

Kostenrechnung

- 1 **Aufgaben der Kostenrechnung**
- 2 **Kostenartenrechnung**
- 3 **Kostenstellenrechnung**
- 4 **Kostenträgerrechnung**
- 5 **Kostenrechnungssysteme**



Warum?

„Wer zu spät an die Kosten denkt, ruiniert sein Unternehmen.“

(Philip Rosenthal)

Für ein Unternehmen steht die Gewinnerzielung im Vordergrund. Die Höhe des Gewinns ergibt sich aus den Einnahmen, dem Umsatz, abzüglich der anfallenden Kosten. Damit ein Unternehmen Gewinn erzielt, müssen seine Einnahmen deutlich höher sein, als seine Ausgaben. Dazu ist es erforderlich, dass der Unternehmer die genaue Höhe und Zusammensetzung seiner Kosten kennt.

Die Kostenrechnung liefert ihm ein Instrument, das analysiert, welche Kosten im Betrieb an welchen Stellen für welche Leistungen entstanden sind. Diese Analyse kann für bereits geschene Leistungen errechnet werden, um Preise zu bestimmen, bildet aber auch die Grundlage zur Erstellung von Angeboten.

Zusätzlich stellt die Kostenrechnung eine Möglichkeit dar, zu erkennen, welche Bereiche und Produkte den meisten Gewinn erwirtschaften. Gleichzeitig zeigt sie, wo im Unternehmen zu hohe Kosten anfallen und stellt den ersten Schritt zu Reduktion der Kosten dar.

1 Aufgaben der Kostenrechnung¹

Der Unternehmensführung dient die Kosten- und Leistungsrechnung² zur Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Prozesse. Sie ist Teil des betrieblichen Rechnungswesens. Dieses umfasst sämtliche Rechenmethoden zur Unterstützung der Unternehmensführung. Es unterteilt sich in ein externes und in ein internes Rechnungswesen. Das externe Rechnungswesen (Geschäftsbuchhaltung) ist gesetzlich geregelt und dient primär der Information unternehmensexterner Interessensgruppen, z. B. Kunden, Investoren, Lieferanten. Es dokumentiert das Unternehmensgeschehen und legt darüber Rechenschaft in Form eines Jahresabschlusses ab.

Die **Kostenrechnung (Betriebsbuchhaltung)** als das **interne Rechnungswesen** ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Sie resultiert aus dem innerbetrieblichen Informationsbedarf und dient der Unternehmensführung als Instrument zur Planung, Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Leistungserstellung. Im Mittelpunkt steht die rechnerische Erfassung des Werteverzehrs, der in einer Abrechnungsperiode durch die betriebliche Leistungserstellung verursacht wird. Diesen **Kosten**, dem betrieblichen Aufwand z. B. für Materialbeschaffung, Mieten, Werbung, Personalkosten, stehen **Leistungen**, der betriebliche Ertrag z.B. Umsatzerlöse, gegenüber. Die Differenz der Leistungen und Kosten einer Abrechnungsperiode bildet das Betriebsergebnis.

Dem Unternehmer ermöglicht die Kostenrechnung nicht nur den Betrieb als gesamtes, sondern auch einzelne Produkte und Bereiche, auf deren **Wirtschaftlichkeit** zu prüfen. Wirtschaftlichkeit ist das wertmäßige Verhältnis zwischen Leistungen und Kosten, die in einem Unternehmen entstehen.

Kostenrechnung
Planung, Steuerung
und Kontrolle der
betrieblichen Leistungserstellung

➔ **Online-Lehrbuch-Existenzgründer**
Kapitel1 Einführung:
Unternehmensziele:
Abschnitt 3 Produktivität – Wirtschaftlichkeit – Rentabilität

Die Kostenrechnung vermag verschiedene Aufgaben zu erfüllen:

- Instrument zur Planung, Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Prozesse
- Bestimmung der Leistungen einer Abrechnungsperiode
- Bestimmung der Selbstkosten einer Produkteinheit
- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit
- Bestimmung von Deckungsbeiträgen

Abbildung 1
Aufgaben der
Kostenrechnung

Zur Erfüllung dieser Aufgaben bedient sich die Kostenrechnung dreier Teilgebiete: Die **Kostenartenrechnung** ermittelt, welche Kosten in welcher Höhe angefallen sind. Die **Kostenstellenrechnung** erfragt, wo im Betrieb welche Kosten angefallen sind. Die **Kostenträgerrechnung** schließlich stellt fest, wofür (für welche Leistungen) die Kosten angefallen sind.

