielsweise leistet in ersterem Fall ein bereits beteiligter Kommanditist eine Einlage im zweit Fall kommt ein neuer Kommanditist dazu.

Darüber hinaus sind aber noch Zwischenformen denkbar, die weder der Eigen- noch der Fremdfinanzierung eindeutig zuordenbar sind. Dazu zählen u.a. Formen der Innenfinanzierung, nämlich die Finanzierung aus Vermögensumschichtungen in der Form der Finanzierung aus Abschreibungen und der Finanzierung durch Beschleunigung des Kapitalumschlages, die sich weder der Eigen- noch der Fremdfinanzierung eindeutig zuordnen lassen, da sie lediglich auf der Umschichtung eines insgesamt dem Eigen- und Fremdkapital gegenüberstehenden Vermögens beruhen.

Rechtsstellung	Kapitalherkunft	
	Innenfinanzierung	Außenfinanzierung
Eigenfinanzierung	z.B. Selbstfinanzierung durch Gewinneinbehaltung	z.B. Kapitalerhöhung durch Ausgabe von Aktien
Fremdfinanzierung	z.B. Belegschaftsobligationen, Pensionsrückstellungen	z.B. Fremdkapitalzuführung durch Ausgabe von Obligationen
Zwischenform	z.B. Bildung von Sonderposten mit Rücklagenanteil	z.B. Genussscheine, Optionsanleihen

Abb.: Systematik der Kapitalzuführung

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 199 -

Einfluss auf den Vermögens- und Kapitalbereich

Systematisiert man den Einfluss der Finanzierungs- und Kapitalabflussvorgänge auf den Vermögens- und Kapitalbereich, so sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Die **Bilanzverlängerung** durch Zunahme des Gesamtvermögens und -kapitals:
 - o Außenfinanzierung (Einlagen- und Beteiligungsfinanzierung, Kreditfinanzierung)
 - o Innenfinanzierung (Selbstfinanzierung, Finanzierung durch Rückstellungen)
- Die **Bilanzverkürzung** durch Abnahme des Gesamtvermögens und -kapitals:
 - o Rückzahlung von außen zugeführtem Eigen- und Fremdkapital
 - o Ausschüttung von Gewinnen
 - o Bilanzverluste
- Der **Aktivtausch** durch Vermögensumschichtung bei konstantem Gesamtvermögen und -kapital sowie bei unveränderter Kapitalstruktur:
 - o Innenfinanzierung aus Umsatzerlösen zur Wiederholung bisheriger Investitionen (Reinvestitionen, konstante Periodenkapazität)
 - o Innenfinanzierung aus Umsatzerlösen für Nettoinvestitionen (Ausweitung der Periodenkapazität) durch Finanzierung aus Abschreibungsgewerten oder sonstige Beschleunigung des Kapitalumschlages
- Der **Passivtausch** durch Kapitalumschichtung bei konstantem Gesamtkapital und -vermögen sowie unveränderter Vermögensstruktur (Umfinanzierung):
 - o Austausch von Eigenkapital durch anderes Eigenkapital
 - o Austausch von Fremdkapital durch anderes Fremdkapital
 - o Austausch von Eigenkapital durch Fremdkapital
 - o Austausch von Fremdkapital durch Eigenkapital

Umstritten ist, ob das Mieten von Anlagegütern als eine besondere Art der Finanzierung anzusehen ist. Die unter dem Begriff „**Leasing**“ bekannte Finanzierungstechnik, Anlagegüter entweder von den Herstellern (z.B. Datenverarbeitungsanlagen, Kraftfahrzeuge) oder - in zunehmendem Maße - von Miet- und Pachtgesellschaften zu mieten statt zu kaufen, ist u. E. nicht nur ein Problem der Finanzierung, sondern auch der Investition. Der Betrieb beschafft sich Investitionsgüter. Dabei stehen ihm zwei Möglichkeiten zur Verfügung: Kauf oder Miete.

Der Unterschied zwischen beiden Möglichkeiten ist erstens ein **rechtlicher**, der seine Auswirkungen auf die Bilanz hat. Gekaufte Anlagegüter werden mit ihren Anschaffungskosten aktiviert, gemietete Anlagen dagegen erscheinen in der Regel nicht in der Handelsbilanz des Mieters (Leasing-Nehmers), sondern nur in der Bilanz der vermietenden Gesellschaft (Leasing-Geber). Diese finanziert den Kauf der Anlagen, d. h. sie beschafft das für ihren Erwerb erforderliche Kapital. Dabei stehen ihr grundsätzlich die oben angeführten Formen der Finanzierung zur Verfügung, d. h. der Kauf der Leasing-Objekte kann ebenso mit von außen aufgenommenem Eigen- oder Fremdkapital wie

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 200 -

durch betriebsinterne Aufbringung von Mitteln finanziert werden. Für den Leasing-Nehmer ist Leasing eine Form der Fremdfinanzierung, denn er hat eine Verpflichtung gegenüber dem Leasing-Geber in Höhe der insgesamt anfallenden Leasing-Raten.

Der Unterschied ist zweitens ein **wirtschaftlicher**: der Leasing-Nehmer überprüft, welches Verfahren billiger ist. Kauft er die Anlagen statt sie zu mieten, so muss er die Abschreibungen und die Verzinsung des investierten Kapitals über den Absatzmarkt verdienen. Mietet er die Anlagegüter, so zahlt er bis zum Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer (oder einer kürzeren vertraglichen Mietdauer) Mietzinsen, deren Summe in der Regel die Anschaffungskosten übersteigt, denn die Vermieterin muss ja nicht nur die Anschaffungskosten, sondern auch eine Verzinsung des investierten Kapitals und eine Risikoprämie erhalten, wenn das Vermieten für sie einen wirtschaftlichen Sinn haben soll.

Würde der Leasing-Nehmer den Kaufpreis für ein Anlagegut in Jahresraten zahlen, und zwar in Höhe der jeweils verrechneten Jahresabschreibung und der für die Stundung des Kaufpreises geforderten Zinsen, so wäre der Rhythmus seiner finanziellen Belastung der gleiche wie im Falle jährlicher Mietzahlungen. Zahlt er dagegen den Kaufpreis sofort bei der Anschaffung, so ist der Kapitalbedarf im Falle des Kaufes größer als im Falle der Miete, da im letzteren Falle in der Regel nur die erste Jahresmiete vorfinanziert werden muss, während die folgenden aus den Erträgen der gemieteten Anlagen über den Umsatzprozess verdient werden.

Beispiel: Der Unternehmer benötigt für seinen Produktionsprozess eine Maschine (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 8 Jahre), deren Anschaffungskosten 80.000 € betragen. Die durch den Leasinggeber für die Stundung des Kaufpreises eingepreisten Zinsen betragen 9.600 €. Die durchschnittliche finanzielle Belastung beträgt 9.200 €. Bei einer sofortigen Kaufpreiszahlung beträgt die finanzielle Belastung im Jahr der Anschaffung 80.000 €.

Die Entscheidung, ob Anlagegüter gemietet oder gekauft werden, beeinflusst über den Kapitalbedarf und die Liquidität den finanziellen Bereich des Betriebes.

Die Frage, welche Art von Kapital beschafft werden muss oder kann (Eigenkapital, Fremdkapital verschiedener Fristigkeit) stellt sich bei jeder Investition. Die Entscheidung für Kauf oder Miete hat nur dann einen unmittelbaren Einfluss auf die Finanzierungsform, wenn der Kauf mit Eigenkapital finanziert wird. Ein Leasing-Vertrag führt in jedem Fall zu einer Verbindlichkeit in Höhe der Leasing-Raten, d. h. die Finanzierung erfolgt mit Fremdkapital, so dass bezüglich der Finanzierungsform kein Unterschied zu einem durch Fremdkapital finanzierten Kauf besteht.

5.4 Finanzierungs- und Förderinstrumente

Finanzierungsinstrumente

Gängige Finanzierungsinstrumente sind u.a.:

- Kreditfinanzierung
- Gesellschaftereinlage
- Beteiligungsfinanzierung

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 201 -

- Leasing
- Factoring
- Mikromezzaninfinanzierung
- Crowdfunding

Gründung, Erweiterung und Wachstum eines Unternehmens werden entweder mit Eigenmitteln oder in Kombination mit Fremdmitteln finanziert. Zentrales Problem für eine Fremdfinanzierung ist für Unternehmen oftmals eine geringe Eigenkapitalquote und/oder fehlende beleihungsfähige Sicherheiten, die im Allgemeinen Voraussetzung z. B. für einen längerfristigen Bankkredit sind. Vor diesem Hintergrund ist es entscheidend, auch moderne Finanzierungsformen wie Factoring, Leasing oder Beteiligungskapital zu kennen und zu nutzen.

