

# Kosten kennen und belegen

VON JÜRGEN HOLDENRIEDER  
UND NINA MAIER



Prof. Dr. Jürgen Holdenrieder lehrt Betriebswirtschaftslehre an der Hochschule Esslingen und leitet den berufsbegleitenden Masterstudiengang Sozialwirtschaft. [juergen.holdenrieder@hs-esslingen.de](mailto:juergen.holdenrieder@hs-esslingen.de)



Dr. Nina Maier hat bei Ernst & Young GmbH in München und Stuttgart in der Steuerberatung gearbeitet. Berufsbegleitend hat sie die Steuerberaterprüfung absolviert, im Steuerrecht promoviert und Sozialmanagement studiert. [nina.maier@freenet.de](mailto:nina.maier@freenet.de)

**Ein funktionierendes Rechnungswesen stellt in Sozialunternehmen eine stabile Grundlage für die Finanzierung sozialer Dienstleistungsangebote dar. So müssen zunehmend mehr interne Informationen zur finanziellen und wirtschaftlichen Situation eines Betriebs erhoben, strukturiert und plausibel dargestellt werden, um den Wünschen von Politik, Kostenträgern, Zuschussgebern, Spendern und Nutzern zu genügen – auch wenn es dazu eigentlich keine gesetzlichen Verpflichtungen geben sollte.**

Der Ruf nach mehr Wirtschaftlichkeit in der Sozialwirtschaft führt dazu, dass das Rechnungswesen auch in sozialen Einrichtungen und Diensten eine immer größere Rolle spielt. Da diese in der Regel auch am geschäftlichen Verkehr teilnehmen, sind sie häufig nicht nur aufgrund handels- und steuerrechtlicher Vorschriften, sondern auch aus praktischen Gründen dazu verpflichtet, ein Rechnungswesen nach kaufmännischen Gesichtspunkten einzurichten. Im Folgenden werden die Möglichkeiten des Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen und praktischen Rahmenbedingungen in Sozialunternehmen aufgezeigt.

Das Rechnungswesen ist zentraler Bestandteil der betriebswirtschaftlichen Gestaltungs- und Steuerungsfunktionen (Holdenrieder 2013). Es stellt ein Dokumentations-, Informations- und Überwachungsinstrument dar, das sämtliche Mengen- und Wertbewegungen im Unternehmensbereich erfasst, überwacht und nach deren Aufbereitung sowie Auswertung die Daten und Steuerungsgrößen für unternehmerische Planungen liefert (Zimmermann/Fries/Hoch 2003).

Dabei beinhaltet die Dokumentationsfunktion die zeitlich und sachlich geordnete Aufzeichnung aller Ge-

schaftsvorgänge auf Basis von Belegen. Die Informationsfunktion zielt auf die Bereitstellung von planungs- und entscheidungsrelevanten Informationen zu Vermögen, Kapital, Erträgen, Aufwendungen etc. für interne Adressaten (z. B. das Management) sowie externe Empfänger (z. B. Anteilseigner, Finanzbehörden und Zuwendungsgeber) ab. Die Überwachungsfunktion des Rechnungswesens erfüllt sich schließlich durch den Aufbau eines aussagefähigen Systems zur Ergebniskontrolle (Holdenrieder 2013).

Im Rechnungswesen wird grundsätzlich zwischen dem externen Rechnungswesen (Finanzbuchhaltung) und dem internen Rechnungswesen (Kosten- und Leistungsrechnung) unterschieden. Das externe Rechnungswesen richtet sich vorwiegend nach außen, insbesondere an Kapitalgeber, Steuerbehörden, Lieferanten und Kunden. Es orientiert sich an der Vergangenheit und ist in großen Teilen gesetzlich oder durch Statut (z. B. Satzung oder Gesellschaftsvertrag) vorgeschrieben (Heister 2008). Das externe Rechnungswesen dient als Datengrundlage für das interne Rechnungswesen, das sich im Gegensatz dazu in erster Linie nach innen richtet, insbesondere an Kostenverantwortliche und das Ma-

nagement, aber auch an öffentliche Sozialleistungsträger.

