



Leseprobe aus Bachert, Eischer und Held, Kosten- und Leistungsrechnung,

ISBN 978-3-7799-4417-1

© 2017 Beltz Verlag, Weinheim Basel

[http://www.beltz.de/de/nc/verlagsgruppe-beltz/gesamtprogramm.html?](http://www.beltz.de/de/nc/verlagsgruppe-beltz/gesamtprogramm.html?isbn=978-3-7799-4417-1)

isbn=978-3-7799-4417-1

Acht zentrale Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung

1 Einführung in die Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist ein wichtiger Bestandteil des Rechnungswesens. Das Rechnungswesen wird dabei als zentraler Informationssammler und -lieferant in der Nonprofit-Organisation tätig. Es bildet sämtliche Transaktionen, die in Geldeinheiten ablaufen. Es gibt eine Fülle verschiedener Ansätze, das Rechnungswesen in einzelne Gebiete einzuteilen (vgl. Macha 2007: 1). Der Reichskontenrahmen von 1937 unterscheidet eine traditionelle Organisationsstruktur bestehend aus der Finanzbuchhaltung, der Kosten- und Leistungsrechnung, der Statistik und Vergleichsrechnung sowie der Planungsrechnung. Die folgende Grafik bildet diese Organisationsstruktur ab.

ABB 1: Traditionelle Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens (ebd.)



Finanzbuchhaltung Die Finanzbuchhaltung führt die Buchhaltung durch. Sie wird auch als Geschäftsbuchführung bezeichnet. Sie erfasst dabei alle Geschäftsvorfälle der Nonprofit-Organisation. Zu den Geschäftsvorfällen gehören die Ausgangsrechnungen, die für die erbrachten Leistungen geschrieben werden, ebenso wie die Eingangsrechnungen, die für erhaltene Waren und Dienstleistungen von den Lieferanten und Geschäftspartnern eingehen. Die Geschäftsvorfälle werden in der Finanzbuchhaltung ordnungsgemäß und planmäßig nach sachlichen Gesichtspunkten geordnet und lückenlos dargestellt.

„Die Geschäftsvorfälle werden zunächst chronologisch im Grundbuch und danach systematisch im Hauptbuch festgehalten, wobei

eine Aufteilung in Bestandskonten und Erfolgskonten erfolgt. Die Finanzbuchhaltung ist die Grundlage für den Jahresabschluss, der aus der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und bei Kapitalgesellschaften zusätzlich dem Anhang besteht. Sie ermöglicht die Ermittlung des Erfolges des Unternehmens, liefert die Bemessungsgrundlagen für die Steuern und dient der Liquiditäts- und Finanzkontrolle“ (Olfert, 2001: 29).

Sie wird als externes Rechnungswesen bezeichnet. Neben der Buchführung existiert das interne Rechnungswesen. Ein wichtiger Bestandteil des internen Rechnungswesens ist die Kosten- und Leistungsrechnung.

Die *Kosten- und Leistungsrechnung* wird auch als Betriebsbuchführung oder Betriebsabrechnung genannt. Mit Ihrer Hilfe werden Kalkulationen durchgeführt. Sie übernimmt die Aufgabe der Informationsversorgung, der Planung, Steuerung und Kontrolle in der Nonprofit-Organisation. Zur Erfüllung dieser Aufgabe bedient sie sich der folgenden Elemente:

*Kosten- und
Leistungsrechnung*

- Kostenartenrechnung
- Kostenstellenrechnung
- Kostenträgerrechnung

Sie begegnet uns in vielen Bereichen der Nonprofit-Organisation in der Praxis zum einen als integriert oder angeschlossene Kalkulation aus der Finanzbuchführung. In diesem Fall wird Sie als Kostenarten- und Kostenstellenrechnung durchgeführt. Oder sie wird davon losgelöst im Rahmen der Entgelt-/Vergütungskalkulation als Kostenträgerrechnung angewendet.

