

Rechnungswesen im Umbruch: Konzept eines Vierkreis-Systems

von Prof. Dr. Werner Müller, Rüsselsheim

I. Aufgaben und Zweige des Rechnungswesens

Die Aufgaben und Zweige des Rechnungswesens werden in der Literatur wie folgt definiert (vgl. Wöltje, S. 15; Koeder, S. 22):

Dokumentationsaufgabe:	Darstellung aller Geschäftsvorfälle, Archivierung
Informationsaufgabe:	Information von Adressaten außerhalb des Unternehmens
Dispositionsaufgabe:	entscheidungsorientierte Information für Instanzen im Unternehmen
Kontrollaufgabe:	Überwachung der Unternehmensführung

Auf einer zweiten Ebene kann das Rechnungswesen zunächst in ein externes und ein internes Rechnungswesen unterschieden werden, die aber noch weiter in folgende Zweige oder Teilgebiete eingeteilt werden können (vgl. Moews, S. 2 f.):

externes Rechnungswesen:

Buchhaltung:	vergangenheitsbezogene monetäre Periodenrechnung, gesetzlich reglementiert, Hauptzweck ist die Erstellung des Jahresabschlusses
--------------	---

internes Rechnungswesen:

Kosten- und Leistungsrechnung:	monetäre Auswertung der betrieblichen Tätigkeit mit Objektbezug
Statistik:	mengenorientierte Auswertungsrechnung
Planungsrechnung:	monetäre, perioden- oder objektbezogene Zukunftsrechnung

In allen Zweigen des Rechnungswesens sind alle Aufgaben zu erfüllen, auch wenn einige **Schwerpunktaufgaben** einzelnen Teilgebieten zuzurechnen sind. So bildet die Informationsaufgabe den Schwerpunkt der Buchführung (einschließlich Jahresabschluss), während die Dispositionsaufgabe den Kernbereich der Kosten- und Leistungsrechnung darstellt. Die Kombination aus Aufgaben und Teilgebieten lässt sich wie in Abb. 1 auf S. 1126 darstellen, wobei die einzelnen Felder nur Beispiele nennen und nicht den Anspruch auf Vollständigkeit erheben.

Diese Aufgaben und Zweige des Rechnungswesens gelten im Kernbereich seit Jahrzehnten, sie unterliegen aber einer ständigen **inhaltlichen Weiterentwicklung**. Dem Teilgebiet der Planung kommt durch die Entwicklung der Kapitalmärkte und insbesondere im Zuge des „Basel-II-Prozesses“, d. h. einer Umorientierung der Kreditvergabe von Banken an Unternehmen bei einer starken Orientierung an der Qualität der Unternehmensplanung und -führung, in Zukunft eine sehr viel stärkere Bedeutung zu. Das Rechnungswesen muss auf diesen Aspekt mit einem **Ausbau der Planungsrechnung** reagieren.

Abb. 1: Aufgaben und Zweige des Rechnungswesens

Teilgebiete	Dokumentation	Information	Disposition	Kontrolle
Buchführung	Belege, Ablage, Journale und Konten	Jahresabschl. und Steuererklärungen	Investition und Finanzierung	Fehler- und Missbrauchs-kontrolle
Kosten- u. Leistungsrechnung	Datenübernahme aus der FiBu und Anpassungen	evtl. Offenlegung der Kalkulation	Kalkulation, Preis- und Produktpolitik	Nachkalkulation, Wirtschaftlichkeitskontrolle
Statistik	Datenerfassung	Anhang und Lagebericht	z. B. optimale Bestellmengen	Mengenziele kontrollieren
Planung	Budget	Kapitalmarkt	Expansion	Zielkontrolle

Eine zweite Weiterentwicklung ist im externen Rechnungswesen zu beobachten. Die zunehmende Globalisierung der Wirtschaft führt auch zu einer **Internationalisierung des externen Rechnungswesens**. Viele Unternehmen wollen ihren Jahresabschluss nach internationalen Prinzipien (IAS oder US-GAAP) aufstellen. Ab 2005/2007 besteht für den Konzernabschluss eine Pflicht zur Anwendung der IAS für börsennotierte Unternehmen, im Einzelabschluss wird es wahrscheinlich eine Wahlmöglichkeit zur Anwendung von IAS geben. Das wird aber Konsequenzen auf das **Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz** haben.

Bisher galt der Grundsatz, dass die Handelsbilanz maßgeblich für die Steuerbilanz ist, als unproblematisch, denn durch das in Deutschland vorherrschende Vorsichtsprinzip in der Handelsbilanz werden nur realisierte Gewinne ausgewiesen. Das die IAS dominierende „matching principle“ führt dagegen zu einem **stärkeren Ausweis auch unrealisierter Gewinne**, die nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung nicht erfasst werden dürfen. Es werden also eigene Vorschriften zur Regelung der Steuerbilanz benötigt, mit denen das **Maßgeblichkeitsprinzip aufgegeben** würde. Damit wäre aber auch die Möglichkeit entfallen, durch die steuerkonforme Ausübung von Wahlrechten in der Handelsbilanz eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz zu erstellen. In Zukunft wären immer zwei Bilanzen anzufertigen. Auf der Grundlage nur einer Buchführung wäre dies eine sehr mühsame Aufgabe. Statt dessen ist eine **Parallelverarbeitung in zwei Datenbeständen** aufzubauen.