Kreditfinanzierung

Die klassische Kreditfinanzierung wird auch künftig eine wichtige Säule der Unternehmensfinanzierung bleiben. Die Hausbankbeziehung hat sich auch anhand gestiegener Anforderungen an die Kreditvergabe intensiviert: Der Unternehmer muss der Bank Planbilanzen, Planergebnisrechnungen, Liquiditätsplanungen und strategische Konzepte mit Informationen über Führungskräfte, Marktentwicklungen und Strategien des Unternehmens zur Verfügung stellen. Ein wichtiger Punkt sind darüber hinaus vorhandene Sicherheiten.

Kredite werden bei schlechter Bonität an höhere Zinsen gebunden, was die Liquidität weiter belastet. Im ungünstigsten Fall werden Kredite aufgrund einer zu schlechten Bonität nicht gewährt.

Investitionen sollten entsprechend ihrer Nutzungsdauer meist mit langfristigen Krediten finanziert werden. Zur Finanzierung von Umlaufvermögen empfehlen sich Betriebsmittelkredite, wie z. B. über eine von der Hausbank eingeräumte Kontokorrentlinie.

Gesellschaftereinlage

Eine (Privat-)Einlage ist die Überführung aus dem Privatvermögen eines Unternehmers (Inhaber) in sein Einzelunternehmen oder die Übertragung aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das Vermögen der Gesellschaft. Ziel ist die Erhöhung des Eigenkapitals des Unternehmens bzw. der Gesellschaft sowie die Schaffung von Kapital und Liquidität.

Im Gesellschaftsvertrag verpflichten sich die Gesellschafter, mit der Gründung der Gesellschaft eine Einlage in bestimmter Höhe zu leisten, um die Gesellschaft mit dem notwendigen Eigenkapital auszustatten. Spätere Einlagen können aufgrund gesellschaftsvertraglicher Verpflichtung (Nachschusspflicht), Vereinbarung der Gesellschafter (Gesellschafterbeschluss) oder spontan erfolgen. Für Personengesellschaften ist eine Mindestausstattung mit Eigenkapital nicht vorgesehen, weil mindestens ein Gesellschafter auch unbegrenzt mit seinem Privatvermögen für Gesellschaftsschulden haftet. Bei Kapitalgesellschaften hingegen ist die Haftung meistens auf das vorhandene Eigenkapital beschränkt, sodass sich der Gesetzgeber veranlasst sah, eine Mindestausstattung vorzuschreiben.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 202 -

Einlagen können auf verschiedene Weise einer Gesellschaft bzw. einem Einzelunternehmen zur Verfügung gestellt werden: als Bareinlage, Sacheinlage, Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche Dienstleistung.

Beteiligungsfinanzierung

Junge, innovative Unternehmen mit hohem Wachstumspotential, aber gleichzeitig auch hohem Ausfallrisiko haben oftmals nur geringe Chancen, sich über Kredite zu finanzieren. Die Beteiligungsfinanzierung kann hier eine gute Ergänzung oder Alternative sein.

Gründungs-, Wachstums-, Sanierungs- und durch das Ausscheiden eines Gesellschafters bedingte Phasen führen vielfach zu einem schlechten Unternehmensrating. Junge, innovative Unternehmen mit hohem Wachstumspotential, aber gleichzeitig auch hohem Ausfallrisiko haben oftmals nur geringe Chancen, sich über Bankkredite zu finanzieren. Die Beteiligungsfinanzierung kann hier eine gute Ergänzung oder Alternative sein. Bankübliche Sicherheiten sind nicht erforderlich. Vielmehr wird die Bereitstellung des Kapitals durch den Investor von den geplanten und zukünftigen Erfolgchancen des Unternehmens abhängig gemacht. Von daher ist diese Finanzierungsform nicht für jedes Unternehmen geeignet.

Die Beteiligungsfinanzierung umfasst sämtliche Finanzierungsvorgänge, bei denen ein Unternehmen zusätzliches Eigenkapital von neuen oder bisherigen Eigentümern erhält. Sie verkörpert somit die Außenfinanzierung von Unternehmen mit Eigenkapital.

In der Praxis treten vorrangig folgende Beteiligungsformen auf:

Direkte (offene) Beteiligungen

Hier beteiligt sich der Eigenkapitalgeber am Stammkapital (GmbH) oder Grundkapital (AG) der Gesellschaft. Die weitreichendste Methode der Kapitalbeschaffung für eine AG ist dabei die Ausgabe von Aktien an der Börse. Im Unterschied zum Darlehen fallen keine Zinszahlungen oder Tilgungen an.

Stille Beteiligung

Die stille Beteiligung ist eine Innengesellschaft, welche nach außen nicht in Erscheinung tritt und grundsätzlich bei jeder Rechtsform möglich ist. Hier gibt der Kapitalgeber ein Darlehen an die Gesellschaft, das nicht besichert werden muss und mit einer Rangrücktrittserklärung versehen ist. Dadurch erhält das Darlehen Eigenkapitalcharakter. Als Entgelt für die Kapitalüberlassung ist die Beteiligung am Gewinn per Gesetz zwingend vorgesehen.

Die Beteiligungsfinanzierung bringt nicht nur für große Betriebe, sondern auch für kleine und mittlere Unternehmen deutliche Vorteile.

Mezzanine-Kapital und (Mikro)mezzaninfinanzierung

Mezzanine-Kapital ist ein Sammelbegriff für alle Finanzierungsinstrumente, die sowohl Eigen- als auch Fremdkapital darstellen können.

Als eigenkapitalähnliche Formen kommen in Betracht:

- Genussrechte

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 203 -

- als Wertpapiere verbriefte Genussscheine
- atypische stille Gesellschaften
- Wandel- und Optionsanleihen

Folgende Finanzierungsformen haben aufgrund ihrer Ausgestaltung Fremdkapitalcharakter:

- nachrangige und partiarische Darlehen
- typische stille Gesellschaften

Neben den klassischen Förderdarlehen bieten Programme der Mikromezzaninfinanzierung eigenkapitalähnliche Komponenten und nehmen damit eine Zwitterstellung zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierungen ein. Das Bundesministerium für Wirtschaft hat aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds ESF und dem ERP-Sondervermögen den Mikromezzaninfonds-Deutschland aufgelegt. Dieses Programm nimmt eine Zwitterstellung zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierungen ein.

Vorteile mezzaniner Förderprogramme

Es handelt es sich hier um eigenkapitalähnliche Finanzierungen, bei der das Unternehmen keine Sicherheiten stellen muss, sich die wirtschaftliche Eigenkapitalquote erhöht, das Rating gegebenenfalls verbessert bzw. mehr Kreditspielraum geschaffen wird.

Nachteile mezzaniner Förderprogramme

Aufgrund ihrer Eigenkapitalfunktion und dem höheren Risiko für die Förderbank liegen diese Programme teilweise über den Darlehenszinsen für andere Förderprogramme oder klassische Bankkredite. Doch aufgrund der eigenkapitalähnlichen Funktion sind hier Vergleiche nur bedingt möglich.

Die Mikromezzaninfinanzierung erfolgt als typisch stille Kleinbeteiligung und trägt zur Verstärkung der wirtschaftlichen Eigenkapitalbasis bei.

Crowdfunding

Crowdfunding heißt zu Deutsch „Schwarmfinanzierung“ und kommt ursprünglich aus den USA. Damit gemeint ist das Einsammeln von Geld zur Finanzierung unterschiedlichster Projekte bei einer interessierten Community.

Es gibt folgende Formen:

- Crowd Investing - Anteilsbasierte Gruppenfinanzierung
- Crowd Lending - Laufzeitbasierte Gruppenfinanzierung
- Crowd Supporting - Gruppenfinanzierung ohne finanzielle Gegenleistung
- Crowd Donating - Spendenbasierte Gruppenfinanzierung

Leasing

Unter Leasing wird die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung von Mobilien, Immobilien oder Arbeitskräften zu konstanten, im Vornhinein festgelegten Raten verstanden. Leasing stellt eine Sonderform der Fremdfinanzierung dar, weil es trotz der Tatsache, dass keine Zahlungsmittel als Kredit vergeben werden, Investitions- und Kapazitätserweiterungstätigkeiten ohne gleichzeitigen Einsatz eigener Mittel ermöglicht. Leasing erfolgt über spezielle Finanzierungsinstitute, die sog. Leasinggesellschaften (direktes Leasing) oder über den Hersteller des Leasinggutes (indirektes Vertriebsleasing). Leasingfähig sind mobile und immobile Wirtschaftsgüter, die werthaltig und fungibel, also

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 204 -

drittverwertbar sind. Die steuerliche Zuordnung des Leasingobjektes erfolgt (Ausnahme: Mietkauf) beim Leasinggeber, das Investitionsrisiko verbleibt jedoch beim Leasingnehmer.