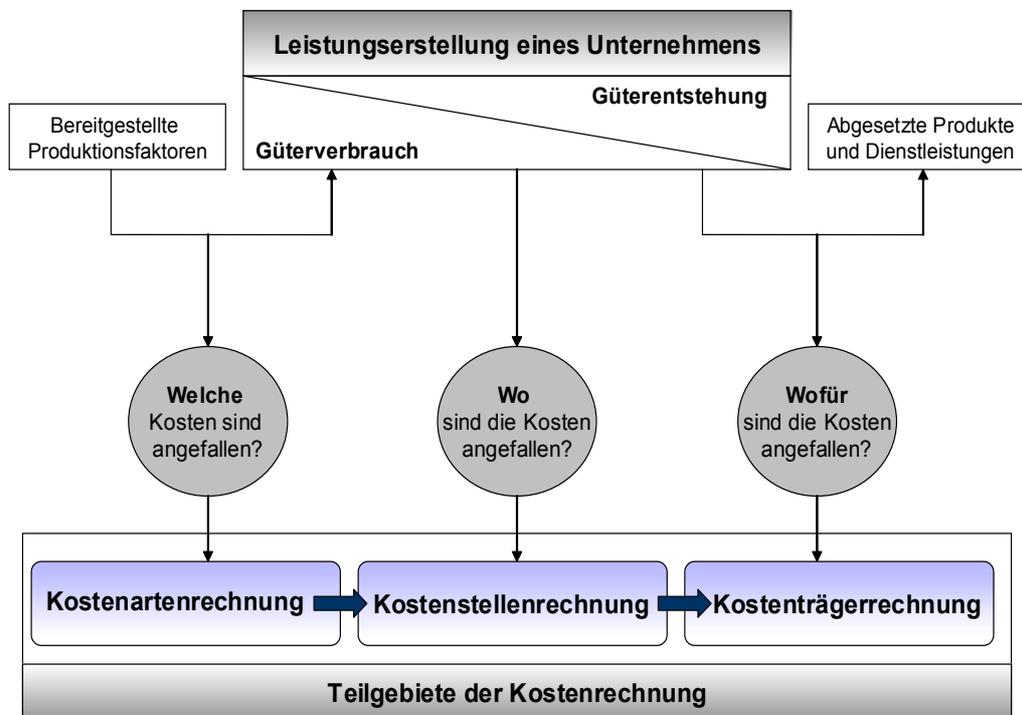


Abbildung 2
Teilgebiete der Kostenrechnung
(Vgl. Männel: Grundlagen der Kostenrechnung)

2 Kostenartenrechnung³

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

Durch die Kostenartenrechnung werden alle im Betrieb anfallenden Kosten einer Abrechnungsperiode systematisch nach Art ihrer Entstehung erfasst und im **Kostenplan** nach verschiedenen Kriterien gegliedert.

Nicht erfasst werden **Zusatzkosten**, neutrale Aufwendungen, die keine Kosten darstellen. **Anderskosten**, denen in der Finanzbuchhaltung kein Aufwand in gleicher Höhe gegenübersteht, hingegen werden berücksichtigt. Dies betrifft die

Welche Kosten sind entstanden?

