

2 Kosten- und Erlösrechnung als Instrument des Operativen Controllings

2.1 Aufgaben und Inhalt der Kosten- und Erlösrechnung

Nachdem sich die bisherigen Ausführungen auf den Bereich des gesamten Internen Rechnungswesens bezogen, wird nun die Frage nach den spezifischen Aufgaben und dem konkreten Inhalt der Kosten- und Erlösrechnung gestellt. Controlling erfolgt auf der strategischen Ebene (**doing the right things**) und auf der operativen Ebene (**doing things right**). Die Kosten- und Erlösrechnung ist aber ein integraler Bestandteil des Controllingsystems und kann deshalb nicht losgelöst von den übrigen im System vorhandenen Bausteinen betrachtet werden. Im Zusammenspiel dieser Bausteine werden der Kosten- und Erlösrechnung ganz bestimmte Aufgaben zugeordnet.

In ihrer traditionellen Ausrichtung dient die Kosten- und Erlösrechnung in erster Linie der operativen Steuerung (**doing things right**) mit einem Betrachtungshorizont von einem Jahr (Budgetjahr). In den vergangenen Jahren wurden zunehmend auch Ansätze einer strategischen Ausrichtung der Kosten- und Erlösrechnung (Prozesskostenrechnung, Target Costing, Life-Cycle Costing) diskutiert. Auf sie wird jedoch in dieser sich auf das operative Controlling beziehenden Grundlagendarstellung nicht weiter eingegangen¹².

Bei der operativen Betrachtung wird im Regelfall von einem gegebenen Unternehmen mit einem ebenfalls gegebenen Produktions- und Absatzprogramm ausgegangen, dessen Strukturen im Vorfeld durch Planungs- und Entscheidungsrechnungen festgelegt wurden. Das Operative Kosten- und Erlöscontrolling hat die Aufgabe der Optimierung innerhalb dieser vorgegebenen Strukturen. Sich mit einer Veränderung der Strukturen befassende Fragestellungen werden vorrangig von anderen Bausteinen des Controllingsystems (z.B. dem Investitionscontrolling) behandelt.

Die Aufgabe der **Kosten- und Erlösrechnung** besteht in der Ermittlung und Steuerung des kurzfristigen Erfolges der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit. Das ausgewiesene Ergebnis (Betriebsergebnis) gibt Aufschluss über den Erfolg bzw. die Erfolgspotenziale des aktuellen Produzierens (Leistungserstellung) und Verkaufens (Leistungsverwertung). Es beschreibt die Wirtschaftlichkeit des „Kerngeschäfts“.

¹² Vgl. hierzu Seidenschwarz (1993), Cooper/Kaplan (1991) oder Sakurai (1997)

Die **Kosten- und Erlösrechnung** hat innerhalb des Controllingsystems die Aufgabe der Bereitstellung von realistischen Planungs- und Kontrollinformationen über den kurzfristigen Erfolg der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit.

Ziel der Kosten- und Erlösrechnung ist die Sicherstellung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung (Operatives Betriebscontrolling) und der Leistungsverwertung (Operatives Vertriebscontrolling).

Die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung und -verwertung ist definiert als:

$$\frac{\text{Bewerteter Output}}{\text{Bewerteter Input}} = \frac{\text{Erlöse}}{\text{Kosten}}$$

Bewerteter Output und Input besitzen jeweils eine Mengen- und eine Preiskomponente:

Bewerteter Output (Erlöse) = Absatzmengen x Verkaufspreise

Bewerteter Input (Kosten) = Faktorverbrauchsmengen x Faktorpreise

Der bewertete Output (Umsatz) resultiert aus den am Markt verkauften Erzeugnissen. Er ist von der Marktsituation und den Vertriebsaktivitäten abhängig. Durch Einsatz des Marketingmix besitzt der Vertrieb bei der Leistungsverwertung (Verkauf) Optionen zur Beeinflussung von Absatzmengen und Verkaufspreisen. Folglich sind die Mengen- und Wertkomponente Gegenstand des Operativen Vertriebscontrollings.