Ein integriertes Konzept des Controllings verwirklichen die Diakonischen Werke Württemberg und Baden sowohl in ihrem Rechnungswesen als Landesgeschäftsstellen der Diakonien als auch als Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege. Die Basis dieses Konzepts bildet ein Musterkontenplan. Dieser enthält einerseits maßgebliche Hinweise wie eine darauf aufbauende Kosten- und Leistungsrechnung (mit Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern) gestaltet werden kann und andererseits grundlegende Aspekte für das operative Controlling (Wirtschaftsplanung und Berichtswesen mit Kennzahlen).

Die folgende Abbildung stellt das Deckblatt der Kostenstellenplans auf Basis der Pflegebuchführungsverordnung dar:

Musterkontenplan der Diakonie Baden-Württemberg Stand 2016



**Statistik und
Vergleichsrechnung**

Die *Statistik und Vergleichsrechnung* erstellt – wie der Name schon sagt – Statistiken und Vergleichsrechnungen. Die Statistik sammelt eine Vielzahl von Daten, analysiert diese und stellt sie in tabellarischer oder grafischer Form dar. Die Statistik wird vor allem in Form einer Vergleichsrechnung durchgeführt. Der Vergleich wird dabei als Zeitvergleich, Verfahrensvergleich oder SOLL-IST-Vergleich vorgenommen. Ferner kann ein zwischenbetrieblicher Vergleich oder auch ein Betriebsvergleich angewendet werden. Für alle Bereiche der Nonprofit-Organisation können Statistiken durchgeführt werden. Beispielhaft können genannt werden:

- Personalstatistiken
- Bewohner-/Klientenstatistiken
- Leistungs-/Belegungsstatistiken
- Kostenstatistiken
- Einkaufsstatistiken
- Lagerstatistiken

Diese Statistiken sind wichtige Informationsquellen, die in konzentrierter Form wichtige Daten aufbereiten, zusammenstellen und anschaulich machen (vgl. Olfert 2001: 34).

Die *Planungsrechnung* entspricht weitestgehend dem, was wir heute unter Controlling verstehen. Zentrale Elemente des Controlling wie die Budgetierung oder das Berichtswesen werden hier angesiedelt. Mit ihrer Hilfe wird Budgetplanung durchgeführt. Sie enthält die Sollvorgaben für die Kosten und Leistungen des Unternehmens. (vgl. Macha 2007: 240ff).

Planungsrechnung

Fazit

Die Finanzbuchführung bildet die Grundlage der Kosten- und Leistungsrechnung. Zum Zwecke der Kalkulation werden die Daten der Finanzbuchführung an die Kosten- und Leistungsrechnung übergeben. Rein quantitativ handelt es sich dabei um einen Großteil des für die Kalkulationen und Planungen benötigten Datenmaterials. Oftmals wird die Kosten- und Leistungsrechnung auch ausschließlich damit durchgeführt.

Finanzbuchführung

Die Kosten- und Leistungsrechnung wiederum stellt eine wichtige Basis des Controlling dar. In der Praxis des betrieblichen Rechnungswesens in den Nonprofit-Organisationen führen diese ihre Kosten- und Leistungsrechnung auf der Grundlage der Daten der Finanzbuchführung durch, indem sie mit den Aufwands- und Ertragsdaten der Konten weiterarbeiten. Es werden dabei direkt die Buchungen auf den Aufwands- und Ertragskonten für die Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung verwendet. Eine gesonderte zusätzliche Kostenartenrechnung findet in der Regel oftmals nicht statt. Die Konten aus der Finanzbuchführung entsprechen in diesen Fällen den Kostenarten.

*Kosten- und
Leistungsrechnung*

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist sowohl in Bezug der aufbereiteten Daten z. B. in Form der Berichte als auch wegen der entwickelten und angewendeten Instrumente für die Durchführung und praktische Anwendung des Controlling von zentraler Bedeutung. Fragt man Controller welche Instrumente für das operative Controlling für sie wichtig sind, erhält man als Antwort, dass es die der Kosten- und Leistungsrechnung sind. Hier wiederum spielen die Kostenstellenrechnung als Steuerungsinstrument und die Kostenträgerrechnung als Finanzierungsinstrument die maßgeblichen Rollen.