Kostenartenrechnung
Systematische Erfassung und Gliederung der Kostenarten

kalkulatorischen Kosten: Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften darf der Unternehmerlohn nicht als Aufwand verrechnet werden, da er eine Privatentnahmen darstellt. Das Entgelt für die Arbeitsleistung des Unternehmers muss jedoch als Kostenfaktor eingerechnet werden. Als Maßstab für den **kalkulatorischen Unternehmerlohn** dient das Gehalt eines leitenden Angestellten. Genauso wird die Nutzung firmeneigener Räume in der Kostenartenrechnung als **kalkulatorische Miete** und entgangene Zinsen aus im Betrieb verwendeten und nicht anderweitig angelegten Eigenkapital **als kalkulatorische Zinsen** bezeichnet. Die **kalkulatorischen Abschreibungen** erfassen den verursachungsgerechten Werteverzehr und gehen von den Wiederbeschaffungskosten aus, anders als die Bilanz, die die historischen Anschaffungskosten ansetzt.

2.2 Gliederung der Kostenarten

- **Kostenarten nach der Art des Verbrauchs**

Material- oder Sachkosten - Darunter fallen der Verbrauch von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen oder Handelswaren, aber auch von Büromaterialien und Material für Instandsetzungen. Zuerst werden die Verbrauchsmengen errechnet und diese anschließend nach Anschaffungs-, Wiederbeschaffungs-, Tages- oder Verrechnungspreis bewertet. **Personal- oder Arbeitskosten** - Hierzu zählen Löhne, Gehälter und ähnliches, zuzüglich Lohnnebenkosten, gesetzlichen Sozialabgaben (Arbeitgeberanteil der Renten-, Kranken-, Arbeitslosen- und Unfallversicherung) und freiwilligen Sozialleistungen (Pensionszusagen, Beihilfen für Auszubildende, etc). **Fremdleistungskosten** - Diese ergeben sich aus den Kosten für Dienstleistungen durch Dritte, z. B. Transport-, Reparatur-, Versicherungs-, Leasingkosten. Die Kosten für Strom, Telefon und Wasser können auch den Materialkosten zugerechnet werden. **Öffentliche Abgaben** - Diese schließen Steuern, Beiträge, Gebühren und Zölle mit ein, sofern sie unmittelbar mit der betrieblichen Leistungserstellung in Zusammenhang stehen.

Gliederung der Kostenarten nach

- ▶ Verbrauch
- ▶ Funktion
- ▶ Verrechnung

- **Kostenarten nach der betrieblichen Funktion**

Eine Unterscheidung nach der betrieblichen Funktion differenziert nach **Beschaffungskosten, Lagerhaltungs- und Logistikkosten, Fertigungskosten, Verwaltungskosten und Vertriebskosten.**

- **Kostenarten nach der Art der Verrechnung**

Man unterscheidet abhängig von der Art der Verrechnung auf die Leistungseinheiten: **Einzelkosten** kann man den Kostenträgern eindeutig zuordnen und werden diesen unmittelbar zugerechnet, z. B. Materialkosten. **Sonderkosten** sind Einzelkosten, die einem Auftrag zugerechnet werden können, z. B. Patent- oder Verpackungskosten. **Gemeinkosten** entstehen für alle oder zumindest mehrere Leistungseinheiten und müssen daher mittels spezieller Schlüsselgrößen möglichst verursachungsgemäß zugerechnet werden, z. B. Gehälter, Mieten.

3 Kostenstellenrechnung⁴

Nach der Erfassung der Kostenarten werden diese nun in der Kostenstellenrechnung auf die Kostenstellen verteilt. Dabei handelt es sich um rechnungstechnisch abgegrenzte Teilbereiche, in denen die Kosten entstanden sind. Diesen werden sie nun verursachungsgerecht verrechnet, um sie später den entsprechenden Kostenträgern zuordnen zu können. Die Kostenstellenrechnung dient der anteilmäßigen Aufteilung und Zuordnung der Gemeinkosten, die anders als die Einzelkosten den Kostenträgern nicht direkt zugerechnet werden können. Damit wird eine systematische Wirtschaftlichkeitskontrolle der einzelnen Teilbereiche ermöglicht.