Vorteile des Leasings

Die besondere Attraktivität des Leasings besteht darin, dass Unternehmen Investitionsgüter nicht mehr selbst anschaffen müssen, sondern von Leasinggesellschaften leasen können. Hiermit wird eine das Eigenkapital schonende Kapazitätserweiterung möglich, da die beschafften Wirtschaftsgüter nicht in die Bilanz des Leasingnehmers eingehen:

- Liquiditätsschonung
- Leasingraten sind als Betriebsausgaben steuerlich voll absetzbar
- Leasing ist bilanzneutral, sofern die Voraussetzungen für die Bilanzierung beim Leasinggeber vorhanden sind
- Leasingkosten sind periodisch wiederkehrende Zahlungen, die parallel zur Nutzung des Leasingobjekts anfallen. Finanzielle Vorleistungen sind nicht notwendig, da das Objekt sich laufend selbst finanziert („pay as you earn“-Effekt / Kostenkongruenz)
- Die periodischen Leasingzahlungen dienender innerbetrieblichen Planung als sichere Kalkulationsgrundlage
- Die Vorteile von Leasingschaffen Möglichkeiten für betriebliche Innovationen und Rationalisierungen

Nachteile des Leasings

Tendenziell ist festzuhalten, dass die Kosten einer Leasingtransaktion häufig höher sind als bei einer Kreditfinanzierung. Dennoch lohnt auch hier der Vergleich, auch im Leasing-Markt gibt es sehr attraktive Angebote. Da ordentliche Kündigungsmöglichkeiten während der Grundmietzeit nur bilanzschädlich (das Leasingobjekt muss bei Kündigung innerhalb der Grundmietzeit rückwirkend in die Bilanz des Leasingnehmers aufgenommen werden) möglich sind, besteht in dieser Zeit eine starke Bindung an die Leasinggesellschaft, wodurch die Flexibilität erheblich eingeschränkt wird.

Factoring

Factoring ist der laufende Verkauf von kurzfristigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an eine Factoring-Gesellschaft. Meist gehört zum Forderungsverkauf auch, dass die Factoring-Gesellschaft das gesamte Debitorenmanagement und das Ausfallrisiko des Lieferantenkredits übernimmt.

Vorteile des Factorings

Die Vorteile des Factorings für den Unternehmer bestehen zusammengefasst in einer Erhöhung seiner Liquidität bei gleichzeitiger Verlagerung des Kreditrisikos aus Umsatztätigkeiten und einer Verringerung seines Verwaltungsaufwands.

Nachteile des Factorings

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 205 -

Manche Unternehmen befürchten, durch Factoring Geschäftspartnern zu suggerieren in finanziellen Schwierigkeiten zu stecken. Da eine Factoring-Gesellschaft auf ihr eigenes Risiko achten muss, werden jedoch nur gesunde Unternehmen angenommen. Wenn die Factoring-Gesellschaft auch das Inkasso- und Mahnwesen übernimmt, sollte das Versenden von Mahnungen mit dem Unternehmen abgestimmt sein, da für das Unternehmen persönliche Beziehungen zu wichtigen Kunden oft die Grundlage für eine langfristige, vertrauensvolle Zusammenarbeit sind.

Förderinstrumente

Der deutsche Wagniskapitalmarkt ist im internationalen Vergleich und im Verhältnis zur deutschen Wirtschaftskraft zu klein. Die Bundesregierung hat sich daher zum Ziel gesetzt, die rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen für Wagniskapital zu verbessern und Deutschland für Wagniskapital attraktiver zu machen. Im Folgenden sind die verschiedenen Finanzierungsinstrumente ohne Anspruch auf Vollständigkeit aufgelistet. Neben den hier aufgeführten Programmen des Bundes oder mit Bundesbeteiligung gibt es eine Vielzahl von eigenständigen weiteren Förder- und Finanzierungshilfen von Seiten der Bundesländer und der Europäischen Union.

Beispiele für Förderinstrumente in der Gründungsphase sind: ERP-Gründerkredit StartgeldERP, Gründerkredit Universell¹, ERP-Kapital für Gründung, ERP-Innovationsfinanzierung, Mikrokreditfonds Deutschland, EXIST, INVEST – Zuschuss für Wagniskapital, Mikromezzaninfonds, German Accelerator, Ausfallbürgschaften der Bürgschaftsbanken

Als Förderinstrumente in der Wachstumsphase können beispielhaft genannt werden: KfW-Unternehmerkredit, ERP-Innovationsfinanzierung, ERP/EIF-Dachfonds, European Angels Fund Germany (EAF), Coparion, ERP/EIF/Länder-Mezzanin-Dachfonds, KfW Capital, ERP-Venture Capital Fondsfinanzierung, ERP/EIF Wachstumsfazilität, Ausfallbürgschaften der Bürgschaftsbanken, Rückgarantien des Bundes und der Länder, Venture Tech Growth Financing

Aufgrund der Vielzahl der Förderinstrumente hat sich hier eine eigene Branche der Fördermittelberater entwickelt.

5.5 Finanz- und Liquiditätplanung

Begriff der Liquidität

Zentrales Problem der finanzwirtschaftlichen Planung ist die Wahrung und Sicherstellung der Liquidität. Grundsätzlich ergibt sich die Liquidität aus den gesamten Zahlungseingängen und -ausgängen. Die Wahrung der Liquidität wird den Unternehmen auch vom Gesetzgeber auferlegt. Die Verletzung des Liquiditätsgrundsatzes kann zum Ende des Unternehmens führen.

§ 17 InsO regelt wie folgt:

„(1) Allgemeiner Eröffnungsgrund ist die Zahlungsunfähigkeit.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 206 -

(2) Der Schuldner ist zahlungsunfähig, wenn er nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen. Zahlungsunfähigkeit ist in der Regel anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen eingestellt hat.“

Der Begriff der Liquidität steht für:

- Die Umwandlungsmöglichkeit von Vermögensteilen in Geld (Liquidierbarkeit)
- Das Deckungsverhältnis von Vermögensteilen zu Verbindlichkeiten
- Den Zahlungsmittelbestand bei einem Wirtschaftssubjekt in einem Zeitpunkt
- Die Eigenschaft von Wirtschaftssubjekten im Sinne ihrer jederzeitigen Zahlungsfähigkeit während eines Zeitraums

Liquidierbarkeit bedeutet, dass ein Aktivwert schnell und ohne wesentliche Werteinbuße zu Geld gemacht werden kann.

Kennzahlen

Cashflow

Periodenbezogen kann die Liquidität über den Cashflow beurteilt werden. Beim Cashflow handelt es sich um eine Stromgröße, welche Geldzuflüsse und Geldabflüsse periodenbezogen gegenüberstellt und die Veränderungen über einen Zeitraum misst. Der Cashflow kann dabei grundsätzlich direkt und indirekt ermittelt werden.