Eine umfassende **Neustrukturierung des Rechnungswesens** ist geboten, denn das Rechnungswesen ist wegen der zusätzlichen Aufgaben bereits überlastet. Der folgende Vorschlag wurde mit einem existierenden Softwarepaket entwickelt und erprobt. Er hat das Ziel der einfachen praktischen Umsetzbarkeit, die auch mit anderen Programmen möglich sein soll.

II. Das Vierkreis-Rechnungswesen

1. Sinn eines Vierkreis-Rechnungswesens

Schmalenbachs Kontenrahmen nach dem Prozessgliederungsprinzip von 1927 sah erstmals eine Kosten- und Leistungsrechnung vor, die nach den alten Verfahren auf Sachkonten für Kostenstellen und Kostenträger in separaten Kontenklassen erstellt wurde. Heute ist die Verbuchung von Konto und Kostenstelle und die getrennte Verarbeitung und Auswertung der Kostenrechnungsdaten überwiegend Standard. Diese datenmäßige Trennung von Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung bezeichnet man bereits seit Jahr-

zehnten als **Zweikreis-Rechnungswesen**. Der Abschied von den Kostenstellenkonten und der zweite Rechnungskreis für die Kostenrechnung um 1970 (noch ohne EDV) haben den Abstimmungsbedarf und die Komplexität der Buchführung gegenüber einem vergleichbar komplexen Einkreis-Rechnungswesen reduziert.

Für die gleichzeitige Erstellung einer Handelsbilanz nach internationalen Grundsätzen und einer deutschen Steuerbilanz wäre eine **Verdoppelung dieser zwei existierenden Rechnungskreise** erforderlich. Diese erneute Zellteilung des Rechnungswesens hat erhebliche Vorteile. Neben dem buchmäßigen Nachweis von Handels- wie Steuerbilanz wären auch zwei Rechnungskreise im internen Rechnungswesen verfügbar. Neben der Kosten- und Leistungsrechnung kann auch das **Management-Berichtswesen**, also die Erfolgsplanung (= Budget) und ein **Responsibility Reporting** (monatliches Berichtswesen über die Ergebnisse der Verantwortungsbereiche), in einem eigenen Rechnungskreis geführt werden. Dies ist erforderlich, weil angesichts stärkerer Investororientierung der IAS nach außen kommunizierte Unternehmensziele und nach innen definierte Pläne zu ihrer Erreichung intensiv miteinander verknüpft werden müssen und insbesondere betragsmäßig nicht abweichen dürfen. Die Kosten- und Leistungsrechnung wäre mit dieser Aufgabe wegen abweichender Bewertungen (z. B. bei kalkulatorischen Kosten) überfordert. Diese Struktur zeigt die folgende Abb. 2 anhand einer möglichen Festlegung:

Abb. 2: Gliederung eines Vierkreis-Rechnungswesens

Vierkreis-Rechnungswesen:	1) externes Rechnungswesen	2) internes Rechnungswesen
A) primärer Datenbestand	Handelsbilanz nach IAS	Management-Berichtswesen
B) sekundärer Datenbestand	deutsche Steuerbilanz	Kosten- und Leistungsrechnung

Die **Abstimmung der Teilbereiche** ist dann unproblematisch. Bei externem und internem Rechnungswesen ist dieses Problem jeweils in den primären wie den sekundären Datenbeständen technisch gelöst. Die Abstimmung des externen wie des internen Rechnungswesens jeweils zwischen primärem und sekundärem Datenbestand ist dagegen organisatorisch zu lösen. **Primärer und sekundärer Datenbestand** müssen in einer mandantenfähigen Buchhaltung in zwei Mandanten geführt werden. Der Speicherbedarf vergrößert sich dadurch nur geringfügig. Nach Abschluss der laufenden Buchungen eines Monats kann die Datei mit den bisher erfassten Buchungen aus dem primären in den sekundären Mandanten kopiert werden. Im sekundären Mandanten werden jetzt die abweichenden Werte als **Korrekturbuchungen** erfasst. Die Abstimmung zwischen beiden Datenbeständen ergibt sich aus den entsprechenden Journalen.

Natürlich kann auch das Vierkreis-Rechnungswesen weiter optimiert werden. Das Hauptproblem ist, dass die Softwareentwicklung bisher nicht auf dieses Problem eingeht und die **Abstimmung und Verzweigung der Datenbestände** allein mit organisatorischen statt mit technischen Mitteln erfolgen kann. Wichtig wären z. B. eine automatische Kopie von Buchungen in den

sekundären Datenbestand, die Möglichkeit der Auswertung nur der abweichenden Buchungen zum Zweck der Überleitung, eine Möglichkeit zur Erfassung abweichender Kostenstellennummern in beiden Datenbeständen schon bei der Buchungserfassung und vieles andere mehr. Der vorliegende Beitrag kann vielleicht dazu beitragen, dass bereits bald **technische Lösungen zur Unterstützung eines Vierkreis-Rechnungswesens** verfügbar sind.