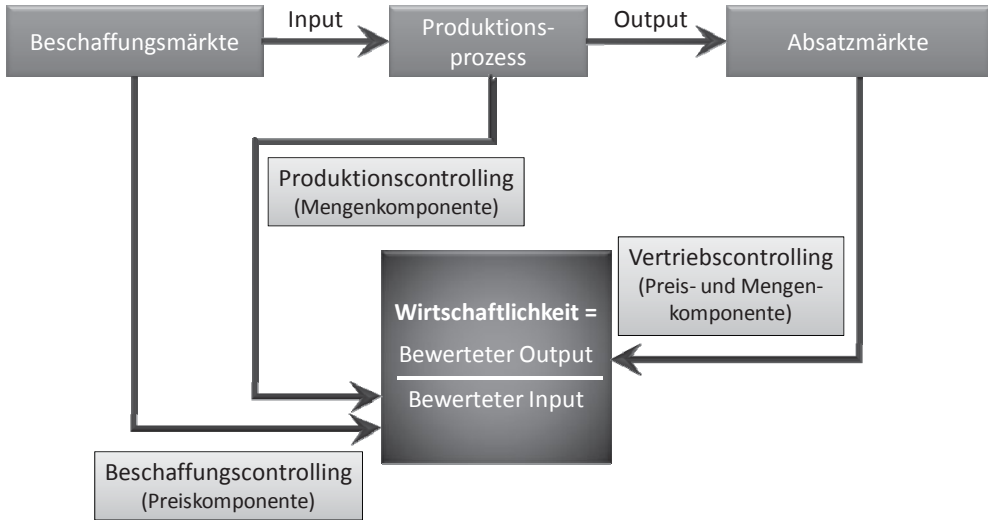
Beim bewerteten Input (Kosten) hingegen ist die Situation etwas komplizierter. Während die Mengenkomponente bei der Faktorkombination im Rahmen des Produktionsvorganges bestimmt wird, wird die Wertkomponente (Faktorpreise) an den Beschaffungsmärkten festgelegt. Die Mengenkomponente ist Gegenstand des Produktions- bzw. Fertigungscontrollings¹³. Die Preiskomponente hingegen ist speziell dem Bereich der Einkaufspreise für Materialien, Komponenten und Energie der Tätigkeit des Einkaufes zuzuordnen.

Bezogen auf die Beschaffung dient die Kosten- und Erlösrechnung zur Steuerung der Wirtschaftlichkeit der dortigen Abläufe und Prozesse. Die Frage nach dem Einkaufserfolg in Form günstiger Einkaufspreise und Konditionen hingegen steht traditionell nicht im Zentrum ihrer Betrachtung. Sie wird im Einkaufs- bzw. Beschaffungscontrolling mit den dort angewandten Instrumenten beantwortet¹⁴. Dieser Sachverhalt ist in Abbildung 2.1 dargestellt.

¹³ Vgl. bezüglich der Optimierung des Faktoreinsatzes bei gegebenen Preisen die Literatur zur Betriebswirtschaftlichen Produktions- und Kostentheorie wie beispielsweise Gutenberg (1983) oder Kilger (1972)

¹⁴ Vgl. hierzu Wildemann (2007), Piontek (2004) oder Wagner/Weber (2007)

Abbildung 2.1 Operatives Controlling des Wertschöpfungsprozesses



Die in den nachfolgenden Kapiteln detailliert behandelten konkreten Hauptaufgaben der Kosten- und Erlösrechnung sind:

- Operative Steuerung des Kostenanfalls in den Abteilungen/Kostenstellen (→ Gemeinkostencontrolling).
- Ermittlung und Steuerung der Kosten der erzeugten Güter/Dienstleistungen/Kostenträger (Kalkulation → Produktkostencontrolling).
- Ermittlung und Steuerung des aktuellen Markterfolges (→ Operatives Vertriebscontrolling).