1.1 Die Finanzbuchführung

Die Techniken zur Finanzbuchführung und im Speziellen zur doppelten Buchführung lassen sich auf vier zentrale Regeln beschränken. Diese zentralen Regeln werden im folgenden Text ausgeführt. Sie sind für das Verständnis der Kalkulationen und der Herleitung der Begriffe in der Kosten- und Leistungsrechnung aber fast noch wichtiger für die Praxis in der Nonprofit-Organisation von grundlegender Bedeutung. Man könnte es auch vereinfacht ausdrücken:

An Soll und Haben führt kein Weg vorbei, wenn es um die Belange der Kosten- und Leistungsrechnung geht.

Die Buchführungstechniken sind über Jahrhunderte hinweg von kaufmännisch denkenden Menschen entwickelt worden. Erstmals finden sich Buchungsbelege in Form von Tontafeln ca. 3000 bis 2800 Jahre v. Chr. Im Tempel *Dublal-mach* in Ur existiert im Jahr 2900 v. Chr. eine erste Fabrik-buch-haltung. Bereits 1728 v. Chr. gibt es eine Buchführungspflicht für Kaufleute in Babylonien.

Es werden heute drei Ausprägungen der Finanzbuchführung unterschieden. Diese sind:

- Die Einfache Buchführung
- Die Kameralistische Buchführung und
- Die doppelte Buchführung.

Die doppelte Buchführung bildet mit ihren ausgefeilten Regeln eine Grundlage für die Kosten- und Leistungsrechnung. Aus diesem Grund wird die doppelte Buchführung näher beschrieben. Die folgenden Gesichtspunkte der doppelten Buchführung stellen ihre Essentials dar:

- Die Bilanz
- Das T-Konto
- Die Buchungssätze Soll an Haben
- Aktiv- und Passivkonten (Bestandskonten)
- Aufwands- und Ertragskonten (Erfolgskonten)

Was ist eine Bilanz?

Aller Anfang der Finanzbuchführung liegt in der Inventur begründet. Der Kaufmann ermittelt durch diese Tätigkeit sein Inventar. Das Inventar bildet sein Vermögen und seine Schulden ab.

Das Vermögen zeigt uns was der Kaufmann in seinem Betrieb investiert hat. Es handelt sich dabei u.a. um Grundstücke, Gebäude, Fahrzeuge, Vorräte und Bankguthaben. Die Schulden stellen die Fremdmittel dar, die beispielsweise zur Finanzierung von Produktionsanlagen aufgenommen worden sind. Es handelt sich beispielsweise um Kredite, Darlehen und Hypotheken. Er ermittelt sein Eigenkapital über die Gleichung $\text{Vermögen} - \text{Fremdkapital} = \text{Eigenkapital}$.

Vermögen und
Schulden

Diese Berechnung macht deutlich, dass es sich beim Eigenkapital um keine Größe handelt, die in irgendeiner Form physisch greifbar ist. Vielmehr entsteht das Eigenkapital durch die Differenzbildung des Vermögens abzüglich des vorhandenen Fremdkapitals. Die Formel zur Berechnung lautet:

$$\text{Vermögen} - \text{Fremdkapital} = \text{Eigenkapital}$$

Für die Zwecke einer strukturierten und geordneten Darstellung des Vermögens und des Kapitals bedient sich die doppelte Buchführung der Bilanz. Die Bilanz stellt das Vermögen aufgeteilt in Anlagevermögen und Umlaufvermögen auf ihrer linken Seite dar. Diese Seite heißt Aktiva. Die rechte Seite der Bilanz heißt Passiva. Sie stellt das Eigenkapital und das Fremdkapital dar.

Aktiva und Passiva

Regel 1 Bilanz

In der Bilanz sind die Aktiva links und die Passiva rechts abgebildet.
Die Summe beider Seiten muss jeweils gleich groß sein.

Das folgende Schaubild zeigt eine exemplarische Bilanz auf. Das Anlage- und Umlaufvermögen ist dabei weiter untergliedert. Ebenso ist das Fremdkapital mit verschiedenen Positionen vertreten:

ABB 2: Bilanz zum 31.12.