2. Unterschiede der Systeme des Rechnungswesens

2.1 Funktionsweise eines Einkreis-Rechnungswesens

Das Einkreis-Rechnungswesen nach Schmalenbach sah eine Trennung in **Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung** vor, die aber nur kontenmäßig getrennt waren. Die Kontenklassen für betriebliche Aufwendungen (Klasse 4) und betriebliche Erträge (Klasse 8) hatten eine doppelte Funktion. Sie wurden sowohl in der Geschäftsbuchhaltung zur Erstellung des Jahresabschlusses als auch in der Betriebsbuchhaltung für die Kosten- und Leistungsrechnung verwendet.

Neben **Sachkonten** für die Geschäftsbuchhaltung konnten auch **Kostenstellen- und Kostenträgerkonten** für die Betriebsbuchhaltung verarbeitet werden. Die Belege wurden dann mit Konto, Kostenstelle und Kostenträger kontiert und jeweils getrennt gebucht. Bei Kostenstelle und Kostenträger musste jeweils ein **Verrechnungskonto** in der gleichen Kontenklasse angesprochen werden. Diese Vorgehensweise kann anhand des folgenden Zahlenbeispiels verdeutlicht werden:

Abb. 3: Funktionsweise eines Einkreis-Rechnungswesens

Geschäftsbuchhaltung:		Betriebsbuchhaltung:	
		Kontenklasse 5:	Kontenklasse 6:
		Kostenstellenrechnung	Kostenträgerrechnung
Verbindlichkeiten		Kostenstelle 4711	
a) 1 000		c) 1 000	
Vorräte		Kostenträger 0815	
a) 1 000 b) 1 000		d) 1 000	
		Kostenstellenverrechnung	
		c) 1 000	
		Kostenträgerverrechnung	
		d) 1 000	
Materialaufwand			
b) 1 000			

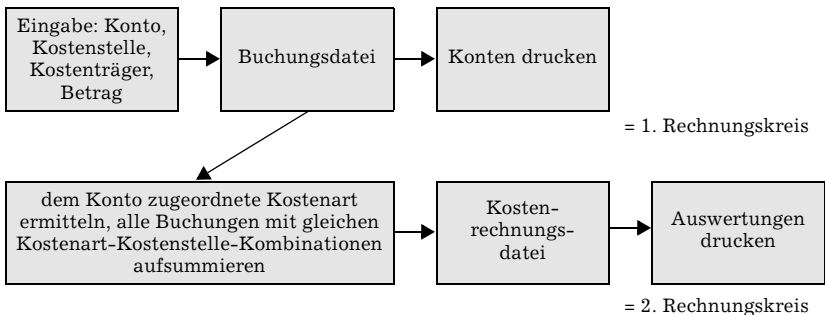
Diese separaten Kontenklassen mussten durch die Verrechnungskonten auf Null gestellt werden. Die Verarbeitung war mit erheblichem Aufwand verbunden. Gleiches würde auch der Fall sein, wenn z. B. **nationale und internationale Bilanzierung** in getrennten Kontenklassen eines Datenbestands geführt werden sollten. Hier käme allerdings erschwerend hinzu, dass die Sachverhalte sich sehr stark überlagern würden. Das Einkreis-Rechnungswesen erscheint deshalb für diesen Problembereich nicht als geeignet.

2.2 Funktionsweise eines Zweikreis-Rechnungswesens

Das Zweikreis-Rechnungswesen hat die **Kosten- und Leistungsrechnung** in einen eigenständigen Datenbestand ausgelagert. Hier findet die Methodik der doppelten Buchführung i. d. R. keine Anwendung. Alle betrieblichen Aufwendungen werden Kostenarten zugeordnet, weshalb auch eine abweichende Nummerierung möglich ist. Seine Grundstruktur kann wie in Abb. 4 auf S. 1129 dargestellt werden.

Die Buchungen sind ausschließlich im ersten Rechnungskreis zu erfassen und in den zweiten Rechnungskreis übertragen. Dabei werden **die Konten Kostenarten zugeordnet**. Mehrere Konten können einer Kostenart zugeordnet werden, während ein Konto nicht auf mehrere Kostenarten verteilt werden kann.

Abb. 4: Grundstruktur des Zweikreis-Rechnungswesens



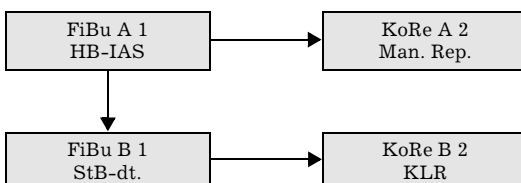
Diese Übertragung erfolgt als Aufsummierung. Es werden alle **Beträge mit gleicher Kostenarten- und -stellen-Kombination** addiert. Einzelne Buchungen sind nicht mehr erkennbar. Gute Programme erlauben zusätzlich eine Erfassung pro Kostenträger.

Das Zweikreis-Rechnungswesen hat die Abwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung wesentlich erleichtert. Es ist aber nicht dafür geeignet, zwei **parallele Datenbestände aus dem externen Rechnungswesen** aufzunehmen. Theoretisch ließe sich der zweite Rechnungskreis verdoppeln. Damit wäre eine gleichzeitige Planungsrechnung neben der Kosten- und Leistungsrechnung möglich. Die Softwareprodukte sehen derartige Routinen aber nicht vor. Im Übrigen wäre dies auch kein Zweikreis-, sondern bereits ein Dreikreis-Rechnungswesen.

