

Die Betriebsbuchhaltung im Industrie-Kontenrahmen (IKR)

Von
Professor Dr. Dieter Moews



Duncker & Humblot · Berlin

DIETER MOEWS

Die Betriebsbuchhaltung im Industrie-Kontenrahmen (IKR)

Die Betriebsbuchhaltung im Industrie-Kontenrahmen (IKR)

Von

Professor Dr. Dieter Moews



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1973 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1973 bei Buchdruckerei Bruno Luck, Berlin 65
Printed in Germany
ISBN 3 428 02845 7

Vorwort

Im April 1971 wurde vom Betriebswirtschaftlichen Ausschuß im Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) ein neuer Kontenrahmen der Öffentlichkeit vorgestellt, der unter der Bezeichnung „Industrie-Kontenrahmen (IKR)“ den bisherigen Gemeinschafts-Kontenrahmen der Industrie (GKR) ablösen soll. In einer Einführungsschrift zum Industrie-Kontenrahmen hat der BDI recht ausführlich den Inhalt der Kontenklassen 0 bis 8 für die Finanzbuchhaltung erläutert sowie zur Organisation der Geschäftsbuchführung und zur Aufstellung des Jahresabschlusses Stellung genommen. Dagegen sind die Ausführungen zur Betriebsbuchhaltung in dieser Schrift sehr dürftig und beschränken sich auf ein Beispiel zur Darstellung der Funktion der Kontenklasse 9 als Verbindungselement zwischen Geschäftsbuchführung und Kosten- und Leistungsrechnung.

Die BDI-Ausführungen zur Betriebsbuchhaltung können daher nur als ein grober Vorschlag zur Ausfüllung der Kontenklasse 9 angesehen werden, der viele nicht unbedeutende Fragen offenlassen muß. Außerdem bleiben die buchungstechnischen Zusammenhänge innerhalb der Kontenklasse 9 mitunter unklar, weil die Darstellung sich hauptsächlich auf ein Diagramm stützt und Buchungssätze nur unvollständig wiedergegeben werden. Schließlich muß der Vorschlag des BDI insofern als einseitig charakterisiert werden, als er eine ganz bestimmte Organisation der Betriebsabrechnung voraussetzt und andere organisatorische Möglichkeiten ignoriert.

Die bislang zum Industrie-Kontenrahmen erschienene weitere Literatur beschränkt sich auf einige Aufsätze, die entweder von Mitarbeitern des BDI am Kontenrahmen verfaßt worden sind oder kritische Anmerkungen zur Gesamtkonzeption des IKR enthalten. In allen diesen Beiträgen finden sich ebenfalls keine weitergehenden Ausführungen zur buchungstechnischen Gestaltung der Betriebsabrechnung nach dem IKR. Ein Verzeichnis bisheriger Veröffentlichungen zum Industrie-Kontenrahmen befindet sich am Ende dieser Schrift.

Der vorliegende Beitrag soll die Lücke, die die Einführungsschrift des BDI gelassen hat, schließen helfen. Er beinhaltet einen detaillierten Vorschlag zum Ablauf der Betriebsbuchhaltung nach dem Industrie-Kontenrahmen, der zum großen Teil auf den Ausführungen des BDI

aufbaut, indem er beispielsweise die Gliederung der Kontenklasse 9 in Kontengruppen nahezu vollständig übernimmt.

Auf der anderen Seite gehen die Ausführungen dieser Schrift über den BDI-Vorschlag insofern ein gutes Stück hinaus, als sie sich

1. nicht einseitig auf einen bestimmten Organisationstyp festlegen, sondern sowohl eine monistische als auch eine dualistische Organisation der Buchhaltung zulassen; und
2. nicht nur die tabellarische Durchführung der Betriebsabrechnung beschreiben, sondern auch die voll kontenmäßige und die halbtabellarische Betriebsabrechnung behandeln.

Der Vorschlag ist ferner didaktisch so aufgebaut, daß er das Verständnis der Lernenden für das neue System fördert und dem Praktiker die Umstellung auf das neue System erleichtert. Schließlich sei betont, daß auf die Praktikabilität der Vorschläge besonderer Wert gelegt wurde.

Im übrigen ist diese Schrift als eine Diskussionsgrundlage gedacht, um Wissenschaft und Praxis zum Nachdenken und zur Mitarbeit anzuregen. Nur so kann ein neues System entstehen, das sowohl von der Praxis getragen wird als auch von wissenschaftlicher Seite her weitgehend einwandfrei ist.