Wo sind die Kosten entstanden?

Kostenstellenrechnung

Aufteilung und Zuordnung der Gemeinkosten

3.1 Bildung der Kostenstellen

Die Bildung von Kostenstellen erfolgt nach betrieblichen Funktionen (Beschaffung, Entwicklung, Fertigung, Vertrieb, Verwaltung), nach Verantwortungsbe-
reichen (z. B. Abteilung) oder nach räumlichen Kriterien (z. B. Werkstatt).

Grundsätzlich wird zwischen **Hauptkostenstellen** und **Hilfskostenstellen** unterschieden. Hauptkostenstellen sind unmittelbar an der Produktherstellung beteiligt und können über Kalkulationssätze den Kostenträgern direkt zugeordnet werden. Hilfskostenstellen dienen dem Gesamtbetrieb. Sie werden von den einzelnen Kostenstellen in unterschiedlichem Umfang in Anspruch genommen, so dass sie ihrer Nutzung entsprechend aufgeschlüsselt werden müssen.

Haupt- und Hilfskostenstellen

3.2 Der Betriebsabrechnungsbogen

Die Kostenstellenrechnung wird unter Verwendung eines Betriebsabrechnungsbogens (BAB) durchgeführt. In diesem werden die Kostenarten vertikal und die Kostenstellen horizontal tabellarisch aufgelistet. Nachdem die Hilfskostenstellen den Hauptkostenstellen zugeordnet wurden, verrechnet man die Kosten der Hauptkostenstellen gegeneinander. Im Anschluss werden die Einzelkosten (Primärkosten) und Gemeinkosten (Sekundärkosten) der jeweiligen Hauptkostenstelle addiert und man erhält die Kosten der einzelnen Kostenstellen.

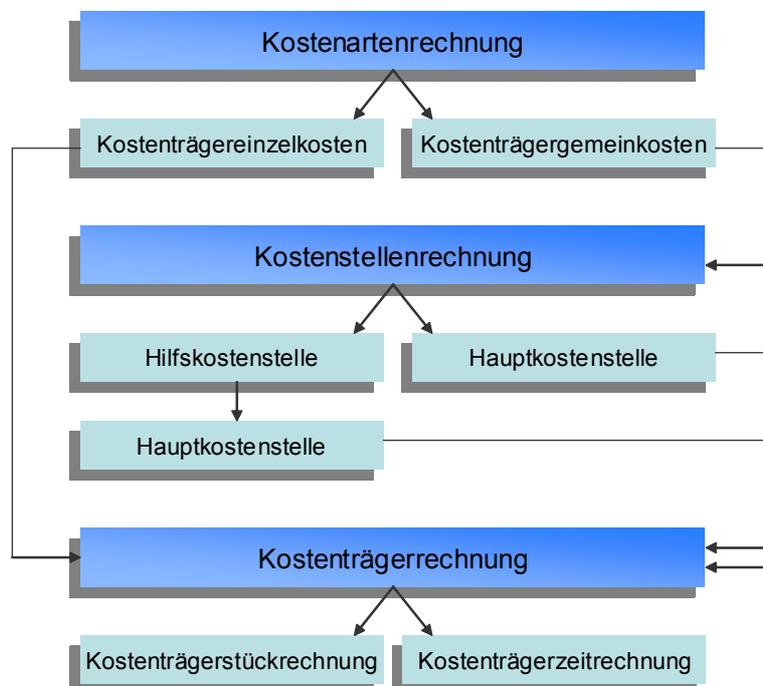
Kostenarten \ Kostenstellen	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen			
	Energieversorgung	Wasserversorgung	Fertigung	Material	Verwaltung	Vertrieb
Einzelkosten - Fertigungsmaterial - Fertigungslöhne ...						
Gemeinkosten - Gehälter - Miete - Energie ...						
Gesamtkosten						

Abbildung 3
Beispiel für einen Betriebsabrechnungsbogen

4 Kostenträgerrechnung⁵

Die Kostenträgerrechnung beschäftigt sich mit der Frage, wofür die Kosten entstanden sind. Sie untersucht, welche betrieblichen Produkte oder Leistungen (Kostenträger) die angefallenen Kosten verursacht haben und rechnet sie ihnen zu.