Aus dem Inhalt dieser Aufgaben resultiert die Bedeutung der Kosten- und Erlösrechnung. Sie ist ein **zentrales Instrument des Operativen Controllings**, das in praktisch allen größeren Unternehmen eingesetzt wird. Neben der Hauptaufgabe der Entscheidungsunterstützung (Instrumentalfunktion) liegen wichtige Nebenaufgaben der Kosten- und Erlösrechnung in der Durchführung von Zeit- und Quervergleichen und in der vorbereitenden Funktion, die sie bei der Ermittlung der Wertansätze für selbsterzeugte Halb- und Fertigfabrikate beim Jahresabschluss hat (Dokumentationsfunktion). Wenn diese Bewertung in einem integrierten System (→ SAP-Software) ausgehend von den Daten der Kosten- und Erlösrechnung vorgenommen wird, befindet sich hier eine wichtige Schnittstelle zwischen dem Externen Rechnungswesen und der Kostenrechnung. Sie ist deshalb bedeutsam, weil alle die Bestandsbewertung betreffenden Festlegungen der Kostenrechnung dahingehend zu überprüfen sind, ob sie eine den Normen des Handelsrechtes entsprechende Bewertung zulassen. Somit muss an diesem Punkt die allgemeine Aussage, dass das Interne Rechnungswesen keinen gesetzli-

chen Normen unterliegt, bezüglich der Verwendung der Werte der Kostenrechnung als Ausgangsbasis der Bestandsbewertung relativiert werden.

In einem integrierten System muss die Kostenrechnung bei allen die Bestandsbewertung berührenden Festlegungen die handelsrechtlichen Vorgaben im Auge haben. Die Auslegung der Kostenrechnung sollte so erfolgen, dass bei der Aufstellung der Bilanz die Möglichkeit besteht, erforderliche Bewertungen aus den Ansätzen der Kostenrechnung abzuleiten. Die von der Kostenrechnung gelieferten Werte sind danach im Rahmen einer Umwertung so zu bereinigen bzw. modifizieren, dass den Normen des HGB/IFRS entsprechende Wertansätze entstehen.

Die Kosten- und Erlösrechnung kann nur dann ihre Aufgaben erfüllen, wenn sie von einer voll funktionsfähigen Datenerfassung und -verarbeitung unterstützt wird. Deren vorrangige Aufgaben sind:

- Die Bereitstellung und der Betrieb einer die fachlichen Anforderungen abdeckenden Software/Hardware-Kombination.
- Die vollständige und korrekte Erfassung und Zuordnung der benötigten Daten (→ Ist-Werte) über Betriebliche Datenerfassungssysteme (BDE-Systeme).
- Die zeitnahe Generierung von aussagefähigen Auswertungen und Berichten.

Die Fokussierung der Kostenrechnung auf einen Betrachtungszeitraum von einem Kalenderjahr hat zur Folge, dass aus einem unterschiedlichen zeitlichen Anfall der Werte resultierende Zinswirkungen, die z.B. im Rahmen von Investitionsrechnungen eine große Rolle spielen, weitgehend vernachlässigt werden können. Somit besitzt die Anwendung finanzmathematischer Verfahren in der Kosten- und Erlösrechnung praktisch keine Bedeutung.

Auf Basis der bisherigen Ausführungen lassen sich folgende generelle Anforderungen an die Kosten- und Erlösrechnung formulieren:

1. Der Einsatz der Kosten- und Erlösrechnung muss wirtschaftlich sein, d.h. der Nutzen der generierten Informationen muss größer sein als die Kosten, die durch deren Einführung und laufenden Betrieb entstehen.
2. Die gewählten Vorgehensweisen müssen den Anforderungen des Operativen Controllings gerecht werden, indem sie die für die Abweichungsanalyse und Steuerung benötigten Informationen korrekt und zeitnah liefern.
3. Die Kosten- und Erlösrechnung als Teil des Controllingsystems muss mit dessen anderen operativen und strategischen Bausteinen verzahnt sein.
4. Wo Bewertungen des Externen Rechnungswesens betroffen sind, müssen die gewählten Vorgehensweisen mit den bilanzrechtlichen Vorgaben vereinbar sein, damit sie als Ausgangspunkt der Bestandsbewertung verwendbar sind.
5. Die zur Anwendung gelangenden Vorgehensweisen müssen mit der im Unternehmen eingesetzten Software abgebildet werden können.