Berlin, im September 1972

Dieter Moews

Inhaltsübersicht

A. Zur Charakterisierung des Industrie-Kontenrahmens	9
B. Ablauf der Betriebsbuchhaltung im IKR	13
I. Überblick	13
II. Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten	14
1. Aussonderung der neutralen Aufwendungen	14
2. Übernahme der Zweckaufwendungen	15
3. Einfügung von Zusatzkosten	17
4. Verrechnung von Anderskosten	17
5. Kurzfristige Abgrenzung der Grundkosten	19
III. Abgrenzung zwischen Ertrag und Leistung	21
1. Aussonderung der neutralen Erträge	21
2. Übernahme der Zweckerträge	22
3. Umbewertung von Kostenträgern	22
a) Umbewertung der Bestände an Halb- und Fertigfabrikaten	23
b) Umbewertung von Eigenleistungen	25
IV. Formalaufbau der Betriebsbuchhaltung	25
1. Voll kontenmäßige Betriebsabrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren	26
2. Halbtabellarische Betriebsabrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren	30
3. Rein tabellarische Betriebsabrechnung	32
4. Betriebsbuchhaltung nach dem Gesamtkostenverfahren	34
5. Die Betriebsbuchhaltung als reine Istkostenrechnung	36
6. Monistische und dualistische Organisation der Buchhaltung ..	37
C. Buchungsbeispiel zur Betriebsbuchhaltung nach dem IKR	40
I. Die Daten des Beispiels	40
II. Lösung bei halbtabellarischer Betriebsabrechnung im Einkreis-system	45
III. Lösung bei voll kontenmäßiger Betriebsabrechnung im Zweikreis-system	49

D. Schlußbemerkungen	53
Literaturverzeichnis	55
Anhang: Industrie-Kontenrahmen (IKR) Ausführliche Fassung unter Einbeziehung des hier entwickel- ten Gliederungsvorschlags der Kontenklasse 9	57

A. Zur Charakterisierung des Industrie-Kontenrahmens

Die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens hat in Deutschland seit dem Jahre 1951, in dem der Gemeinschafts-Kontenrahmen der Industrie (GKR) vom Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) veröffentlicht und zur Anwendung empfohlen wurde, nicht unerhebliche Fortschritte gemacht. Dieser Tatsache hat der Betriebswirtschaftliche Ausschuß des BDI nunmehr dadurch Rechnung getragen, daß er die Grundsätze und Gemeinschafts-Richtlinien für das Rechnungswesen aus der Sicht der neueren Entwicklungen überarbeitet und einen neuen „Industrie-Kontenrahmen“ (IKR) aufgestellt hat. Auch dieser neue Industrie-Kontenrahmen ist als eine Empfehlung an die deutsche Industrie gedacht, d. h. es ist den Mitgliedsverbänden des BDI wie auch den einzelnen angeschlossenen Unternehmungen freigestellt, ob und gegebenenfalls wann sie den IKR einführen wollen.

Bei der Erarbeitung des neuen Industrie-Kontenrahmens ist der Bundesverband der Deutschen Industrie von folgenden Zielvorstellungen ausgegangen¹:

1. Der IKR soll allen Industrieunternehmungen — gleich welcher Branche, Größe und Rechtsform — eine Anregung zur Aufstellung unternehmungsindividueller Kontenpläne bieten.
2. Er soll zu einer weiteren Präzisierung bei gleichzeitiger Vereinfachung des Rechnungswesens beitragen.
3. Der IKR soll darüber hinaus der Harmonisierung des Rechnungswesens auf internationaler Ebene dienen.

Die bisherigen stark branchenbezogenen Gliederungen der industriellen Kontenrahmen haben sich in letzter Zeit zunehmend als nachteilig erwiesen, da eine ständig wachsende Anzahl von Industrieunternehmungen durch Diversifikation in mehreren Branchen gleichzeitig tätig ist und darüber hinaus zusätzlich echte Handelsfunktionen übernimmt. Auch die steigende Bedeutung multinationaler Unternehmungen zwang dazu, eine supranationale Konzeption für einen Kontenrahmen zu entwickeln, die der Harmonisierung des Rechnungswesens innerhalb der Europäischen Gemeinschaft nicht entgegensteht².

¹ Vgl. hierzu die Einführungsschrift: Industrie-Kontenrahmen. Hrsg. vom Bundesverband der Deutschen Industrie, Betriebswirtschaftlicher Ausschuß. Bergisch Gladbach 1971, S. 9.

² Vgl. auch *Degenhard*, Horst: Neuer Kontenrahmen für die deutsche Industrie. In: Die Aktiengesellschaft, 16. Jg. 1971, S. 317—320.

Gegenüber dem alten Gemeinschafts-Kontenrahmen unterscheidet sich der IKR vor allem in vier Punkten:

1. dem Gliederungsprinzip,
2. der strikten Trennung von Finanz- und Betriebsbuchhaltung,
3. der starken Anlehnung an die aktienrechtlichen Vorschriften zur Aufstellung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie
4. dem Verzicht auf eine Reglementierung der Kosten- und Leistungsrechnung.