In der Kostenartenrechnung ermittelte Einzelkosten werden direkt in die Kostenträgerrechnung übernommen. Die Gemeinkosten, welche schon in der Kostenstellenrechnung den betreffenden Kostenstellen entsprechend erfasst wurden, rechnet man in der Kostenträgerrechnung nun den einzelnen Kostenträgern anteilmäßig zu. Dabei gelten nicht nur die für den Absatz entstandenen Leistungen als Kostenträger, es sind auch innerbetriebliche Leistungen Kostenträger, die sich eindeutig messen und voneinander abgrenzen lassen (z. B. im Betrieb hergestellte Halbfertigware).



Wofür sind die Kosten entstanden?

Kostenträgerrechnung
Verursachungsgemäße Zurechnung der Kosten zu den Leistungen

Abbildung 4
Beziehung zwischen den Teilgebieten der Kostenrechnung
(Vgl. Männel: Kostenrechnungssysteme)

4.1 Kostenträgerstückrechnung - Kostenträgerzeitrechnung

In der **Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)** werden die Herstellungskosten jeder einzelnen betrieblichen Leistungseinheit ermittelt. Sie übernimmt die Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung und addiert die aufgeschlüsselten Gemeinkosten der Kostenstellenrechnung. Hieraus ergeben sich die Selbstkosten pro Leistungseinheit.

Die **Kostenträgerzeitrechnung (Ergebnisrechnung)** ermöglicht es dem Unternehmer, das Betriebsergebnis einer Abrechnungsperiode zu errechnen. Dazu stellt sie die Summe der Kosten einer Periode aus der Kostenartenrechnung, dem in der gleichen Periode erzielten Gesamtwert aller Leistungen gegenüber. Die Differenz ergibt das Betriebsergebnis.

Kostenträgerstückrechnung

Kostenträgerzeitrechnung

4.2 Aufgaben der Kostenträgerrechnung

Die wesentliche Aufgabe der Kostenträgerrechnung besteht in der Berechnung der stückbezogenen Herstell- und Selbstkosten. Damit

- liefert sie **Informationen für preispolitische Entscheidungen**, um Angebotspreise zu kalkulieren oder Preisuntergrenzen, zu denen sich die Produktion oder Leistungserstellung noch lohnt, festzulegen.
- dient sie der **Bestimmung interner Verrechnungspreise** und der Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten.
- bildet sie die Informationsgrundlage für die **Planung und Steuerung** des Produktions- und Absatzprogramms.
- ermöglicht sie eine **Kostenkontrolle** durch die Gegenüberstellung der Kosten verschiedener Perioden, z. B. durch einen Soll-Ist-Vergleich.
- teilt sie die **Gemeinkosten** den Kostenträgern verursachungsgemäß zu.

Aufgaben der Kostenträgerrechnung

- ▶ Informationen für preispolitische Entscheidungen
- ▶ Bestimmung interner Verrechnungspreise
- ▶ Planung und Steuerung
- ▶ Kostenkontrolle
- ▶ Aufteilung und Zuordnung der Gemeinkosten

4.3 Kalkulationsverfahren

Der Unternehmer kann, z. B. abhängig von der Anzahl der Produktarten, dem Fertigungsprogramm (Massen- oder Einzelfertigung), zwischen unterschiedlichen Kalkulationsverfahren wählen.

Bei der **Divisionskalkulation** werden die Selbstkosten pro Einheit ermittelt, indem man die gesamten Kosten einer Periode durch die im gleichen Zeitraum hergestellte Stückzahl dividiert. Da nicht zwischen Einzel- und Gemeinkosten unterschieden wird, bietet sich dieses Kalkulationsverfahren nur an, wenn der Betrieb lediglich ein Produkt produziert, z. B. Energie.