2.3 Grundstruktur des Vierkreis-Rechnungswesens

Das Vierkreis-Rechnungswesen ist erforderlich, um eine **Verdoppelung des externen Rechnungswesens** technisch umzusetzen, die bei einer Bilanzierung nach internationalen Standards in der Handelsbilanz und gleichzeitiger Erstellung der Steuerbilanz nach herkömmlichen Regelungen erforderlich wird. Es verdoppelt die Struktur des Zweikreis-Systems, stellt aber auch eine Verbindung zwischen den beiden Datenbeständen des externen Rechnungswesens her. Seine Grundstruktur zeigt die folgende Grafik:

Abb. 5: Grundstruktur des Vierkreis-Rechnungswesens



Das Hauptproblem besteht in dieser Verbindung, die bisher noch nicht mit der Unterstützung der Software erfolgt. Sie soll die **doppelte Erfassung von Buchungen verhindern**, die in beiden Datenbeständen gleich sind. Hierfür können die Buchungen zunächst im primären Datenbestand (A 1) erfasst werden. Die Buchungsdatei muss dann in den sekundären Bestand hinein kopiert werden. Dies kann in einer mandantenfähigen Finanzbuchhaltung in einen anderen Mandanten erfolgen. Ist das Programm nicht mandantenfähig oder verhindert die Software durch Sicherheitskontrollen eine solche Kopie, kann das Programm auf einem zweiten Rechner installiert und die Buchungsdatei mittels Diskette übertragen werden. Die Kostenrechnungsdaten in beiden Datenbeständen (A 2 + B 2) wären nicht zu verbinden.

Alle vier in Abb. 2 auf S. 1127 genannten Teilgebiete könnten mit eigenen Datenbeständen selbständig arbeiten, ohne dass eine doppelte Datenerfassung notwendig wäre.

3. Datenflussstrukturen im Vierkreis-Rechnungswesen

3.1 Buchungs- und Auswertungsstrukturen

Die zuvor beschriebene **Grundstruktur** hat bereits gezeigt, dass die Datenerfassung des Vierkreis-Rechnungswesens im ersten Rechnungskreis des primären Datenbestands (A 1) erfolgt und erst später Daten in die anderen Teilbereiche verzweigt werden. Einen **Überblick über diese Verzweigung** gibt die Abb. 6 auf S. 1131.

Die folgenden Abschnitte sollen die Abläufe in den einzelnen Rechnungskreisen näher erläutern, während die Grafik die Verzweigung verdeutlichen soll.

3.2 Abläufe im externen Rechnungswesen des primären Datenbestands

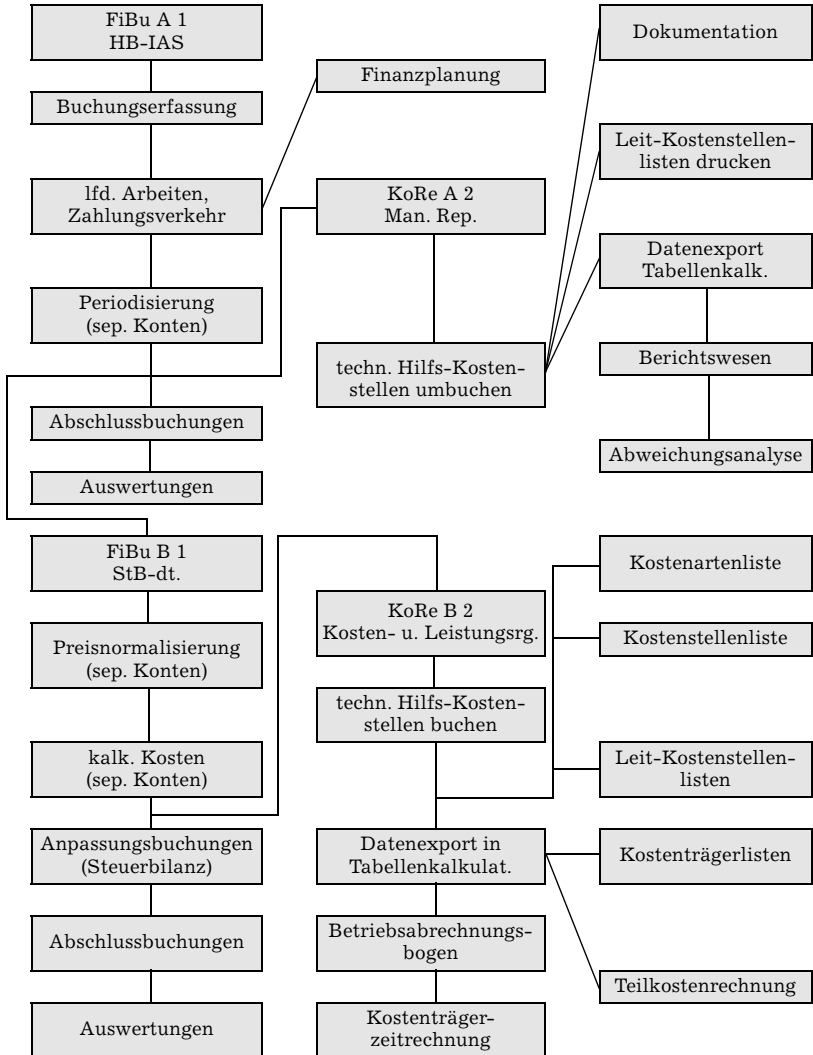
Die Datenbasis des Rechnungswesens hat vier Quellen. **Ausgehende Rechnungen an Kunden** werden vom Fakturierprogramm erstellt und die Buchung der Umsätze und Forderungen erfolgt automatisch. Aus den **Bankauszügen** werden Zahlungsvorgänge übernommen. Das **Kassenbuch** enthält - außer im Einzelhandel - nur wenige Geschäftsvorfälle, die aber sehr differenziert sein können. Die wichtigste Datenquelle sind dagegen die **eingehenden Rechnungen**. Sie dienen als Datenbasis für Debitorenbuchhaltung, Mahnwesen, Kreditorenbuchhaltung, automatisierten Zahlungsverkehr, Anlagenbuchhaltung und Berichtswesen. An dieser Stelle setzt auch die Finanzplanung an, die die bisher aufgelaufenen Daten manuell auswertet.