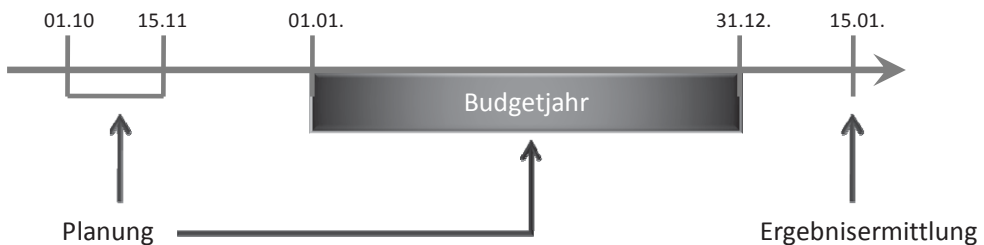
6. Alle in der Kosten- und Erlösrechnung benötigten Daten und Auswertungsmerkmale müssen über betriebliche Datenerfassungssysteme und eine entsprechende Ausgestaltung des Belegwesens erfassbar sein.

Die Durchführung der Kosten- und Erlösrechnung erfolgt in der Regel

- Monats-,
- Quartals- und/oder
- Jahresbezogen.

Der Zeitraum vom Beginn der Kosten- und Erlösplanung bis zur abschließenden Ergebnisermittlung des entsprechenden Jahres umfasst häufig 16-18 Monate. Er ist für ein Unternehmen, dessen Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, in Abbildung 2.2 exemplarisch dargestellt.

Abbildung 2.2 Zeitablauf Kostenplanung → Ergebnisermittlung



Die im Operativen Controlling erfolgenden Aktivitäten können folgendermaßen skizziert werden:

- Im Anschluss an strategische Planungsrunden und Entscheidungen erfolgt im Kontext mit den dort fixierten Zielen im Zeitraum von Ende September bis Mitte/Ende November die detaillierte Aufstellung von Kosten- und Erlösbudgets für das Folgejahr/ Budgetjahr.
- Im Budgetjahr erfolgt monatlich oder quartalsweise der Budget-Ist-Abgleich mit der entsprechenden Abweichungsanalyse und – falls erforderlich – der Einleitung von Maßnahmen. Sofern dies monatlich erfolgt, beginnt man damit häufig erst nach Abschluss des Februars, weil der Januar durch die endende Weihnachtszeit (Sondereinflüsse) und den Abschluss des Vorjahres gekennzeichnet ist.
- Im Januar des Folgejahres wird das Ergebnis des Budgetjahres ermittelt und analysiert.

2.2 Definitoriale Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung

Bevor in den folgenden Abschnitten und Kapiteln detailliert auf die einzelnen Teilgebiete der Kosten- und Erlösrechnung eingegangen werden kann, sind vorab die begrifflichen Grundlagen zu klären. Dies ist „leider“ erforderlich, um eine fachlich fundierte eindeutige definitoriale Ausgangsbasis zu schaffen.

2.2.1 Kosten, Leistungen/Erlöse und Betriebsergebnis

In der betriebswirtschaftlichen Literatur und der betrieblichen Praxis hat sich der wertmäßige **Kostenbegriff** durchgesetzt. Er wird auch hier zugrunde gelegt¹⁵ und ist folgendermaßen definiert:

|| **Kosten** sind der wertmäßige Verzehr von Gütern und Dienstleistungen zum Zwecke der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung in der Betrachtungsperiode.

Die Definition des wertmäßigen Kostenbegriffs ist durch vier Merkmale gekennzeichnet:

- Monetäre Größe
- Negative Erfolgskomponente
- Betrieblicher Zweck
- Periodenbezogenheit.