An das interne Rechnungswesen schließen zentrale Bereiche der betriebswirtschaftlichen Funktion »Controlling« an, das zum Zwecke einer entscheidungsorientierten Aufbereitung von Informationen sowie Unterstützung des Managements auf die Daten des Rechnungswesens zugreift (Schellberg 2007).

## Externes Rechnungswesen

Vier grundsätzliche Formen des externen Rechnungswesens für Sozialunternehmen lassen sich unterscheiden.

- Die einfache Buchführung, bei der Einnahmen und Ausgaben im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung chronologisch erfasst und gegenübergestellt werden. Diese vereinfachte Form der Gewinnermittlung ist als Mindestform der Rechnungslegung vom Steuerrecht vorgeschrieben (§ 4 Abs. 3 EStG). Der steuerlich relevante Gewinn oder Verlust ermittelt sich als Saldo aus Einnahmen und Ausgaben; dabei regelt das Steuerrecht, was als Einnahme oder Ausgabe geltend gemacht werden darf. Typische Einnahmen sozialer Einrichtungen und Dienste sind Spenden, Mitgliedsbeiträge, öffentliche Zuschüsse und Leistungsentgelte. Prägende Ausgabenbereiche sind Personal- und Sachausgaben. In der Regel gilt hier das Zu- und Abflussprinzip, nach dem Einnahmen und Ausgaben dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem sie zugeflossen sind oder geleistet werden. Bei der einfachen Buchhaltung erfolgt kein buchmäßiger Ausweis des Inventars und die Bilanzierung und Bewertung von Vermögen und Kapital entfällt (Eschenbach/Horak, 2003).

- In Behörden und öffentlichen Unternehmen findet in der Regel die sogenannte Kameralistik Anwendung, die in Grundzügen der einfachen Buchführung entspricht. Im Mittelpunkt steht die Erfüllung des vom Träger oder von politischen Gremien verabschiedeten Haushaltsplans, der die Ausgaben und Einnahmen eines Jahres gegenüberstellt. Dabei wird zwischen der Verwaltungskameralistik und der Betriebskameralistik unterschieden. Die Verwaltungskame-

ralistik kommt in solchen Institutionen der öffentlichen Verwaltung zum Einsatz, die ihre Leistungen weitgehend unentgeltlich abgeben und somit in erster Linie durch Zuschüsse finanziert werden. Dagegen gilt die Betriebskameralistik für Institutionen, die mit ihrer Haushaltsführung nicht mehr an einen Haushaltsplan gebunden sind und neben Ein- und Ausgaben auch mit Aufwendungen und Erträgen rechnen (vgl. Decker/Decker, 2008).

- Das kaufmännische Rechnungswesen, die so genannte doppelte Buchführung, ist die typische Form des Rechnungswesens wirtschaftlicher Betriebe und orientiert sich als Gesamtvermögensrechnung am Jahresabschluss, bestehend aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlust-Rechnung sowie einem Anhang. Sämtliche Geschäftsvorfälle werden während des Jahres gebucht und am Ende im Jahresabschluss zusammengefasst. Dabei werden die Ergebnisentwicklung sowie die Entwicklung von Vermögen und Schulden im Rahmen der doppelten Buchführung systematisch erfasst (Schellberg 2007). Anders als bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, bei der das Zu- und Abflussprinzip gilt, geht das kaufmännische Rechnungswesen stets vom Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung aus, das bedeutet insbesondere, dass Aufwen-

Ausgestaltung zwischen den Bundesländern und innerhalb der kommunalen Ebenen unterscheidet (ebd.).

Die gesetzlichen Grundlagen zur Anwendung bestimmter Formen des Rechnungswesens in Sozialunternehmen finden sich insbesondere im Handelsrecht, dem Steuerrecht, der Pflegebuchführungsverordnung sowie dem Vereinsrecht. Darüber hinaus bedingt die Darstellung der Kreditwürdigkeit verstärkt zusätzliche Rechnungslegungserfordernisse.

Die kaufmännische Buchführung ist für Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches (§ 242 Abs. 1 HGB) verpflichtend, also für jeden, der ein Handelsgewerbe betreibt, das einen »nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb« erfordert, insbesondere die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (gGmbH) und die Genossenschaft. Je nach Rechtsform sind dabei unterschiedliche Gliederungs- und Formvorschriften zu beachten.