Das **Berichtswesen** dient nicht nur dem Ausdruck von Journalen und Konten, sondern ist auch **Datenbasis für Monats- und Jahresabschlüsse**. Bei den Auswertungen der Monatsabschlüsse, die nur interne Bedeutung haben, ist allerdings der Rechnungskreis A 2 zu nutzen.

Hier ist nur darauf zu achten, dass **aperiodisch erfasste Aufwendungen** (z. B. Versicherungsbeiträge, anteiliges 13. Gehalt) und ggf. auch Erträge (z. B. fertige Teile längerfristiger Aufträge) auf die betreffenden Monate verteilt werden. Eine solche Periodisierung hat vor der Übergabe in das Kostenrechnungsmodul zu erfolgen.

Da die Kostenrechnungsmodule i. d. R. nicht über eine eigene Datenerfassung verfügen, hat die Periodisierung in der Finanzbuchhaltung zu erfolgen, was separate, nicht in den Jahresabschluss einfließende Kontenkreise erfordert. Der **Monatsabschluss in der Finanzbuchhaltung** beschränkt sich auf den Ausdruck von Bilanz, GuV und Kapitalflussrechnung unter Berücksichtigung der Periodisierungen. Sie dienen in erster Linie als Überblick, aber auch zur Abstimmung mit den Daten des Rechnungskreises A 2.

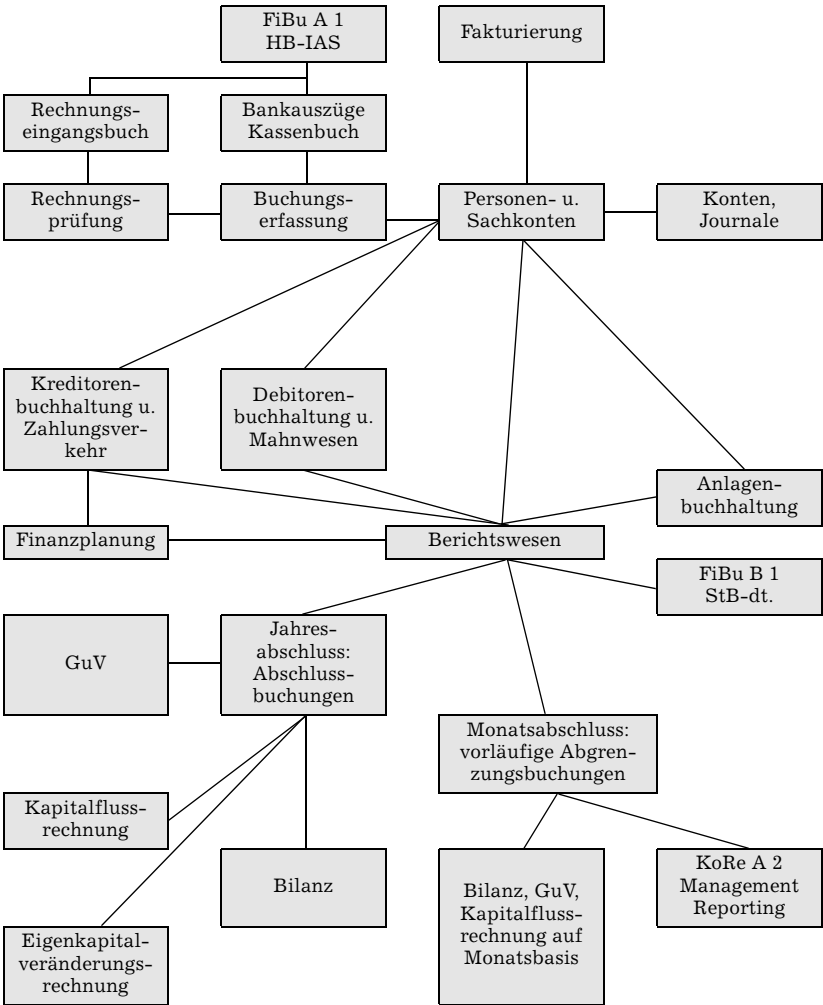
Abb. 6: Datenflussstruktur im Vierkreis-Rechnungswesen



Zur gleichen Zeit erfolgt die Übergabe der Daten an den Rechnungskreis B 1, der für die Erstellung der Steuerbilanz vorgesehen ist. Die **Jahresabschlüsse** werden damit **separat in beiden Rechnungskreisen** erstellt. Die Abschlussbuchungen betreffen somit ausschließlich den Rechnungskreis A 1. Der internationale Jahresabschluss besteht neben Bilanz und GuV aus der Kapitalflussrechnung (Cash Flow Statement), der Eigenkapitalveränderungsrechnung

und der Segmentberichterstattung. Letztere kann jedoch nicht aus dem Rechnungskreis A 1 gewonnen werden, da hierfür Kostenstellendaten erforderlich sind. Dieses Erfordernis verstärkt nochmals die Notwendigkeit des Vierkreis-Rechnungswesens.