Die **Äquivalenzziffernrechnung** wird angewendet, wenn ein Unternehmen mehrere Varianten eines Produkts herstellt. Dabei handelt es sich meistens um die gleichen Kostenstrukturen und es wird nur nach der unterschiedlich hohen Bearbeitungszeit differenziert.

Die **Zuschlagskalkulation** findet Anwendung, wenn in einem Betrieb verschiedene Produktarten in mehreren Fertigungsstufen hergestellt werden. Dabei entstehen Kosten, die für mehrere Kostenträger gemeinsam anfallen. Diese Gemeinkosten werden im Betriebsabrechnungsbogen errechnet und mittels Zuschlagssätzen den Kostenträgern anteilmäßig zugerechnet. Die Einzelkosten hingegen rechnet man den Kostenträgern direkt zu. Jedes Produkt soll mit den Kosten belastet werden, die es verursacht hat.

Die **Prozesskostenrechnung** (Activity Based Costing) ist eine Weiterentwicklung der Zuschlagskalkulation. Hier werden die einzelnen Prozesse in Teilprozesse zerlegt, um die im indirekten Leistungsbereich anfallenden Gemeinkosten den entsprechenden Kostenträgern differenzierter zurechnen zu können.

Beim **Target Costing** bestimmt man den am Markt erzielbaren Preis. Daraufhin wird von diesem Zielpreis ein angemessener Gewinnzuschlag subtrahiert. Für den Unternehmer steht nun das Kostenziel fest, die Kostengrenze, die er bei der Herstellung des Produktes nicht überschreiten darf. Im nächsten Schritt werden

➔ **Online-Lehrbuch-Steuerungsprozesse:** Prozesskostenrechnung

➔ **Online-Lehrbuch-Existenzgründer** Kapitel 2 Marketing: Preispolitik: Abschnitt 1.4 Target Costing

Gemein- und Einzelkosten untersucht, die Kostentreiber identifiziert und versucht, diese dem Kostenziel entsprechend anzupassen.

5 Kostenrechnungssysteme⁶

Die Kostenrechnungssysteme unterscheidet man zum einen nach dem **Zeitbezug** der verrechneten Kosten (vergangenheits- oder zukunftsbezogen) Istkostenrechnung, Normalkostenrechnung oder Plankostenrechnung. Gleichzeitig unterscheidet man nach dem **Sachumfang** der verrechneten Kosten (alle oder nur Teile der Kosten) Vollkostenrechnung oder Teilkostenrechnung. In der Praxis ergeben sich dadurch sechs Kombinationsmöglichkeiten.

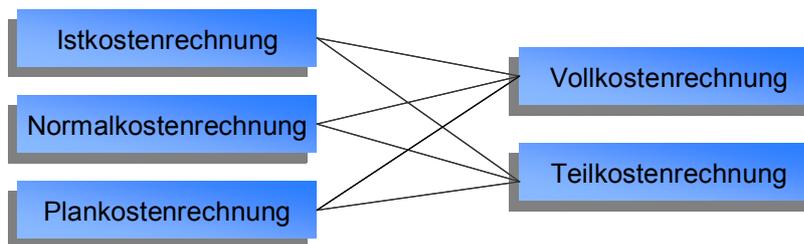


Abbildung 5
 Kostenrechnungssysteme
 (Vgl. Moser/ Schaur:
 Kosten- und Leistungsrechnung)

5.1 Istkostenrechnung – Normalkostenrechnung – Plankostenrechnung

In der **Istkostenrechnung** (Istmenge x Istpreis) werden die effektiv für eine Leistungseinheit angefallenen Kosten betrachtet. Damit dient sie in erster Linie zur Analyse des vergangenen Betriebsgeschehens.

Die **Normalkostenrechnung** (durchschnittliche Menge x durchschnittlicher Preis) setzt die Kosten mit den Durchschnittswerten der Mengen und Preise der vergangenen Perioden an. Dies dient der Kontrolle, ob die Kosten aufgrund von Mengen- oder Preisänderungen unter oder über den angesetzten Normalkosten liegen.