Für freigemeinnützig tätige Sozialunternehmen mit bürgerlich-rechtlicher oder kirchlicher Rechtsform, die nicht kraft Kaufmannseigenschaft dem Handelsrecht unterliegen, beispielsweise der eingetragene Verein sowie die private oder kirchliche Stiftung, ergibt sich eine Buchführungspflicht dagegen in der Re-

## »Das Rechnungswesen muss die zentrale Frage beantworten können: Welche Kosten sind wo und wofür angefallen?«

dungen und Erträge unabhängig vom Termin der Zahlung im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung erfasst werden (Holdenrieder 2013).

- In öffentlichen Einrichtungen und Diensten wird zunehmend auf das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen (NÖHR), die »Doppik«, umgestellt, die auf der doppelten Buchführung basiert. Das Konzept zielt vor allem darauf ab, Haushaltsplanung, Steuerung, Buchführung und Rechnungswesen öffentlicher Gebietskörperschaften zu modernisieren, wobei sich die genaue

gel nur aus dem Steuerrecht. Dabei sieht die Abgabenordnung (§§ 140 ff. AO) eine Buchführungspflicht für steuerbegünstigte Organisationen nach handelsrechtlichen Vorschriften vor. Im Gegensatz zu größeren gewerblichen Betrieben (Umsatz > 500 000 Euro oder Gewinn > 50 000 Euro), beschränkt sich diese für freigemeinnützige Organisationen allerdings auf die vereinfachte Buchführungspflicht (Bea/Friedl/Schweitzer 2004).

Unabhängig von den handelsrechtlichen Vorschriften zur Kaufmannseigenschaft und von der Rechtsform unterliegen seit Einführung der Pflege-

Einfache Buchführung	Kaufmännische Buchführung
<p><b>+ Vorteile:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Einfaches Instrument</li> <li>▪ I.d.R. gut geeignet für soziale Organisationen mit begrenzter Anzahl von Bereichen, insbesondere in der Rechtsform des Vereins und für Freiberufler</li> </ul> <p><b>- Nachteile:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Eingeschränkte Betrachtung, da keine Angaben zur Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens</li> <li>▪ Ungenau und wenig praktikabel für komplexere Organisationen</li> </ul>	<p><b>+ Vorteile:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Verbindung von Gewinnermittlung mit Darstellung der Vermögenssituation</li> <li>▪ Darstellung der tatsächlichen Wertschöpfung bzw. des tatsächlichen Werteverzehrs</li> <li>▪ Berücksichtigung des Wertzuwachses und -verbrauchs, z.B. Abschreibungen</li> <li>▪ Möglichkeit der entscheidungsorientierten Auswertung</li> </ul> <p><b>- Nachteile:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bindung an gesetzliche Vorschriften</li> <li>▪ Weitere Auswertungen erfordern eine Kosten- und Leistungsrechnung</li> </ul>

Abb. 1: Ein Vergleich offenbart die Vorteile der kaufmännischen gegenüber der einfachen Buchführung.

Quelle: Eigene Darstellung nach Schellberg 2007, 72; Eschenbach/Horak 2003, 216 ff.

Budgetierungssystem oder eines Haushaltsplans, das jedoch nicht den strengen kameralistischen Regelungen folgt (Schellberg 2007).

### Internes Rechnungswesen

Das interne Rechnungswesen, auch Betriebsbuchhaltung genannt, baut auf dem externen Rechnungswesen auf und dient als internes Kontroll- und Führungsinstrument. Zentrales Element des internen Rechnungswesens ist die Kosten- und Leistungsrechnung (Kostenrechnung), die als Grundlage für Managemententscheidungen bei Preisbildung, Investitionen, Rationalisierung sowie Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen dient.

Darüber hinaus dient die Kosten- und Leistungsrechnung in Sozialunternehmen auch als Grundlage für Vergütungsverhandlungen mit den öffentlichen Sozialleistungsträgern oder für die Erstellung des Verwendungsnachweises für einen Zuschussgeber. Die Kosten- und Leistungsrechnung in sozialen Einrichtungen und Diensten besteht zumeist aus drei zentralen Teilbereichen, die sich mit entsprechenden Fragestellungen verbinden lassen (Holdenrieder 2013):

- **Kostenartenrechnung:** Welche Kosten sind angefallen?
- **Kostenstellenrechnung:** Wo sind die Kosten angefallen?
- **Kostenträgerrechnung:** Wofür sind die Kosten angefallen?