Abb. 7: Abläufe im Rechnungskreis A 1



3.3 Abläufe im externen Rechnungswesen des sekundären Datenbestands

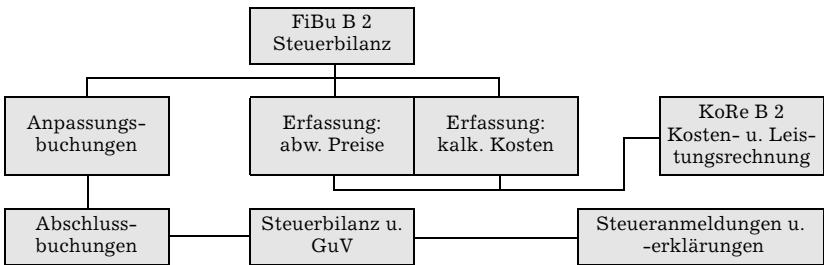
Die **Abläufe im Rechnungskreis B 1** haben zwei Aufgaben. Sie sollen zusätzliche Daten für die Kosten- und Leistungsrechnung erfassen, die im Rechnungskreis B 2 durchgeführt wird. Zusätzlich werden die Werte der Handelsbilanz in steuerlich vorgeschriebene bzw. zulässige Werte abgeändert.

Für die **Kosten- und Leistungsrechnung** sind abweichende Preise zu erfassen, z. B. wenn der Input mit in Steuer- und Handelsbilanz unzulässigen Wieder-

beschaffungskosten bewertet werden soll. Ebenso können an dieser Stelle kalkulatorische Kosten erfasst werden. Wie im Rechnungskreis A 2 erfolgt die Erfassung an dieser Stelle, da das Kostenrechnungsmodul regelmäßig nicht über eine Datenerfassungsmöglichkeit verfügt. Zwar haben Steuerbilanz und Kostenrechnung keinen logischen Bezug zueinander, da aber nur ein Kostenrechnungsmodul und ein Buchhaltungsdatenbestand verbunden werden können und die beschriebene Kombination im primären Datenbestand Priorität hat, ist diese Verbindung zwingend.

Die für die **Steuerbilanz** abweichenden Werte sind einfach als Korrekturbuchungen zu erfassen. Diese Wertkorrekturen dürften überwiegend in den Abschlussbuchungen erfasst werden, was die Arbeitsbelastung durch diesen Rechnungskreis in engen Grenzen hält.

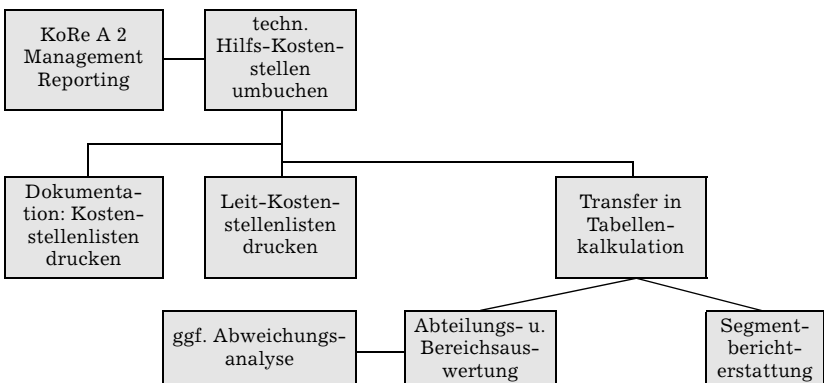
Abb. 8: Abläufe im Rechnungskreis B 1



3.4 Abläufe im Management Reporting

Nach der Datenübertragung erfolgt die **Umlage der Hilfskostenstellen**, die nur aus organisatorisch-technischen Gründen gebildet wurden, z. B. um die ständige Schlüsselung einzelner Buchungen auf mehrere Kostenstellen zu vermeiden. Diese automatische Umbuchung ist in einfachen Programmen nur nach dem Blockverfahren möglich. Hilfskostenstellen, die eigene Organisationseinheiten darstellen und eigene Budgets haben, dürfen in der Software nicht als Hilfskostenstelle definiert werden.