Cashflow (direkt)

= zahlungsgleiche Erträge - zahlungsgleiche Aufwendungen

Cashflow (indirekt)

= Jahresüberschuss/-fehlbetrag + Zahlungsungleiche Aufwendungen – zahlungsungleiche Erträge

Beispiel:

	Jahresüberschuss/-fehlbetrag	23.453 €
+	Abschreibungen	118.957 €
+	Zuführung Rückstellungen	0 €
+	Einstellung in Rücklagen	0 €
+	Bestandsminderungen ab fertigen und unfertigen Erzeugnissen	0 €
+	Verminderung der Forderungen	0 €
+	Erhöhung der Verbindlichkeiten (ohne Bankverbindlichkeiten)	25.388 €
+	Verminderung der sonstigen Aktiva (ohne Sachanlagen)	0 €
-	Zuschreibungen	0 €
-	Auflösung Rückstellungen	12.399 €

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 207 -

-	Auflösung von Rücklagen	0 €
-	Bestandserhöhung an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	13.788 €
-	Erhöhung der Forderungen	97.877 €
-	Verminderung der Verbindlichkeiten (ohne Bankverbindlichkeiten)	2.358 €
-	Erhöhung der sonstigen Aktiva (ohne Sachanlagen)	0 €
-	Aktivierete Eigenleistungen	9.789 €
=	Operativer Cashflow	31.587 €
+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens	0 €
+	Einzahlungen aus Zinserlösen und Dividenden	0 €
-	Auszahlungen für Investitionen in das Anlagevermögen	50.000 €
-	Auszahlungen für Unternehmenserwerb	0 €
=	Cashflow aus Investitionstätigkeit	- 50.000 €
+	Einzahlungen aus Zuführung von Eigenkapital	0 €
+	Einzahlungen aus Aufnahme von Finanzverbindlichkeiten	40.000 €
-	Auszahlungen aus Rückzahlung von Finanzverbindlichkeiten	0 €
-	Gewinnausschüttungen/Auszahlungen an die Eigentümer	5.000 €
=	Cashflow aus Finanzierungstätigkeit	35.000 €
=	Cashflow	16.587 €

Liquiditätskennzahlen

Für die stichtagsbezogene Betrachtung der Liquidität sind folgende Liquiditätskennzahlen gebräuchlich:

$$\text{Liquidität 1. Grades} = \frac{\text{liquide Mittel}}{\text{kurzfristige Verbindlichkeiten}}$$

$$\text{Liquidität 2. Grades} = \frac{\text{liquide Mittel} + \text{kurzfristige Forderungen} + \text{Wertpapiere}}{\text{kurzfristige Verbindlichkeiten}}$$

$$\text{Liquidität 3. Grades} = \frac{\text{liquide Mittel} + \text{kurzfristige Forderungen} + \text{Wertpapiere} + \text{Vorräte}}{\text{kurzfristige Verbindlichkeiten}}$$

Dabei kann die Liquidität zeitpunktbezogen aber auch zeitraumbezogen betrachtet werden.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 208 -

Weitere Finanzierungsregeln

Über diese Liquiditätskennzahlen hinaus finden sich noch weitere Finanzierungsregeln.

Die Goldene Bilanzregel empfiehlt Anlagevermögen mit langfristigen Mitteln zu finanzieren, d.h. mit Eigenkapital (EK) oder langfristigem Fremdkapital (FK).

$$\frac{\text{Anlagevermögen}}{\text{EK+langfristiges FK}} \leq 1$$

Allerdings wird bei der goldenen Bilanzregel nicht berücksichtigt, dass einzelne Vermögensteile sehr unterschiedliche Umschlagsdauern und einzelne Verbindlichkeiten ganz unterschiedliche Fristigkeiten haben können. Anlagevermögen kann Umschlagsdauern von ein, zwei oder vier Jahren haben und langfristigen Krediten gegenüberstehen, die nach sechs oder acht Jahren zurückzuzahlen sind.

Die vertikale Finanzierungsregel findet ihren Ausdruck in der

$$\text{Eigenkapitalquote} = \frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Gesamtkapital}} \quad \text{bzw. im Verschuldungsgrad} = \frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Eigenkapital}}$$

Eine weitere zentrale Kennzahl zur finanziellen Steuerung des Unternehmens ist das Working Capital. Zum Working Capital rechnen bei den Aktivpositionen die Vorräte und die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und auf der Passivseite die sonstigen Rückstellungen sowie die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen. Bei einem positiven Working Capital sind genügend langfristige Finanzmittel vorhanden, die zur Finanzierung des Umlaufvermögens herangezogen werden können. Allerdings indiziert es auch Kapitalbindung, d.h. es ist hier cash gebunden, welches nicht anderweitig verwendet werden kann. Zentrale Ansatzpunkte des Working-Capital-Managements sind:

- Die Senkung der Lagerreichweite
- Die Reduktion der Kundenziele
- Die Ausweitung der Lieferantenziele

Für die beispielhafte Berechnung der Kennzahlen dient folgende Bilanz als Ausgangsbasis:

Aktiva		Passiva	
Sachanlagen	500.000 €	Eigenkapital	300.000 €
Vorräte	50.000 €	Sonstige Rückstellungen	90.000 €
Forderungen LuL	100.000 €	Verbindlichkeiten LuL	45.000 €
Wertpapiere	15.000 €	Bankverbindlichk. (RLZ > 5J.)	250.000 €
Bank	20.000 €		
	685.000 €		685.000 €

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 209 -

$$\text{Liquidität 1. Grades} = \frac{20.000 \text{ €}}{90.000 \text{ €} + 45.000 \text{ €}} = 14,81 \%$$

$$\text{Liquidität 2. Grades} = \frac{20.000 \text{ €} + 100.000 \text{ €} + 15.000 \text{ €}}{90.000 \text{ €} + 45.000 \text{ €}} = 100,00 \%$$

$$\text{Liquidität 3. Grades} = \frac{20.000 \text{ €} + 100.000 \text{ €} + 15.000 \text{ €} + 50.000 \text{ €}}{90.000 \text{ €} + 45.000 \text{ €}} = 137,03 \%$$

$$\text{Goldene Bilanzregel} = \frac{500.000 \text{ €}}{300.000 \text{ €} + 250.000 \text{ €}} = 10:11$$

$$\text{Eigenkapitalquote} = \frac{300.000 \text{ €}}{685.000 \text{ €}} = 43,79 \%$$

$$\text{Verschuldungsgrad} = \frac{385.000 \text{ €}}{300.000 \text{ €}} = 128,33 \%$$

$$\text{Working Capital} = (50.000 \text{ €} + 100.000 \text{ €}) - (90.000 \text{ €} + 45.000 \text{ €}) = 15.000 \text{ €}$$

Um die errechneten Kennzahlen einstuft zu können, sind Branchenvergleiche sinnvoll. Diese ermöglichen eine bessere Interpretation der Kennzahlen, da es nicht immer allgemeingültige Aussagen gibt, in welchem Bereich sich die jeweiligen Kennzahlen befinden sollten.

Kapitalbedarf und Finanzplanung

Sinn und Zweck der Finanzplanung ist es, frühzeitig sowohl eine mögliche Illiquidität als auch Überliquidität aufzudecken. Wie bei der Liquidität ist auch bei der Finanzplanung zwischen kurz- mittel- und langfristiger Planung zu unterscheiden.

Bezeichnung	Prognosezeitraum	Planungseinheit
Kurzfristiger Finanzplan (Liquiditätsstatus)	1 Woche bis 1 Monat	Tag
Mittelfristiger Finanzplan (Finanzplan im engeren Sinn)	1 Jahr	Woche oder Monat
Langfristiger Finanzplan (Kapitalbedarfsplan)	2 bis 5 Jahre	Jahr

Abb.: Zeitliche Einteilung der Finanzpläne

Nach dem Abstand zweier Planungszeitpunkte unterscheidet man zwischen Fein- und Grobplänen.

Merke: Man spricht von einer Finanzplanung, wenn ein Wirtschaftssubjekt eine Kapitalbedarfsrechnung in der Weise durchführt, dass eine Gegenüberstellung aller Einzahlungen, Auszahlungen und Geldbestände mit dem

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 210 -

Ziel vorgenommen wird, einen künftigen Kapitalbedarf oder -überschuss zu ermitteln.

Grundsätze der Finanzplanung sind:

- Vollständigkeit (Erfassung aller Ein- und Auszahlungen)
- Zeitpunktgenauigkeit (Zuordnung aller Zahlungen zu den Zeitpunkten, an denen sie liquiditätswirksam sind)
- Betragsgenauigkeit (möglichst genaue Ermittlung der Zahlungshöhe)
- Elastizität (umgehende und vollständige Berücksichtigung aller Änderungen)
- Regelmäßigkeit
- Kontrolle (Abstimmung der Plan- und Istwerte und Analyse von Abweichungen)
- Wirtschaftlichkeit

Bei der Finanzplanung ist zwischen dem sog. Sockelbedarf und dem Spitzenbedarf zu unterscheiden. Ersterer wird langfristig, letzterer kurzfristig finanziert.

Ein Finanzplan baut grundsätzlich auf den Größen Einzahlungen und Auszahlungen bzw. Einnahmen und Ausgaben auf.