Abgesehen von Vorgaben der öffentlichen Sozialleistungsträger, beispielsweise in der Pflegebuchführungsverordnung, bestehen im Allgemeinen keine Vorgaben in Bezug auf den Aufbau und die Inhalte einer Kostenrechnung (vgl. Abb. 2).

buchführungsverordnung (PBV) (§§ 1, 9 PBV) sämtliche Pflegeeinrichtungen grundsätzlich den Rechnungs- und Buchführungspflichten.

Träger der Sozialen Arbeit, deren Tätigkeitsbereich sich auch auf die internationale Zusammenarbeit erstreckt, haben neben den genannten Vorschriften verstärkt auch internationale Rechnungslegungsnormen und Rechnungslegungssysteme zu berücksichtigen (Furtmüller 2007).

Ein zunehmend verbreitetes Motiv zur »freiwilligen« Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften durch freigemeinnützig tätige Sozialunternehmen (z. B. in der Rechtsform des eingetragenen Vereins oder der Stiftung) begründet sich in den steigenden Anforderungen der Kostenträger oder der öffentlichen Hand für die Vergabe von Zuwendungen. Um diesen Anforderungen zu genügen, müssen von Sozialunternehmen zunehmend Informationen bereitgestellt werden (beispielsweise Auskünfte zum vorhandenen Vermögen), welche über die Informationen hinausgehen, die bei einer Anwendung der gesetzlich verpflichtenden Mindestvorschriften zur Rechnungslegung bzw. der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bereitgestellt werden können (Busse 2010).

Darüber hinaus setzt sich in der sozialwirtschaftlichen Praxis, oftmals unabhängig von rechtlichen Voraussetzungen und etwaigen Auflagen der Zuwendungsgeber, insgesamt die kauf-

männische Buchführung durch. Dies begründet sich häufig in der Erkenntnis, dass diese eine Reihe von Vorteilen gegenüber der einfachen Buchführung aufweist (vgl. Abb. 1).

Ähnlich wie bei freigemeinnützigen Trägern zeichnet sich in den jüngeren kommunalen Reformansätzen eine Hinwendung zum kaufmännischen Rechnungswesen oder der Doppik ab – und somit eine Abkehr von der kameralistischen Rechnungslegung. Dies erfolgt oftmals mit dem Ziel, die Wirtschaftlichkeit zu verbessern und die Steuerungsmöglichkeiten in öffentlichen Körperschaften zu erhöhen. Dabei wird das kaufmännische Rechnungswesen in politisch gesteuerten Institutionen und Organisationen, die öffentliche Gelder verwalten, häufig durch ein finanzielles Planungs- und Steuerungsinstrument ergänzt, beispielsweise in Form eines

Aufbau der Kostenrechnung			
<b>Fragestellung</b>	Welche Kosten sind angefallen?	Wo sind die Kosten angefallen?	Wofür sind die Kosten angefallen?
<b>Bereiche</b>	Kostenartenrechnung	Kostenstellenrechnung	Kostenträgerrechnung
<b>Inhalte</b>	Einzelne Kostenarten, z.B. Personalkosten	Einzelne Kostenstellen, z.B. Pflegestation 1	Einzelne Kostenträger, z.B. Pflegestufe 1
<b>Aufgaben</b>	Ergebnisermittlung, Kostenstruktur	Kostenkontrolle, innerbetriebliche Leistungsverrechnung	Kalkulation, Erfolgsrechnung für die einzelnen Leistungen

Abb. 2: Für den Aufbau und die Inhalte der Kostenrechnung bestehen im Allgemeinen keine Vorgaben.

Quelle: Eigene Darstellung

## Fazit

Der zunehmende Wettbewerbsdruck sowie der Ruf nach mehr Wirtschaftlichkeit haben zur Folge, dass die Bedeutung des Rechnungswesens in Sozialunternehmen steigt. Dies gilt sowohl für das externe als auch das interne Rechnungswesen.