Bilanz zum 31.12. ...			
Aktiva		Passiva	
Berichtsjahr Euro		Berichtsjahr Euro	
<i>Anlagevermögen</i>		<i>Eigenkapital</i>	
Gebäude	100.000	Eigenkapital	290.000
Maschinen	50.000		
BuG-Ausstattung	50.000		
Fuhrpark	50.000		
<i>Umlaufvermögen</i>		<i>Fremdkapital</i>	
Waren		Rückstellungen	50.000
Forderungen	20.000	Darlehen	20.000
Kasse	10.000	Verbindlichkeiten aus Lieferungen	
Bankguthaben	10.000	Leistungen	30.000
	100.000		
Gesamt	390.000		390.000

*Zugänge und
Abgänge*

Wie werden nun Zugänge oder Abgänge der Bestände auf diesen Positionen der Bilanz erfasst?

Die Antwort darauf lautet: Verzeichnen die Bankguthaben z. B. durch eine Kreditaufnahme einen Zuwachs, wächst das Bankguthaben auf der Aktivseite der Bilanz. Auf der Passivseite der Bilanz dagegen nehmen die Darlehen zu.

Würden alle Geschäftsvorfälle eines Jahres in der Bilanz gebucht, hätte dies im Wesentlichen drei Nachteile:

- Der Aufwand nach jeder Buchung eine neue Bilanz zu erstellen ist hoch
- Die Übersichtlichkeit und Transparenz der Darstellung ist nicht optimal und
- Die historische Verfolgung der Zu- und Abgänge ist nur mühsam nachvollziehbar.

Aus diesem Grund werden die T-Konten an dieser Stelle eingeführt.

Was ist ein T-Konto?

Ein T-Konto ist eine ganz bestimmte Form der Darstellung für Bestands-Zugänge oder -Abgänge in den einzelnen Bilanzpositionen. Die linke Seite dieser so genannten T-Konten heißt immer *Soll*, die rechte Seite dieser T-Konten heißt immer *Haben*. Dabei

spielt es keine Rolle, ob es sich um ein Aktivkonto oder um ein Passivkonto handelt. Beide Worte – Soll und Haben – haben nicht die Bedeutung, die wir ihnen umgangssprachlich zuweisen. T-Konto heißt diese Kontenform deshalb, weil zwei Striche ein großes „T“ bilden. Sie trennen Soll und Haben voneinander. Die Euro-Beträge werden unter den Begriffen Soll und Haben dargestellt.

Ein T-Konto sieht folgendermaßen aus:

Aktivkonto Vorräte	
Soll	Haben

Als einfache Faustregel im Zusammenhang mit den T-Konten, kann formuliert werden, dass Aktivkonten auf der Soll-Seite und Passivkonten auf der Haben-Seite Zugänge verzeichnen. Auf den Aktiv- und Passivkonten werden die Bestände der Nonprofit-Organisation dargestellt. Im Zusammenhang mit Zugängen auf diesen Konten wird daher folgerichtig von Bestandsmehrungen gesprochen. Abgänge auf diesen Konten heißen Bestandsminderungen.

*Bestandsmehrungen
und Bestands-
minderungen*

Regel 2 Bestandsmehrungen (Zugänge) auf den Bestandskonten

Aktivkonten	Soll	Bestandsmehrung (Zugang)
Passivkonten	Haben	Bestandsmehrung (Zugang)

Umgekehrt gilt natürlich, dass Passivkonten im Soll abnehmen bzw. Bestandsminderungen im Soll gebucht werden. Aktivkonten weisen Bestandsminderungen im Haben aus.

Ein Beispiel für Buchungen auf aktiven Bestandskonten sieht folgendermaßen aus:

*Buchung auf
Aktivkonten*

Die Nonprofit-Organisation kauft für die Produktion in Ihrer Werkstatt für Menschen mit Behinderungen Vorräte (WfMB)¹.

1 Das gängige Kürzel für Werkstätten für Behinderte lautet WfBM, der Autor verwendet diese Bezeichnung und dieses Kürzel nicht. Den Menschen mit Behinderungen gerecht wird die Bezeichnung "Werkstätten für Menschen mit Behinderungen (WfMB)".