Abb. 9: Abläufe im Rechnungskreis A 2



Der Ausdruck von Listen nach der Umbuchung der Hilfskostenstellen dient nur der Dokumentation, da die eigentliche **Abteilungs- und Bereichsauswertung** aus der Tabellenkalkulation erfolgt und Planungswerte gegenüberstellt. Wenn die Kostenstellen-Nummer als Kombination von Kostenstelle und Kostenträger (z. B. 5-stellig; 2 Stellen Kostenstelle, 3 Stellen Kostenträger) gebildet wird, so sind die Abteilungen als Leitkostenstellen (= Gruppen von Kostenstellen-Nummern, die wie eine Kostenstellen-Nummer ausgewertet werden können) zu bilden. Eine Kostenstellen-Nummer ist dabei technisch zu verstehen als das zweite Definitionselement in der Buchungserfassung – neben der Konto-Nummer –, das frei organisiert werden kann. Kostenstelle und Kostenträger sind dagegen als in der BWL übliche Begriffe verwendet worden. Diese Überleitung zu der betriebswirtschaftlich üblichen Definition wird im vorliegenden Konzept nur über die Leitkostenstelle realisiert.

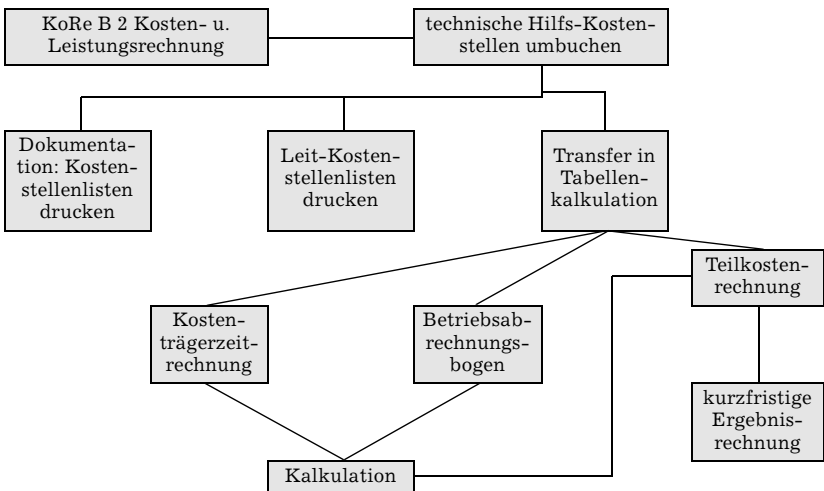
Diese Leitkostenstellenlisten sind zusätzlich in einer Datei auszugeben und in der Tabellenkalkulation einzulesen. Damit kann das eigentliche Management Reporting mit dieser Software erstellt werden, was die Gegenüberstellung mit Budget- und Prognosedaten erleichtert. Bei signifikanten **Abweichungen** zwischen Plan und Ist sollte eine Abweichungsanalyse erfolgen, die auf Auswertungsroutinen gestützt ist. Dennoch sollte eine kritische Überprüfung und Interpretation durch einen fachkundigen Mitarbeiter erfolgen.

Ein Problem stellt die **Segmentberichterstattung** dar. Sie hat nach Produktgruppen und Verkaufsgebieten zu erfolgen. Es sind also Kostenträgerdaten zu ermitteln. Sofern die Organisation der Kostenstellen nicht dem Objektprinzip (= Produkte), sondern dem traditionellen Verrichtungsprinzip (= Prozesse) folgen sollte, ist diese Auswertung aus der Kostenträgerzeitrechnung des Rechnungskreises B 2 abzuleiten, wobei allerdings kalkulatorische Kosten eliminiert werden sollten.

3.5 Abläufe in der Kosten- und Leistungsrechnung

Die **Abrechnungsstrukturen** in den Rechnungskreisen A 2 und B 2 sind einander sehr ähnlich. Auch hier erfolgen zunächst die Verarbeitung der technischen Hilfskostenstellen und die Übertragung an die Tabellenkalkulation. Die gedruckten Auswertungen haben nur Dokumentationscharakter.

Abb. 10: Abläufe im Rechnungskreis B 2



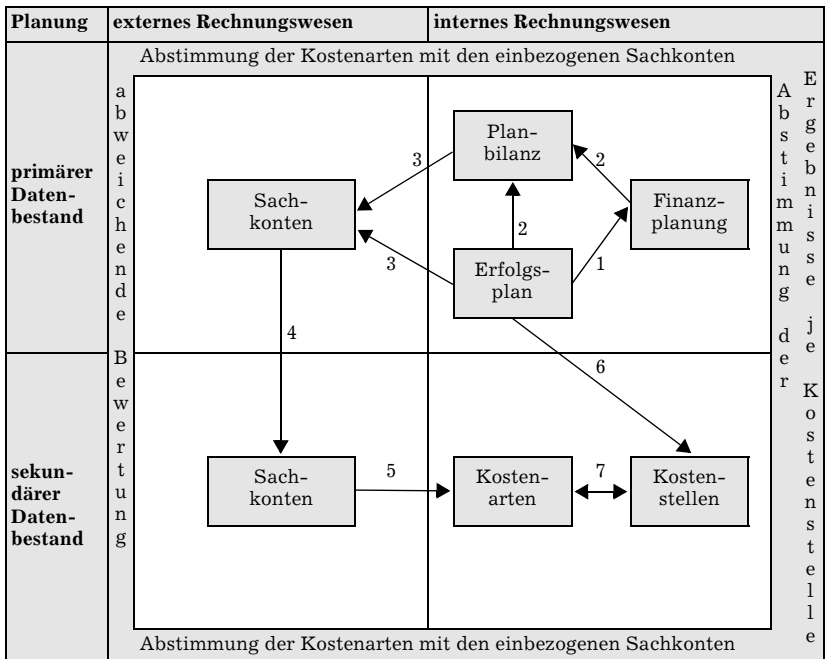
Es unterscheidet sich aber der Aufbau der Leitkostenstellen. Sofern die **Teilkostenrechnung neben der Vollkostenrechnung** angewendet werden soll, muss hierfür eine Zusammenfassung nach dem Objektprinzip erfolgen. Nur so lassen sich die Kosten nach der Produktnähe ermitteln und gliedern. Auch die Kostenarten sollten hier primär nach fixen und variablen (einschließlich Abstufungen, z. B. sprungfix, teilfix, ...) Kosten unterschieden werden. Eine Auswertung nach Verbrauchsgüterarten ergibt sich bereits aus dem Rechnungskreis A 2.