Die ersten beiden Merkmale beschreiben letztlich den Sachverhalt des monetär bewerteten Faktorverzehrs.

Das Merkmal „Betrieblicher Zweck“ engt die Betrachtung auf die Sachverhalte ein, die im Unternehmenszweck begründet sind. Bei einem PKW-Hersteller beispielsweise besteht der Unternehmenszweck in der Produktion und dem Verkaufen von Fahrzeugen. Gemäß der Definition gehört nur der Werteverzehr an Produktionsfaktoren zu den Kosten, der diesem Zweck dient. Deshalb stellt beispielsweise die in der Weihnachtszeit getätigte Spende an die lokale Kirchengemeinde zwar einen Werteverzehr aber keine Kosten dar.

¹⁵ Neben dem wertmäßigen Kostenbegriff wird der auf Koch zurückgehende pagatorische Begriff in der Betriebswirtschaftslehre diskutiert. Er engt die Definition auf mit Zahlungen verbundenen Werteverzehr ein. Unterschiede zum wertmäßigen Kostenbegriff bestehen bei den später noch zu erläuternden kalkulatorischen Kosten (Zusatzkosten), wo der pagatorische Kostenbegriff weniger Handlungsoptionen bietet. Vgl. zu dieser Thematik Koch (1966), S. 14 ff., Schildbach/Homburg (2009), S. 30 ff. oder Vodratzka (1992), S. 19 ff.

Die „Periodenbezogenheit“ resultiert aus der Aufgabe der Darstellung des Erfolges der betrieblichen Tätigkeit der Periode. Somit ist all der (und nur der) betriebsbedingte Werteverzehr in die Betrachtung einzubeziehen, der seine Ursache in der Tätigkeit der Periode hat. Probleme treten dann auf, wenn der Zeitpunkt des tatsächlich erfolgenden Werteverzehrs und der Zeitpunkt seiner Verursachung auseinander fallen. Ein Beispiel hierfür sind die Garantiekosten eines PKW-Herstellers. Der Fehler, der zu dem Garantiefall führt, ist in der Periode der Produktion des Fahrzeuges begründet. Dort sind für den entsprechenden Werteverzehr Kosten anzusetzen¹⁶. Der Zeitpunkt des bei der Fehlerbehebung erfolgenden Werteverzehrs hingegen liegt später. Er hängt unter anderem von der Nutzung des PKW durch den Käufer ab und erfolgt dann, wenn der Schaden auftritt. Er führt in der Periode der Schadensbehebung zu einem Werteverzehr, hat aber keine kausale Beziehung zu dem dann erfolgenden Produktions- und Absatzprogramm (→ eventuell wird das Fahrzeug gar nicht mehr gebaut) und gehört folglich nicht zu den Kosten dieser Periode.

Die Kombination der vier Merkmale definiert Kosten zusammenfassend als den in der betrieblichen Tätigkeit der Periode begründeten Werteverzehr.

Das Gegenstück zu der in der Kostenseite enthaltenen „negativen Erfolgskomponente“ bilden die Leistungen/Erlöse. Der Begriff des Erlöses wird häufig synonym mit dem Begriff des Umsatzes bzw. Umsatzerlöses verwendet. **Leistungen** und **Erlöse** sind folgendermaßen definiert:

Leistungen sind die durch den betrieblichen Prozess bedingten wertmäßigen Güterentstehungen und Güterverwertungen in der Betrachtungsperiode.

Erlöse sind die durch den betrieblichen Prozess bedingten wertmäßigen Güterverwertungen in der Betrachtungsperiode.

Leistungen/Erlöse bilden die monetär gemessene positive Erfolgskomponente der betrieblichen Tätigkeit einer Periode. Gemäß dieser Definition beziehen Leistungen alle entstandenen und verwerteten Güter einer Periode ein, während Erlöse nur die am Markt verwerteten Güter umfassen. Die Leistungen setzen sich aus den folgenden Komponenten zusammen:

■ Erlöse/Umsatzerlöse

Unter Erlösen werden die in der Periode erfolgten Güterverwertungen am Markt verstanden. Die Absatzmengen werden dabei mit ihren Marktpreisen bewertet. Die Differenz zwischen den Erlösen und Kosten der am Markt verwerteten Güter spiegelt den Markterfolg wider.