Im Rahmen des externen Rechnungswesens sind Sozialunternehmen dabei je nach Rechtsform dazu verpflichtet ein kameralistisches, ein einfaches oder ein kaufmännisches Rechnungswesen einzurichten. In der Praxis entscheiden sich aber zunehmend auch Unternehmen, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften dazu verpflichtet sind, zur Einführung einer kaufmännischen Buchführung, da diese eine Reihe von Vorteilen gegenüber der einfachen oder der kameralistischen Buchführung aufweisen.

Insbesondere eröffnet das kaufmännische Rechnungswesen im Hinblick auf das Streben nach mehr Wirtschaftlichkeit eine Vielzahl an Möglichkeiten, wie in diesem Beitrag aufgezeigt werden konnte. ■

## Literatur

- Bea, Xaver Franz, Friedl, Birgit; Schweizer, Marcell:** Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Band 1: Grundfragen. 9., überarbeitete Auflage. Stuttgart: Lucius&Lucius Verlag, 2004.
- Busse, Jan Simon:** Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland. Göttingen: Cuvillier Verlag, 2010.
- Decker, Franz; Decker, Albert:** Management in Gesundheits- und Sozialbetrieben. Betriebswirtschaftliche Grundlagen für Führungskräfte und Nachwuchs. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2008.
- Eschenbach, Rolf; Horak, Christian; Furtmüller, Stefan:** Rechnungswesen und Controlling in NPOs, in: Badelt, Christoph, Meyer, Michael, Simsa, Ruth: Handbuch der Nonprofit Organisation. 4., überarbeitete Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2007.
- Eschenbach, Rolf; Horak, Christian: Führung der Nonprofit Organisation. 2. Auflage. Stuttgart:** Schäffer-Poeschel Verlag, 2003.
- Furtmüller:** Rechnungswesen und Controlling in NPOs, in: Badelt, Christoph, Meyer, Michael, Simsa, Ruth: Handbuch der Nonprofit Organisation. 4., überarbeitete Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2007.
- Heister, Werner:** Rechnungswesen in Nonprofit-Organisationen. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2008.
- Holdenrieder, Jürgen:** Betriebswirtschaftliche Grundlagen Sozialer Arbeit – eine praxisorientierte Einführung. Stuttgart: Kohlhammer Verlag, 2013.
- Kück, Marlene (Hg.):** Allgemeine Betriebswirtschaftslehre – Grundlagen. 3. Auflage. Berlin: Verlag Arno Spitz, 1998.
- Schauvelbühl, Karl, Hugentobler, Walter, Blattner, Matthias (Hg.):** Betriebswirtschaftslehre für Bachelor. Zürich: Orell Füssli Verlag, 2007.
- Schellberg, Klaus:** Betriebswirtschaftslehre für Sozialunternehmen. 2., überarbeitete Auflage. Augsburg: Ziel-Verlag, 2007.
- Schellberg, Klaus:** Kostenmanagement in Sozialunternehmen. Augsburg: Ziel-Verlag, 2002.
- Zimmermann, Werner, Fries, Hans-Peter, Hoch, Gero:** Betriebliches Rechnungswesen. 8., überarbeitete und erweiterte Fassung. München: Oldenbourg Verlag, 2003.



### Mission Wohlfahrtsmarkt

Institutionelle Rahmenbedingungen, Strukturen und Verbreitung von Social Entrepreneurship in Deutschland

Von Stephan Grohs, Katrin Schneiders und Rolf G. Heinze

2013, ca. 220 S., brosch., ca. 39,- €, ISBN 978-3-8329-7874-7

(Wirtschafts- und Sozialpolitik, Bd. 10)

Erscheint ca. Juni 2013

[www.nomos-shop.de/19785](http://www.nomos-shop.de/19785)

Mit Social Entrepreneurship ist ein (vermeintlich) neuer Trägertyp entstanden, der durch die Verknüpfung von sozialem Engagement und unternehmerischem Handeln die Effektivität sozialer Dienstleistungen zu verbessern sucht. Das Buch bietet auf Grundlage einer Befragung von ca. 2.000 Organisationen erstmalig eine umfassende Analyse dieses neuen Phänomens.



# Nomos