Das dem Gemeinschafts-Kontenrahmen der Industrie (GKR) zugrunde liegende Gliederungsprinzip wird seit Schmalenbach meist als Prozeßgliederungsprinzip bezeichnet, da die Kontenklassen überwiegend dem zeitlichen Ablauf des Abrechnungsprozesses der Kosten- und Leistungsrechnung entsprechend geordnet sind. Das Gegenstück hierzu bildet das Bilanz- oder Abschlußgliederungsprinzip, bei dem die einzelnen Kontenklassen und zum Teil auch Kontengruppen nach ihrer Stellung in der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung geordnet sind. Das Bilanzgliederungsprinzip liegt der überwiegenden Zahl aller Kontenrahmen unserer westlichen Nachbarländer zugrunde. Im neuen Industrie-Kontenrahmen (IKR) sind nun beide Gliederungsprinzipien gleichzeitig verwirklicht: Die Kontenklassen der Finanzbuchhaltung sind nach dem Bilanzprinzip geordnet, während die Kontenklasse 9, die der Betriebsbuchhaltung vorbehalten ist, dem Prozeßprinzip entsprechend gegliedert ist. In der Übersicht 1 sind die Inhalte der einzelnen Kontenklassen des Gemeinschafts-Kontenrahmens der Industrie (GKR) und des Industrie-Kontenrahmens (IKR) zum Vergleich gegenübergestellt.

Die strikte Trennung von Finanz- und Betriebsbuchhaltung ist ein weiteres Charakteristikum des neuen Industrie-Kontenrahmens. Während im IKR die Kontenklassen 0 bis 8 ausschließlich der Finanzbuchhaltung zugeordnet sind und die Kontenklasse 9 für die Betriebsbuchhaltung vorgesehen ist, kann man im Gemeinschafts-Kontenrahmen in den meisten Fällen eine eindeutige Zuordnung der Kontenklassen zu den beiden Teilbereichen der Buchhaltung nicht vornehmen. Die strikte Trennung der beiden Rechnungskreise bringt den Vorteil mit sich, daß auch solche Unternehmungen, die keine gesonderte Kosten- und Leistungsrechnung besitzen, ihre individuellen Kontenpläne nach dem Industrie-Kontenrahmen ausrichten können.

Das oben erwähnte Bilanzgliederungsprinzip schlägt sich im Industrie-Kontenrahmen nicht nur in der Einteilung der Kontenklassen nieder, sondern wird darüber hinaus auch konsequent bei der Gliederung der Kontenklassen in Kontengruppen fortgeführt. Nahezu jeder Kontengruppe in den Klassen 0 bis 8 des IKR entspricht eine Bilanz-

Übersicht 1
**Gegenüberstellung der industriellen Kontenrahmen
 von 1951 und 1971**

Konten- klasse	Gemeinschafts-Kontenrahmen der Industrie (GKR) von 1951	Industrie-Kontenrahmen (IKR) von 1971
0	Anlagevermögen und langfristiges Kapital	Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte
1	Finanz-Umlaufvermögen und kurzfristige Verbindlichkeiten	Finanzanlagen und Geldkonten
2	Neutrale Aufwendungen und Erträge	Vorräte, Forderungen und aktive Rechnungs- abgrenzungsposten
3	Stoffe-Bestände	Eigenkapital, Wertberichtigungen und Rückstellungen
4	Kostenarten	Verbindlichkeiten und passive Rechnungs- abgrenzungsposten
5	Frei für Kostenstellen oder verrechnete Kosten	Erträge
6		Material- und Personal- aufwendungen, Abschreibun- gen und Wertberichtigungen
7	Kostenträger-Bestände	Zinsen, Steuern und sonstige Aufwendungen
8	Kostenträger-Erträge	Eröffnung und Abschluß
9	Abschlußkonten	Frei für Kosten- und Leistungsrechnung

position nach § 151 Abs. 1 bzw. eine Position der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 157 Abs. 1 AktG. Diese starke Anlehnung an die aktienrechtlichen Gliederungsvorschriften kommt den Bedürfnissen des Jahresabschlusses sehr entgegen. Zuordnungsschwierigkeiten, wie sie im alten Gemeinschafts-Kontenrahmen zwischen den einzelnen Kontengruppen oder Konten auf der einen Seite und den nach Aktienrecht ausweispflichtigen Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung auf der anderen Seite vielfach bestanden haben, treten bei Anwendung des IKR nicht mehr auf. Damit werden aber nicht nur die internen Abschlußarbeiten erheblich vereinfacht, es lassen sich auch Revisions- und Prüfungsarbeiten von externen Stellen wesentlich leichter und schneller durchführen als bisher. Da die Vorschriften des Aktiengesetzes zur Aufstellung des Jahresabschlusses letztlich als allge-