¹⁶ Vgl. die Ausführungen zu den kalkulatorischen Wagniskosten

■ Lagerbestandserhöhungen bei Halb- und Fertigfabrikaten

Unter dieser Position werden in der Periode erzeugte Produkte verstanden, die noch nicht am Markt verwertet wurden und zu einer Erhöhung des Lagerbestandes geführt haben. Ihre Bewertung erfolgt zu den bei ihrer Erzeugung angefallenen Kosten. Der Wert der Leistung entspricht somit dem Wert der Kosten. Es liegt eine Güterentstehung ohne Verwertung am Markt vor.

■ Aktivierte Eigenleistungen

Hierbei handelt es sich um in der Periode selbst erstellte Gegenstände des Anlagevermögens, wie z.B. eine in der eigenen Werkstatt gebaute Maschine. Diese Gegenstände werden ebenfalls mit dem Wert der bei ihrer Erstellung angefallenen Kosten aktiviert. Somit entspricht auch hier der Wert der Leistungen dem Wert der Kosten. Es liegt wiederum eine Güterentstehung ohne Verwertung am Markt vor.

Das Betriebsergebnis ist die Erfolgsgröße der Kosten- und Erlösrechnung. Seine Ermittlung erfolgt in deren letzten Arbeitsschritt, der kurzfristigen Erfolgsrechnung. Das Betriebsergebnis gibt Aufschluss über den Erfolg, den das Unternehmen aus seiner eigentlichen betrieblichen Tätigkeit (Leistungserstellung und -verwertung) erzielt. Es spiegelt den betriebsbedingten Vermögenszuwachs der Periode wider. Das Betriebsergebnis ist definiert als die Differenz zwischen den Leistungen und den Kosten:

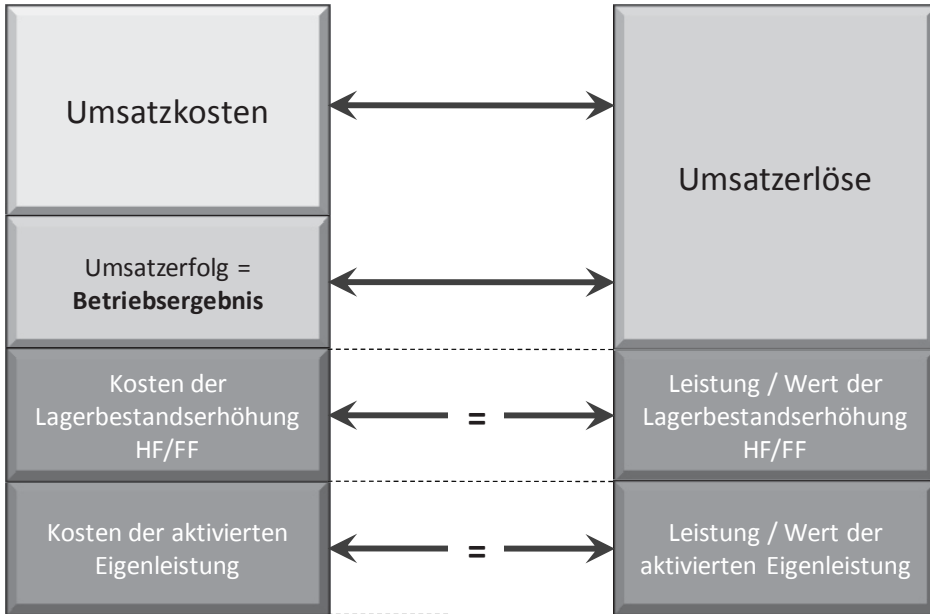
$$\text{Betriebsergebnis} = \text{Leistungen der Periode} - \text{Kosten der Periode}$$