Einnahmen = Einzahlungen + Forderungszugänge + Schuldenabgänge

Ausgaben = Auszahlungen + Forderungsabgänge + Schuldenzugänge

Von zentraler Bedeutung ist es, möglich Fehlbeträge, d.h. Unterdeckungen, frühzeitig zu erkennen und gegenzusteuern. Möglichkeiten zur Deckung eines vorübergehenden Fehlbetrags sind:

- die Erhöhung der Einnahmen (z.B. Zusatzaufträge, Preissteigerungen, Sale-and-lease-back)
- die zeitliche Vorverlagerung von Einnahmen (z.B. Verkürzung der Kunden-Zahlungsziele, schnellere Fakturierung, Intensivierung des Mahnwesens etc.)
- die Senkung der Ausgaben (z.B. Lagerabbau, Reduktion der Entnahmen etc.)
- die zeitliche Verschiebung von Ausgaben (z.B. Hinauszögern von Instandhaltungsmaßnahmen, Nichtinanspruchnahme von Skonti etc.)
- die Mobilisierung von Liquiditätsreserven bzw. die Aufnahme von weiterem Fremdkapital

Es muss eine Differenzierung von Einnahmen (Geldwert eines Verkaufs) und Einzahlung (Zugang liquider Mittel) sowie Ausgaben (Geldwert eines Einkaufs) und Auszahlung (Abgang liquider Mittel) vorgenommen werden. Nur wenn nicht auf Kredit ein- bzw. verkauft wird, sind Einzahlungen und Einnahmen sowie Auszahlungen und Ausgaben deckungsgleich.

Grundsätzlich entsteht Kapitalbedarf dadurch, dass Ein- und Auszahlungsströme im Zeitablauf nicht immer deckungsgleich sind. Sind die Auszahlungen pro betrachteter Periode größer als die Einzahlungen, dann entsteht Bedarf an zusätzlichen liquiden Mitteln, der als Kapitalbedarf bezeichnet wird. Der Kapitalbedarf KB_t im Zeitpunkt t ermittelt sich als die Differenz zwischen kumulierten Auszahlungen $\sum a$ und kumulierten Einzahlungen $\sum e$, die zwischen den Zeitpunkten 0 und t anfallen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 211 -

$$KB_t = \sum_0^t a - \sum_0^t e$$

Ist zu Beginn des Betrachtungszeitraums (t=0) noch ein Geldbestand (G) vorhanden, so ist dieser abzuziehen

$$KB_t = \sum_0^t a - \sum_0^t e - G_0$$

Ein Unternehmen mit einem Kassenbestand von 300 T€ plant für die kommenden Monate mit den folgenden Ein- und Auszahlungen und ermittelt daraus seinen Kapitalbedarf:

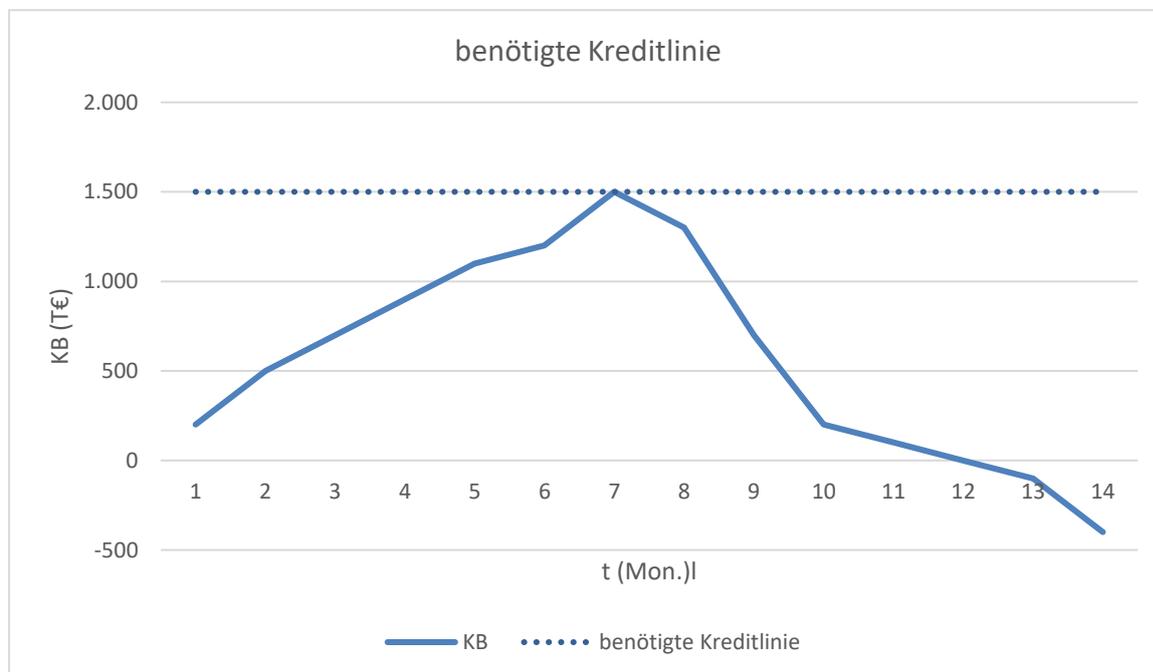
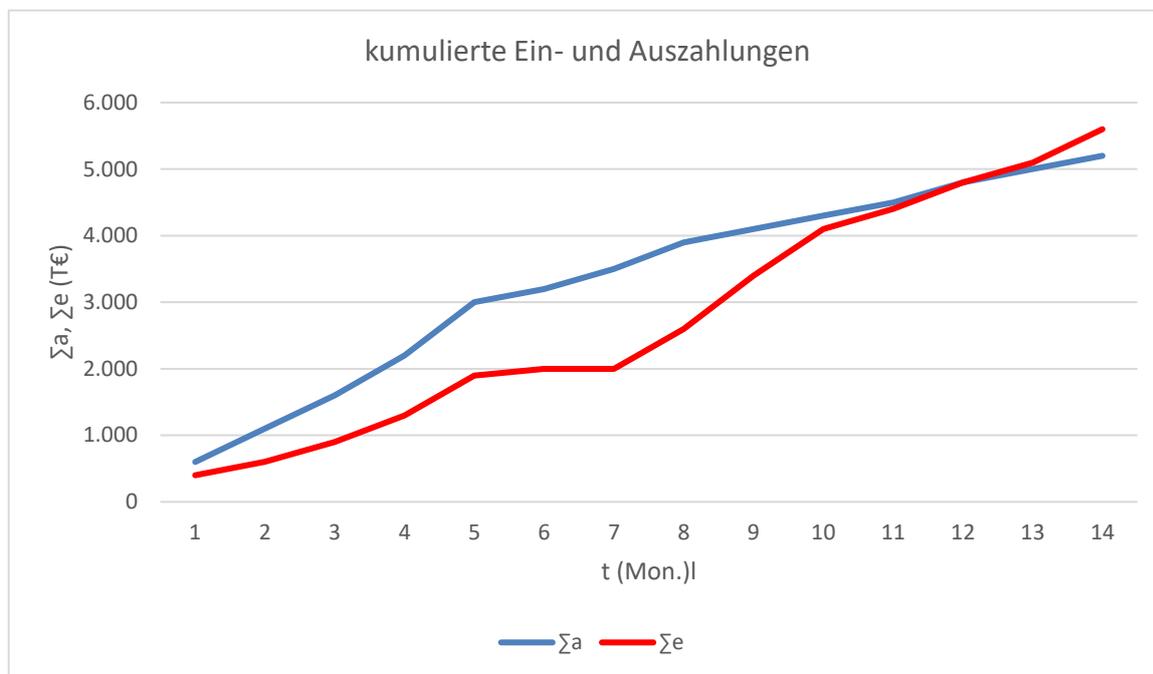
Monate	Einzahlung e (T€)	Auszahlung a (T€)	Kapitalbedarf		
			$\sum e$ (T€)	$\sum a$ (T€)	KB (T€)
Januar	100 (+300)	600	400	600	200
Februar	200	500	600	1.100	500
März	300	500	900	1.600	700
April	400	600	1.300	2.200	900
Mai	600	800	1.900	3.000	1.100
Juni	100	200	2.000	3.200	1.200
Juli	0	300	2.000	3.500	1.500
August	600	400	2.600	3.900	1.300
September	800	200	3.400	4.100	700
Oktober	700	200	4.100	4.300	200
November	300	200	4.400	4.500	100
Dezember	400	300	4.800	4.800	0
Januar	300	200	5.100	5.000	-100
Februar	500	200	5.600	5.200	-400

Abb.: Geplante Zahlungen und Ermittlung des Kapitalbedarfs

Für die Ermittlung des Kapitalbedarfs wurden die für die einzelnen Monate geplanten (erwarteten) Ein- und Auszahlungen kumuliert. Aus der Differenz zwischen den kumulierten Auszahlungen und den kumulierten Einzahlungen (inklusive anfänglicher Kassenbestand) ergibt sich der Kapitalbedarf. Es zeigt sich, dass dieser in den letzten beiden Monaten negativ ist, d. h. hier wird mit Überschüssen gerechnet. In den Monaten Januar bis November dagegen existiert ein positiver Kapitalbedarf, der im Juli mit

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 212 -

1.500 T€ sein Maximum erreicht. Grafisch lassen sich die kumulierten Ein- und Auszahlungen sowie den Kapitalbedarf in ihrer zeitlichen Entwicklung grafisch wie folgt darstellen:



	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 213 -

In den ersten elf Monaten existiert ein positiver Kapitalbedarf, der im Juli mit 1.500 T€ sein Maximum erreicht. Im zwölften Monat ist der Kapitalbedarf Null. Danach ist er negativ. Die betrachtete Unternehmung müsste spätestens im Juli über eine Kreditlinie verfügen können, die mindestens die Höhe des Kapitalbedarfs von 1.500 T€ erreicht. Nach dem zwölften Monat stellt sich das Problem der Anlage überschüssiger Geldmittel.