Die üblichen **Auswertungen der Kostenrechnung**, d. h. Betriebsabrechnungsbogen und Kostenträgerzeitblatt in der Vollkostenrechnung und eine kostenträgerbezogene kurzfristige Ergebnisrechnung in der Teilkostenrechnung, können aus den Daten der Tabellenkalkulation erstellt werden. Auftragsbezogene Planungen und Entscheidungen (z. B. die Kalkulation eines Auftrags) erfolgen anhand dieser Informationen.

4. Planungsstrukturen im Vierkreis-Rechnungswesen

Von den Abrechnungsstrukturen sind die Planungsstrukturen zu unterscheiden. Die **operative Planung** hat ihren Ursprung in der strategischen Erfolgsplanung, die in die operative Erfolgsplanung im Rechnungskreis A 2 einfließt. Hieraus ergeben sich Ableitungen, die der folgenden Abb. 11 und ihren stichwortartigen Erläuterungen entnommen werden können:

Abb. 11: Planungsstrukturen im Vierkreis-Rechnungswesen



1) Aus der Erfolgsplanung wird eine Finanzplanung abgeleitet, indem die Zahlungswirksamkeit der einzelnen geplanten Strömungen eingeschätzt wird und die geplante Erfolgsgröße auf der Zeitachse zum geschätzten Zahlungstermin verschoben wird. Die **Finanzplanung** erfolgt nicht mehr auf Abteilungs-, sondern auf Unternehmensebene.

2) Aus der Erfolgs- und der Finanzplanung wird - ohne eigenständige Einschätzungen - eine **Planbilanz** abgeleitet. Auch hier ist nur noch eine Planbilanz auf Unternehmensebene sinnvoll.

Die Monatsbeträge je Kostenart und Kostenstelle sollten auch in die Daten des Kostenrechnungsmoduls eingetragen werden.

3) Die in den einzelnen Positionen des Erfolgsplans und der Planbilanz angesetzten Beträge müssen auf die **Sachkonten des Rechnungskreises A 1** verteilt werden, aus denen sich bei der Auswertung abgerechneter Perioden die Kostenart zusammensetzen würde.

4) Die geplanten Salden des Rechnungskreises A 1 können in den **Rechnungskreis B 1** übertragen werden, wobei für erwartete Korrekturbuchungen die Beträge abzuändern sind.

Die Jahresbeträge je Sachkonto sollten auch in die Daten der Finanzbuchhaltungs-Module eingetragen werden.

5) Aus den Salden der Sachkonten des Rechnungskreises B 1 können die **Kostenartenbudgets** errechnet werden, in die diese Konten einfließen. Hier sind allerdings andere Preisansätze und kalkulatorische Kosten im Rechnungskreis B 2 zu berücksichtigen.

6) Aus den Summen der Kostenstellen nach Rechnungskreis A 2 kann eine **Summe für die Kostenstellen des Rechnungskreises B 2** errechnet werden, auch wenn diese Kostenstellen in anderer Kombination zu Leitkostenstellen summiert werden dürften.

7) Die beiden letztgenannten Größen sind Hilfsmittel, um auch in der Kosten- und Leistungsrechnung geplante Daten der Kalkulation zugrunde zu legen. Am Ende wird aber eine relativ eigenständige Planung für die **Kosten- und Leistungsrechnung** erforderlich sein, die allerdings die bisherigen Erkenntnisse, insbesondere aus der Erfolgsplanung, nutzen kann.

Die Monatsbeträge je Kostenart und Kostenstelle sollten auch in die Daten des Kostenrechnungsmoduls eingetragen werden.

III. Das Management Reporting als Kernbereich für die Unternehmensführung

Das Vierkreis-Rechnungswesen erlaubt damit eine **zielgerichtete Strukturierung des Rechnungswesens**. Die bisherigen Rechnungskreise für Bilanzierung sowie Kosten- und Leistungsrechnung brauchen nicht eingeschränkt zu werden. Die gestiegene Bedeutung der Planungsrechnung im Zuge von Basel II kann aber ebenfalls berücksichtigt werden. Da die Ableitung und Verfolgung finanzieller Unternehmensziele die Kernaufgabe des Rechnungswesens aus Sicht der Unternehmensführung ist, ist dieser organisatorische Schritt überfällig.

Literatur: *Koeder*; Jahresabschluss, 5. Aufl., Düsseldorf 1999; *Moews*, Kosten- und Leistungsrechnung, 6. Aufl., München/Wien 1996; *Wöltje*, Buchführung und Jahresabschluss, Stuttgart 2001. ◇