Werden die Kosten aufgrund von Berechnungen und unter Berücksichtigung zukünftiger Erwartungen in die Zukunft vorausgeplant, spricht man von **Plankostenrechnung** (Planmenge x Planpreis).

5.2 Vollkostenrechnung - Teilkostenrechnung

In der **Vollkostenrechnung** werden alle Kosten einer Periode, die variabeln und die fixen, den Kostenträgern zugerechnet. Damit soll gesichert sein, dass die Preise der Produkte zumindest kostendeckend sind.

Bei der **Teilkostenrechnung** wird nur ein Teil der Kosten, die variablen Kosten, den Trägern zugerechnet, die übrigen Teile, die fixen Kosten, hingegen auf andere Weise in das Betriebsergebnis übertragen. Aus der Differenz des Erlöses und den variablen Kosten einer Leistung ergeben sich die Deckungsbeiträge. Ist der Deckungsbeitrag positiv, so trägt er zum Unternehmensgewinn bei. Anschließend werden alle Deckungsbeiträge addiert und von dem Ergebnis die Summe aller fixen Kosten subtrahiert. Das Ergebnis bildet den **Betriebsgewinn**.

Literatur zum Thema

Becker, Wolfgang/ Weber, Jürgen (Hrsg.)

Kostenrechnung: Stand und Entwicklungsperspektiven. Wiesbaden, 1997.

Ebert, Günter

Kosten- und Leistungsrechnung. 10., überarbeitete Auflage, Wiesbaden, 2004.

Männel, Wolfgang

Grundlagen der Kostenrechnung. 9., überarbeitete Auflage, Lauf a. d. Pegnitz, 2000.

Männel, Wolfgang

Kostenrechnungssysteme. Schriften zur Betriebswirtschaftslehre. Lauf a. d. Pegnitz, 2004.

Moser, Gudrun/ Schaur, Erwin

Kosten- und Leistungsrechnung. Grundlagen mit Lernzielkontrollen und –lösungen. 2., neubearbeitete und erweiterte Auflage, Linz, 2004.

Schmolke, Siegfried/ Deitermann, Manfred

Industrielles Rechnungswesen – IKR. 32., überarbeitete und erweiterte Auflage, Darmstadt, 2004.

Schneider, Wilfried

Betriebliches Rechnungswesen für Einsteiger. 4., überarbeitete und ergänzte Auflage, Wien, 2002.

Wöhe, Günter

Das betriebliche Rechnungswesen: Jahresabschluß, Kostenrechnung, Statistik und Vergleichsrechnung. München, 1990.

Kommentare

- ¹ Vgl. MOSER/ SCHAUR: Kosten- und Leistungsrechnung
SCHMOLKE/ DEITERMANN: Industrielles Rechnungswesen
- ² Wenn im Folgenden von der Kostenrechnung gesprochen wird, ist stets die Kosten- und Leistungsrechnung gemeint.
- ³ Vgl. EBERT: Kosten- und Leistungsrechnung
MOSER/ SCHAUR: Kosten- und Leistungsrechnung
WÖHE: Das betriebliche Rechnungswesen
- ⁴ Vgl. MOSER/ SCHAUR: Kosten- und Leistungsrechnung
SCHNEIDER: Betriebliches Rechnungswesen
- ⁵ Vgl. EBERT: Kosten- und Leistungsrechnung
MÄNNEL: Grundlagen der Kostenrechnung
MÄNNEL: Kostenrechnungssysteme
- ⁶ Vgl. EBERT: Kosten- und Leistungsrechnung
MOSER/ SCHAUR: Kosten- und Leistungsrechnung
SCHNEIDER: Betriebliches Rechnungswesen
WÖHE: Das betriebliche Rechnungswesen



Beyer, Horst-Tilo (Hg.): Online-Lehrbuch BWL, <http://www.online-lehrbuch-bwl.de>