Notwendigkeit der „Kassenhaltung“

Es ist notwendig auch bei einer entsprechenden Kapitalbedarfsplanung einen „Kassenbestand“, d.h. einen Bestand an liquiden Mitteln zu halten, um unerwartete Zahlungen leisten zu können bzw. um einen Ausgleich zu haben, falls die geplanten Einzahlungen kleiner oder später sind als geplant. An sich hat der „Kassenbestand“ keinen eigenen ökonomischen Nutzen. Grundsätzlich ist jedes Unternehmen bestrebt, liquide Mittel rentabel anzulegen. Ideal wäre daher ein Kassenbestand von Null. Allerdings ist dieser Idealzustand in der Realität nicht erreichbar, ohne dadurch die Liquidität und damit die Existenz des Unternehmens zu gefährden.

5.6 Investitionsplanung und Investitionsrechnung

Investitionsplanung

Soll ein Betrieb errichtet oder soll ein bereits bestehender Betrieb durch Ersatzbeschaffung technisch oder wirtschaftlich verbrauchter Anlagen erhalten oder durch Rationalisierungsinvestitionen vergrößert werden, so muss diesen Maßnahmen eine genaue **Investitionsplanung** vorhergehen. Eine Investitionsentscheidung legt in vielen Fällen langfristig Art und Umfang der Leistungserstellung fest. Sie muss deshalb die Interdependenzen beachten, die zwischen den betrieblichen Teilbereichen bestehen, und sich aus allen Bereichen die erforderlichen Informationen beschaffen.

Ob andere Teilpläne dem Investitionsplan übergeordnet sind, hängt von der Art der Investitionen ab. Erweiterungsinvestitionen sind nur sinnvoll, wenn zuvor durch eine Marktanalyse die Absatzmöglichkeiten und die Konkurrenzverhältnisse analysiert worden sind. Dann baut auf dem Absatzplan der Produktionsplan auf, aus dem sich der Bedarf an Produktionsmitteln ergibt. Eine Investitionsrechnung kann aber ergeben, dass die Beschaffung von Produktionskapazitäten, die über die ermittelten Absatzmöglichkeiten hinausgehen, vorteilhaft ist, so dass von dieser Rechnung Rückwirkungen auf den Absatzbereich ausgehen und dort weitere Investitionen (Werbung, Schaffung neuer Absatzwege) erforderlich machen, die im Investitionsplan berücksichtigt werden müssen.

Da Erweiterungsinvestitionen im Produktionsbereich nicht nur neue Anlagen, sondern auch eine Vergrößerung des Umlaufvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) erfordern, geht auch von der Beschaffung dieser Faktoren ein Einfluss auf die Investitionsplanung (optimale Bestell- und Lagermengen) aus.

Von der Größe der geplanten Investition hängt der Umfang, von ihrer Art die Fristigkeit des Kapitalbedarfs ab. Hand in Hand mit der Planung der Investitionen muss deshalb die Planung der Kapitalbeschaffung für diese Investitionen erfolgen.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 214 -

Diese wenigen Hinweise mögen genügen, um zu zeigen, dass aus allen betrieblichen Bereichen Informationen beschafft, alle Investitionsalternativen und Finanzierungsmöglichkeiten ermittelt und ihre Auswirkungen auf alle Teilbereiche durchgerechnet werden müssen, damit sie in der Investitionsplanung berücksichtigt werden können. Je genauer die Interdependenzen zwischen den betrieblichen Teilbereichen im Rahmen einer Investitionsplanung beachtet werden, desto stärker kann das Risiko, das jeder Planung als Zukunftsrechnung anhaftet, eingeschränkt werden.

Investitionsrechnung

Will ein Betrieb eine Investition durchführen - sei es zur Erweiterung des Betriebs oder zur Ersatzbeschaffung von verbrauchten oder veralteten Anlagen, so stehen gewöhnlich verschiedene technische Anlagen oder Produktionsverfahren zur Wahl. Welche Anlage die vorteilhafteste ist, ist nicht allein ein Problem der technischen Ergiebigkeit, es genügt also nicht eine reine Mengenbetrachtung, sondern es muss berücksichtigt werden, dass der Betrieb für die Anlagen bei der Beschaffung und bei der Nutzung bestimmte Auszahlungen zu leisten hat, die über die Verkäufe der produzierten Güter als Einzahlungen wieder hereinkommen müssen. Wichtigstes Hilfsmittel der Investitionsplanung ist deshalb die **Investitionsrechnung**, mit deren Hilfe die Vorteilhaftigkeit eines Investitionsprojektes oder mehrerer Investitionsalternativen beurteilt wird.

Der Begriff der Investitionsrechnung wird häufig mit dem Begriff der **Wirtschaftlichkeitsrechnung** gleichgesetzt. Beide Rechnungen stimmen jedoch nur überein, wenn die größtmögliche Rentabilität (Verhältnis von Gewinn zu eingesetztem Kapital) durch Minimierung der Kosten (Kostenwirtschaftlichkeit) erreicht wird. Eine Minimierung der Kosten führt jedoch dann nicht zur Maximierung der Rentabilität, wenn die Ausbringungsmenge, bei der die geringsten Stückkosten erreicht werden, nicht in vollem Umfange absetzbar ist. Hier könnte eine Anlage mit geringerer Kapazität und höheren Stückkosten zwar weniger wirtschaftlich, aber rentabler sein. Außerdem gibt es Wirtschaftlichkeitsrechnungen, die andere Ziele als Investitionsrechnungen haben, z.B. die Ermittlung der optimalen Maschinenbelegung.

Die Investitionsentscheidung wird durch Investitionsrechnungen vorbereitet. Ziel einer jeden Investitionsrechnung sollte es sein, die Rentabilität einer geplanten Investition zu ermitteln, d. h. festzustellen, ob das in einem Investitionsprojekt gebundene Kapital sich in einer Höhe verzinst, die im Vergleich zu alternativen Anlagemöglichkeiten als ausreichend angesehen wird. Diesem Ziel werden allerdings aufgrund rechentechnischer Schwierigkeiten nicht alle Verfahren der Investitionsrechnung gerecht. Wenn ein Betrieb auf Kosten seiner Liquidität eine Sachinvestition durchführt, die ein größeres Risiko als ein Ausleihen der benötigten Mittel am Kapitalmarkt mit sich bringt, dann erwartet er von dieser Investition einen Ertrag, der höher als der Zins auf dem Kapitalmarkt ist.

Allgemein gesagt wird eine Investition dann noch durchgeführt, wenn sie die Wiedergewinnung der Anschaffungsauszahlungen und eine vom Investor als ausreichend angesehene Verzinsung des eingesetzten Kapitals erbringt. Anders formuliert: Eine Investition ist vorteilhaft, wenn die Summe der mit dem Investitionsobjekt erzielten Einzahlungen die Summe der laufenden Auszahlungen übersteigt und der Überschuss der Einzahlungen über die Auszahlungen die Amortisation und eine angemessene

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 215 -

Verzinsung des eingesetzten Kapitals ermöglicht. Die Berechnung der Vorteilhaftigkeit einer Investition setzt folglich die exakte Ermittlung der durch das Investitionsobjekt bedingten Einzahlungs- und Auszahlungsreihe voraus.

Bei der Berechnung der Vorteilhaftigkeit von Investitionen kann es sich

- (1) um die isolierte Betrachtung eines einzelnen Investitionsprojektes oder
- (2) um den Vergleich von zwei oder mehreren Investitionsprojekten gleichen Verwendungszwecks handeln, von denen eines ausgewählt wird.