Sie verwendet dazu Geld aus der Kasse und zwar 100 Euro. Die grafische Darstellung dieses Vorgangs auf T-Konten stellt sich wie folgt dar:

Vorrat		Kasse	
Soll	Haben	Soll	Haben
10.000,00			10.000,00

Über diese Darstellung wird ersichtlich, dass die Vorräte der WfMB einen Zuwachs verzeichnen. Sie stehen im Lager für die Produktion zur Verfügung und können bei Bedarf entnommen werden. Im Gegenzug nimmt der Kassenbestand ab. Die Bilanzsumme wird durch diesen Vorgang weder erhöht noch vermindert. Es werden liquide Mittel in Form von Bargeld eingetauscht als Gegenleistung erhält die Organisation Sachvermögen in Form von Vorräten für die Produktion. Es handelt sich dabei um einen so genannten Aktivtausch.

Buchung auf Aktiv- und Passivkonto

Ein Beispiel für Buchungen auf einem Aktiv und einem Passivkonto stellt sich wie folgt dar: Ein typisches Passivkonto sind die Darlehen. Nimmt die Einrichtung einen Kredit auf, wächst das Passivkonto „Darlehen“ im Haben. Die Bankguthaben stellen ein aktives Konto dar. Sie nehmen bei diesem Vorgang im Soll zu. In diesem Beispiel nimmt die Einrichtung einen Kredit in Höhe von 10.000 Euro auf. Auf T-Konten ergibt sich folgendes Bild:

Bank		Darlehen	
Soll	Haben	Soll	Haben
10.000,00			10.000,00

Bei diesem Geschäftsvorfall verzeichnen sowohl das Konto „Bank“ als auch das Konto „Darlehen“ einen Zuwachs. Der Bestand an liquiden Mitteln auf der Bank wächst. Ebenso nehmen die Darlehen zu. Es wird dadurch verdeutlicht, dass die Organisation die liquiden Mittel über eine Darlehnsaufnahme finanziert hat. Die Bilanzsumme erhöht sich aufgrund dieses Vorgangs. Es handelt sich hier um eine Aktiv-Passivmehrung, da sowohl die Aktivseite zunimmt als auch die Passivseite.

Was sind Buchungssätze?

Für die verbale und schriftliche Kommunikation der Geschäftsvorfälle hat sich in der doppelten Buchführung die folgende Regelung eingebürgert. Es wird immer zunächst das im Soll betroffene Konto genannt oder aufgeschrieben und anschließend das im Haben betroffene Konto. Das Wort an wird benutzt um die Soll- und Haben-Konten sprachlich voneinander zu trennen. Beide Konten gemeinsam genannt bzw. verbunden mit dem Wort an bilden den so genannten Buchungssatz. Die beiden obigen Beispiele heißen dann:

Vorräte	an	Kasse	100,00 Euro
Bank	an	Darlehen	10.000,00 Euro

Die Aktiv- und Passivkonten heißen Bestandskonten. Sie stellen die aktiven und passiven Bestände dar. Zur Verbuchung der erfolgswirksamen Vorgänge werden die so genannten Erfolgskonten geführt.

Regel 3 Buchungssätze

Das Wort „an“ verbindet die Konten über den Buchungssatz so miteinander, dass das im Soll betroffene Konto immer zuerst genannt wird.

Aufwands- und Ertragskonten (Erfolgskonten)

Zur Erfassung der erfolgswirksamen Vorgänge werden die so genannten Aufwands- und Ertragskonten verwendet. Die Aufwands- und Ertragskonten lassen sich über das Passivkonto Eigenkapital herleiten.

Mehrungen des Eigenkapitals werden im Haben des Kontos Eigenkapital gebucht. Beispiele dafür sind in einem Pflegeheim die Pflegegelderträge für die vollstationäre Pflege nach SGB VI oder die Zinserträge für Bank- oder Festgeldguthaben. Sie führen zu einer Eigenkapitalmehrung.

*Mehrungen des
Eigenkapitals*

Minderungen des Eigenkapitals werden, da es sich um ein Passivkonto handelt im Soll dieses Kontos erfasst. Dazu gehört z. B. der Mietaufwand für die Räume der Organisation oder der Lohn- und Gehaltsaufwand für die angestellten MitarbeiterInnen.

*Minderungen des
Eigenkapitals*