Da Bestandserhöhungen bei Halb- und Fertigfabrikaten und aktivierte Eigenleistungen jeweils mit dem Wert der bei ihrer Erzeugung angefallenen Kosten auf der Kosten- und Leistungsseite berücksichtigt werden, sind sie erfolgsneutral. Das Betriebsergebnis kann folglich auch definiert werden als:

$$\text{Betriebsergebnis} = \text{Umsatzerlöse/Periode} - \text{Kosten des Umsatzes/Periode}$$

Diese Definition, die einzig auf die eigentliche **Hauptleistung** in Form der „**Verwertung erzeugter Produkte am Markt**“ abzielt, wird den nachfolgenden Ausführungen zugrunde gelegt. Sie fokussiert die Betrachtung auf den zentralen Erfolgsfaktor und einzigen Träger von Erfolgen – den Markt. Deshalb wird hier auch von Kosten- und Erlösrechnung und nicht von Kosten- und Leistungsrechnung gesprochen. Entsprechend kann das Betriebsergebnis auch als der in der betrieblichen Tätigkeit der entsprechenden Periode begründete Markterfolg definiert werden. Dieser Zusammenhang lässt sich mit Abbildung 2.3 verdeutlichen.

Abbildung 2.3 Betriebsergebnis - Umsatzerfolg



2.2.2 Abgrenzung der Kosten/Erlöse von anderen Begriffen

Für die Begriffe der Kosten und Erlöse werden zu Unrecht im allgemeinen Sprachgebrauch häufig die Begriffe der

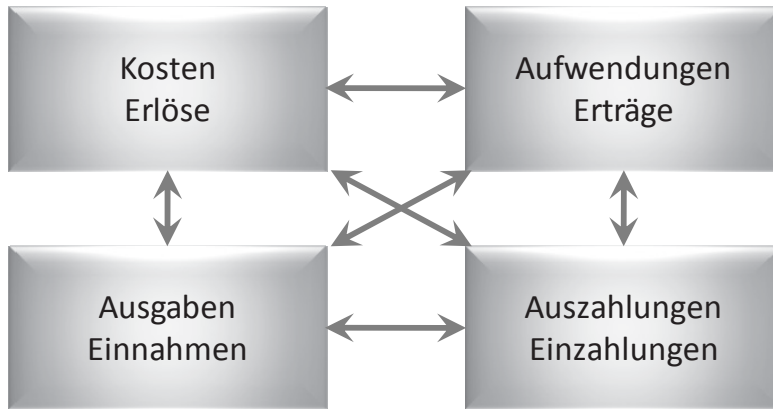
Aufwendungen bzw. **Erträge**,

Ausgaben bzw. **Einnahmen** und

Auszahlungen bzw. **Einzahlungen**

als Synonyme gebraucht. Um Missverständnisse zu vermeiden, müssen die verschiedenen Begriffe nachfolgend definiert und voneinander abgegrenzt werden. Es existiert folgendes „Begriffsviereck“:

Abbildung 2.4 Begriffsabgrenzung



Die Begriffe sind definiert als:

Auszahlungen/Einzahlungen sind eine Verminderung/Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes.

Ausgaben/Einnahmen sind eine Verminderung/Erhöhung des Geldvermögens.

Aufwendungen/Erträge sind eine Verminderung/Erhöhung des Reinvermögens

Es gelten folgende Zusammenhänge¹⁷:

Kassenbestand
 + verfügbares Bankguthaben
 = **Zahlungsmittelbestand**
 + verfügbares Bankguthaben
 + Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 = **Geldvermögen**
 + Sachvermögen
 + Finanzanlagevermögen
 + aktiviertes immaterielles Vermögen
 +/- Rechnungsabgrenzungsposten
 = **Reinvermögen**

¹⁷ Vgl. Joos-Sachse (2006), S. 73



<http://www.springer.com/978-3-658-08055-6>

IT-gestützte Kostenrechnung
Grundlagen, Instrumente, Anwendung
Szyszka, U.
2015, XII, 298 S., Softcover
ISBN: 978-3-658-08055-6