Darüber hinaus stellt sich

- (3) das Problem, unter Berücksichtigung der finanziellen, technischen und absatzmäßigen Möglichkeiten des Betriebes ein optimales Investitionsbudget zu ermitteln, d. h. eine optimale Kombination der verschiedenen Investitionsprojekte und der Finanzierungsmöglichkeiten des Betriebes herzustellen.

Im ersten Falle handelt es sich darum, festzustellen, ob ein einziges Investitionsprojekt den Rentabilitätserwartungen (Kalkulationszinsfuß) des Betriebes entspricht. Im zweiten Fall des Vergleichs mehrerer Möglichkeiten entsteht außerdem das Problem, die Investitionen vergleichbar zu machen und diejenige Investition zu bestimmen, die ein Höchstmaß an Rentabilität verspricht.

Praxis und Theorie haben eine Anzahl von Rechenverfahren zur Bestimmung der Vorteilhaftigkeit von Investitionen entwickelt. Die für diese Rechnungen benötigten Größen sind die Auszahlungen, die Einzahlungen, der Zinsfuß und die Investitionsdauer. **Auszahlungen** führen zu einem Abfluss von liquiden Mitteln bei der Anschaffung des Investitionsobjektes und in Form von laufenden Betriebsausgaben (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Löhne usw.), die anfallen, wenn mit dem Investitionsobjekt Betriebsleistungen erstellt werden; **Einzahlungen** stellen einen Zufluss liquider Mittel aus dem Umsatz der produzierten Leistungen oder der Veräußerung des Investitionsobjektes (Restverkaufserlös) dar.

Investitionsrechnungen beruhen nicht immer auf der Grundlage von Einzahlungen und Auszahlungen, sondern werden zuweilen auf der Basis von Einnahmen und Ausgaben durchgeführt. Das ist dann berechtigt, wenn es sich bei einer Investitionsrechnung um eine Totalbetrachtung handelt, bei der keine Kreditkäufe bzw. Kreditverkäufe vorkommen. Die Verfahren der Praxis, die in der Regel auf einer kurzfristigen Betrachtung beruhen, verwenden dagegen meistens Kosten und Erlöse als Grundlage.

Beispiel:

Im Rahmen der Produktentwicklung hat das Unternehmen ein Produkt entwickelt, welches reißenden Absatz findet. Zur Ausweitung der Produktion muss auf ein maschinelles Verfahren umgestellt werden. Nach intensiven Überlegungen kommen zwei alternative Maschinen in Frage:

	Maschine A	Maschine B
Anschaffungskosten (€)	8.000	10.000
Nutzungsdauer (Jahre)	4	4
Max. Kapazität (Stück/Jahr)	4.000	5.000
Zinssatz (% p.a.)	3	3
Fixe Raumkosten (€/Jahr)	1.200	1.800

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 216 -

Materialkosten (€/Stück)	1,20	0,90
Wartungskosten (€/Stück)	0,50	0,25
Energiekosten (€/Stück)	0,20	0,15
Sonstige variable Kosten (€/Jahr)	400	1.000
Liquidationserlös(€)	200	1.000

Kostenvergleichsrechnung

Welche Maschine sollte der Unternehmer auf Basis der Kostenvergleichsrechnung (Vollauslastung unterstellt) wählen?

Zielsetzung der Kostenvergleichsrechnung ist es, über den Vergleich der Kosten der infrage kommenden Alternativen diejenige auszuwählen, die die geringsten Kosten in der betrachteten Periode verursacht. Folglich sind in einem ersten Lösungsschritt die Kosten der Alternativen zusammenzustellen. Es macht dabei für weitere Berechnungen Sinn, bereits an dieser Stelle in variable und fixe Kosten zu unterscheiden.

Fixe Kosten:

Zu den fixen Kosten zählen u.a. die kalkulatorischen Abschreibungen sowie die kalkulatorischen Zinsen.

Kalkulatorische Abschreibungen = (Anschaffungskosten – Liquidationserlös) / Nutzungsdauer

Maschine A (8.000 € - 200 €) / 4 = 1.950 €

Maschine B (10.000 € - 1.000 €) / 4 = 2.250 €

Kalkulatorische Zinsen = (Anschaffungskosten + Liquidationserlös) / 2 * i

Maschine A (8.000 € + 200 €) / 2 * 0,03 = 123 €

Maschine B (10.000 € + 1.000 €) / 2 * 0,03 = 165 €

Als weitere fixe Kosten sind noch die Raumkosten zu berücksichtigen.

Fixe Kosten	Maschine A	Maschine B
Kalk. Abschreibung	1.950 €	2.250 €
Kalk. Zinsen	123 €	165 €
Raumkosten	1.200 €	1.800 €
Summe fixe Kosten	3.273 €	4.215 €

Variable Kosten:

Variable Kosten	Maschine A	Maschine B
Wartungskosten (€/Stück)	0,50	0,25
Materialkosten (€/Stück)	1,20	0,90
Energie (€/Stück)	0,20	0,15
Sonstige variable Kosten (€/Stück)	400 € / 4.000 St = 0,10	1.000 € / 5.000 St = 0,20

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 217 -

Summe variable Kosten / Stück	2,00 €	1,50 €
Summe variable Kosten (€/Jahr)	4.000 St + 2 €/St = 8.000 €	5.000 St* 1,5 €/St = 7.500 €

Kostenvergleich:

Für die Entscheidung, welche Maschine aufgrund des Kostenvergleichs zu bevorzugen ist, sind die Gesamtkosten zu ermitteln.

	Maschine A	Maschine B
Summe fixe Kosten (€/Jahr)	3.273 €	4.215 €
Summe variable Kosten (€/Jahr)	8.000 €	7.500 €
Gesamtkosten (Vollauslastung)	11.273 €	11.715 €

Maschine A hat geringere Gesamtkosten als Maschine B. Allerdings hat Maschine B eine höhere Kapazität. Unter der Voraussetzung, dass die produzierten Stückzahlen auf jeden Fall abgesetzt werden können, ist ein Vergleich auf Basis der Stückkosten notwendig.

	Maschine A	Maschine B
Stückkosten	11.273 €/4.000 St. = 2,8183 €/St.	11.715 €/5.000 St. = 2,343 €/St.

Auf Basis der Stückkosten ist Maschine B vorteilhaft.

Kritische Menge

Ermittlung der kritischen Menge:

Im Folgenden soll ermittelt werden, bis zu welcher Menge welche Maschine vorteilhaft ist. Diese Frage ist v.a. relevant, da nicht immer vorab die absetzbaren Stückzahlen bekannt sind. Die Ermittlung der kritischen Menge erfolgt mit Hilfe der linearen Kostenfunktion $K = K_{\text{fix}} + K_{\text{var}} \cdot x$

Maschine A $K_A = 3.273 \text{ €} + 2 \text{ €/St.} \cdot x$

Maschine B $K_B = 4.215 \text{ €} + 1,5 \text{ €/St.} \cdot x$

Durch Gleichsetzen der Gleichungen und Auflösen nach x , ergibt sich die kritische Auslastung.

$$3.273 \text{ €} + 2 \text{ €/St.} \cdot x = 4.215 \text{ €} + 1,5 \text{ €/St.} \cdot x$$

$$X = 1.884 \text{ St.}$$

Bei 1.884 St. Sind die Kosten der Maschine A und der Maschine B gleich. Werden weniger Stück produziert, so ist die Maschine mit den niedrigeren fixen Kosten zu wählen. Wird mehr als die kritische Menge produziert, ist die Maschine mit den höheren Fixkosten und den niedrigeren variablen Kosten vorteilhaft.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 218 -

Gewinnvergleichsrechnung

Es ist die Frage zu beantworten, welche Maschine vorteilhaft ist, wenn bei den Produkten der Maschine A das Stück zu 4 € verkauft werden kann und bei der Maschine B aufgrund der höherwertigen Verarbeitung ein Verkaufspreis von 4,50 € pro Stück erzielt wird.

Der Gewinn ergibt sich aus dem Erlös abzüglich der Kosten. Es wird eine mögliche Vollauslastung bei beiden Maschinen unterstellt.

Maschine A Gewinn_A = 4.000 St. * 4,00 € / St. – 11.273 € = 4.727 €

Maschine B Gewinn_B = 5.000 St. * 4,50 € / St. – 11.715 € = 10.785 €

Demnach sollte Maschine B gewählt werden.

Rentabilitätsvergleichsrechnung

Wie hoch ist die Rentabilität der jeweiligen Maschine?

Ergänzend zur Gewinnvergleichsrechnung wird bei der Rentabilitätsvergleichsrechnung die unterschiedlich hohe Kapitalbindung berücksichtigt.

Rentabilität $r = (\text{Gewinn} + \text{kalk. Zinsen}) / ((\text{Anschaffungskosten} + \text{Liquidationserlös})/2) * 100$

$r_A = (4.727 \text{ €} + 123 \text{ €}) / ((8.000 \text{ €} + 200 \text{ €})/2) * 100 = 118,29 \%$

$r_B = (10.785 \text{ €} + 165 \text{ €}) / ((10.000 \text{ €} + 1.000 \text{ €})/2) * 100 = 199,09 \%$

Maschine B hat die höhere Rendite und ist daher zu empfehlen.

Statische Amortisationsdauer

Die statische Amortisationsdauer gibt an, zu welchem Zeitpunkt die durch das Investitionsprojekt erwirtschafteten Einzahlungen die mit diesem Projekt verbundenen Auszahlungen kompensiert haben.

$$t_{AM} = \frac{\text{Anschaffungskosten} - \text{Liquidationserlös}}{\text{Gewinn} + \text{Abschreibungen} + \text{kalk. Zinsen}}$$

$$t_{AMA} = \frac{8.000 \text{ €} - 200 \text{ €}}{4.727 \text{ €} + 1.950 \text{ €} + 123 \text{ €}} = 1,1471 \text{ Jahre}$$

$$t_{AMB} = \frac{10.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €}}{10.785 \text{ €} + 2.250 \text{ €} + 165 \text{ €}} = 0,6818 \text{ Jahre}$$

5.7 Kreditrisiken und Förderungsmangement

Kreditrisiko

Das **Kreditrisiko** kann in **verschiedene Arten** unterteilt werden:

- Ausfallrisiko
- Adressenausfallrisiko
- Länderrisiko

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 219 -

Das **Ausfallrisiko** wird als eine Form des Kreditrisikos angesehen. Darunter versteht man die Gefahr, dass ein Kreditnehmer seiner Verpflichtung zur Tilgung des Kredits sowie der Zahlung der vertraglich vereinbarten Zinsen nicht oder nur zum Teil nachkommt. Auch bei Insolvenz eines Unternehmens, dessen Anteile oder Wertpapiere ein Anleger erworben hat, kann von einem Ausfallrisiko gesprochen werden. Werden Kredite mit Sicherheiten, zum Beispiel Bürgschaften, Grundschulden oder Pfandrechten abgedeckt, kann das Kreditrisiko eines möglichen Ausfalls reduziert werden. Dieses Ausfallrisiko besteht auch bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Das sogenannte **Adressenausfallrisiko**, welches ebenso wie das Ausfallrisiko zu den allgemeinen Kreditrisiken zählt, beschreibt das Risiko eines teilweise oder vollständigen Ausfalls einer vom Geschäftspartner zugesagten Leistung. Demnach besteht die Gefahr, dass der Schuldner den vertraglich vereinbarten Forderungen und Zahlungen nicht mehr nachkommt. Das Adressenausfallrisiko umfasst die möglichen Ausfallrisiken aus bilanzwirksamen und bilanzunwirksamen Geschäften, Eindeckungsrisiken und Emittentenrisiken.

Neben den bereits genannten Arten von Kreditrisiken gibt es zudem noch das **Länderisiko**, welches als ein auf einzelne Länder bezogenes Kreditrisiko verstanden werden kann. Hierbei besteht bei Auslandsinvestitionen, Auslandskrediten oder Exportverkäufen das Risiko eines finanziellen Verlusts durch Zahlungsunfähigkeit des Empfängers oder mögliche Krisensituationen. Diese können durch wirtschaftliche Gründe, legale oder illegale politische Gründe innerhalb oder außerhalb des Empfängerlandes aber auch durch Einwirkungen der Natur ausgelöst werden.

Die Kreditrisiken sind in der Finanzplanung mit zu berücksichtigen. Dies kann aufgrund erfahrungsmäßiger Wahrscheinlichkeiten oder aber auch aufgrund konkreter einzelner Sachverhalte geschehen.

Forderungsmanagement

Wie bereits dargestellt ist die Liquiditätssicherung ein zentrales Unternehmensthema. Die Regelverjährung von Zahlungsansprüchen beträgt in Deutschland drei Jahre. Diese gilt es im Auge zu behalten und rechtzeitig ein gerichtliches Mahnverfahren einzuleiten bzw. mit dem Schuldner einen Verjährungsverzicht zu vereinbaren, denn Mahnungen verhindern die Verjährung nicht, wenn der Schuldner auf diese nicht reagiert. Zentraler Bestandteil des Forderungsmanagements ist u.a. die Bonitätsprüfung. Darüber hinaus gehören zum Forderungsmanagement alle Maßnahmen, die bereits vor der Annahme von Aufträgen, während der Laufzeit der Forderungen und bei drohendem Ausfall von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen getroffen werden. Ziel sind:

- Die Verkürzung des effektiven Kundenzahlungsziels zwecks Erhöhung der Liquidität und Reduzierung der Kapitalbindung
- Die Verminderung von Forderungsausfällen
- Die Verbesserung des Ergebnisses und damit die Existenzsicherung des Unternehmens

Bei Lieferungen und Leistungen auf Ziel werden den Kunden zinslose Kredite gewährt. Dabei handelt es sich um kurzfristige Kredite. Forderungsausfälle wirken sich auf die Liquidität und den Gewinn des Unternehmens aus.

	Fachassistent/in Rechnungswesen und Controlling		
	B	Internes Rechnungswesen	- 220 -

Das Gesamtrisiko setzt sich dabei aus dem Risiko des Ausfalls des Kaufpreises, des Anfalls zusätzlicher Finanzierungskosten und der mit der Eintreibung der Forderungen verbundenen Kosten zusammen. Zahlt der Kunde nicht, ist nicht nur der Kaufpreis verloren. Der Lieferant kann seinerseits in Zahlungsschwierigkeiten geraten, wenn er den Kaufpreis und dessen termingerechten Eingang bereits in seiner Liquiditätsplanung berücksichtigt hat.

Zu den Maßnahmen des Forderungsmanagements gehören die Bonitätsprüfung, organisatorische und vertragliche Maßnahmen zur Risikominimierung, das Debitorencontrolling und das Mahnwesen.

Bei der Bonitätsprüfung werden vor dem Vertragsabschluss die aktuellen Risiken aus der geschäftlichen Beziehung geprüft. Die Bonitätsprüfung ist der Schwerpunkt der Risikoanalyse.

Informationen zur Bonität potenzieller und auch bereits vorhandener Geschäftspartner sind erhältlich aus den Erfahrungen des Außendienstes, durch Bankauskünfte, über entsprechende Anfragen bei Wirtschaftsauskunfteien und aus Schuldnerverzeichnissen, aus offengelegten Jahresabschlüssen der Geschäftspartner, aus Pressebereichen etc..

Zur Risikominimierung sind insbesondere bei Neukunden Kreditlimits sowie Zahlungsvereinbarungen wie z.B. Vorkasse oder Lastschriftinzug zu vereinbaren. Bei Überschreiten des Kreditlimits sollte eine Liefersperre in Kraft treten. Bei Bestandskunden ist das Kreditlimit zu überwachen, das Zahlungsverhalten zu beobachten sowie auf Frühwarnsignale zu achten. Sinn und Zweck des Debitorencontrollings ist die Überwachung des Zahlungsverhaltens und bei dessen Verschlechterung u.a. die Information des Vertriebs. Die Überwachung erfolgt anhand betriebswirtschaftlicher Kennzahlen wie z.B. Ausfallquote, Umschlagshäufigkeit der Forderungen, durchschnittliche Forderungseinzugsdauer etc.

Zum Forderungsmanagement gehört schließlich auch ein professionelles Mahnwesen, welches bereits mit dem Ordnen, Registrieren und dem Organisieren offener Zahlungen beginnt. Ziel ist dabei stets, Zahlungsausfälle zu vermeiden und die Liquidität des Unternehmens zu sichern. Dabei ist zwischen außergerichtlichem Mahnverfahren und gerichtlichem Mahn- und Klageverfahren zu unterscheiden. Hier kann der Steuerberater seinen Mandanten hilfreich zur Seite stehen.

Das Forderungsmanagement ist eine der Grundlagen für eine effektive und aussagekräftige Finanzplanung.