

Im vorhergehenden Kapitel wurde die Kostenrechnung als ein Instrument des internen Rechnungswesens eingeordnet. Dabei beschäftigt sich die Kostenrechnung insbesondere mit der Abbildung der Erfolgssphäre und folglich mit den Realgüterströmen eines Unternehmens. In der Folge sollen nun, neben dem Kostenbegriff und dessen Abgrenzung zum Aufwandsbegriff (Abschn. 2.1), den Rechenzwecken und Wesensmerkmalen der Kostenrechnung (Abschn. 2.2), insbesondere die wesentlichen theoretischen Grundlagen der Kostenrechnung (Abschn. 2.4) sowie deren Teilgebiete (Abschn. 2.6) vorgestellt werden.

2.1 Kostenbegriff und Abgrenzung bedeutsamer Rechengrößen

Der allgemeine Kostenbegriff definiert jeglichen bewerteten, leistungsbezogenen Güterverzehr als Kosten. Kosten enthalten demzufolge grundsätzlich sowohl eine Mengen- als auch eine Wertkomponente, die multiplikativ miteinander verknüpft sind. Dieser allgemeine Kostenbegriff lässt sich in Abhängigkeit von den jeweiligen Merkmalsausprägungen sowohl modifizieren (z. B. in den wertmäßigen und den pagatorischen Kostenbegriff) als auch spezifizieren (z. B. zum entscheidungsorientierten Kostenbegriff).

Das Verständnis der konzeptionellen Grundstruktur der Kostenrechnung setzt voraus, die im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie abgeleiteten Kostenbegriffe, Kostenabhängigkeiten und Kostenkategorien zu kennen. Hierzu dient zunächst eine Abgrenzung der Begriffe Ein- und Auszahlung, Einnahme und Ausgabe, Ertrag und Aufwand sowie Erlöse und Kosten.

Auszahlungen vermindern den Bestand an Bar- und Buchgeld eines Unternehmens. Sie entstehen durch die Übertragung von Zahlungsmitteln, beispielsweise durch die Bezahlung einer Rechnung. Zahlungsmittel umfassen in Unternehmen den Kassenbestand sowie das frei verfügbare Bankguthaben. Den Auszahlungen stehen grundsätzlich

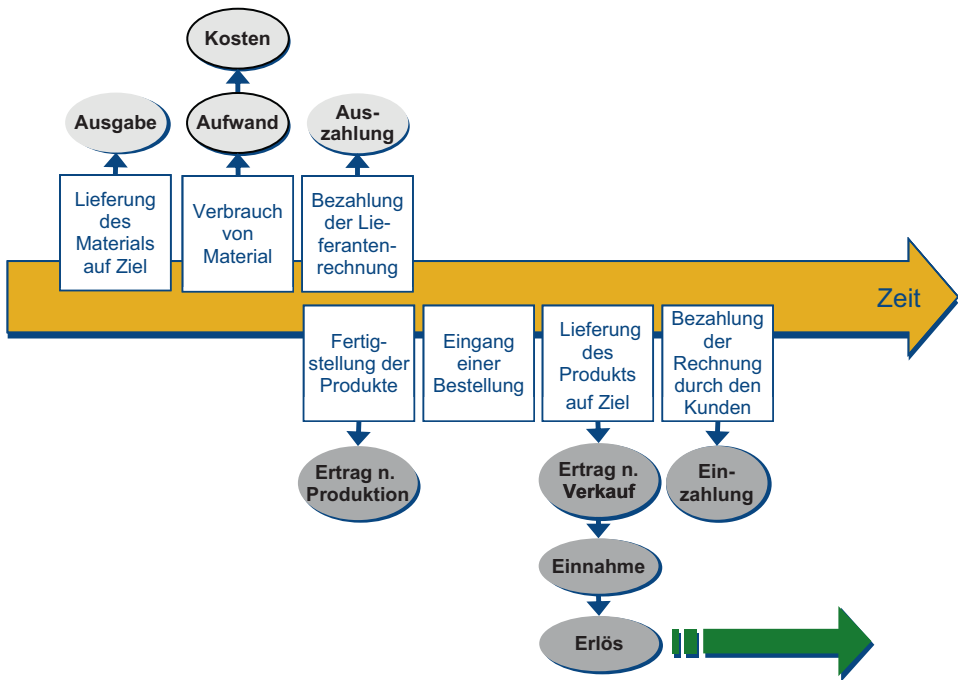


Abb. 2.1 Die Begriffe Auszahlung, Ausgabe, Aufwand und Kosten

Einzahlungen gegenüber. Durch die permanente Dokumentation von Ein- und Auszahlungen und deren Verrechnung mit dem Bestand und den Reserven an liquiden Mitteln lässt sich jederzeit die Liquidität eines Unternehmens bestimmen. Instrumente des Finanz- und Rechnungswesens, die auf die Rechengrößen Auszahlung bzw. Einzahlung zurückgreifen, sind beispielsweise die Kapitalflussrechnung sowie die Finanz- und Investitionsrechnung (vgl. Abb. 1.6).

Ausgaben sind das monetäre Äquivalent aller innerhalb einer Periode zugegangenen Realgüter. Ausgaben entstehen somit schon in dem Zeitpunkt, in dem das Unternehmen Material auf Ziel angeliefert bekommt. *Einnahmen* sind dementsprechend das monetäre Äquivalent der abgegangenen Realgüter. So kann der Zugang von Waren, die erst zu einem späteren Zeitpunkt bezahlt werden müssen, eine Ausgabe darstellen, jedoch gleichzeitig noch zu keiner Auszahlung geführt haben (vgl. Abb. 2.1). Gemeinsam ist den beiden Begriffspaaren Ausgaben/Einnahmen sowie Auszahlungen/Einzahlungen, dass sie prinzipiell den finanzwirtschaftlichen Größen zuzurechnen sind und folglich den Nominal- oder Geldstrom eines Unternehmens abbilden.

In Abgrenzung zu diesen finanzwirtschaftlichen und damit den Geldstrom abbildenden Rechengrößen, dienen die Rechengrößen Aufwand und Kosten dazu, den realen Wertverzehr abzubilden. So ist es beispielsweise möglich, dass ein Gut, wie etwa eine Maschine, im Zeitverlauf an realem Wert verliert, ohne dass es dabei zu gleichzeitig

stattfindenden Auszahlungen gekommen sein muss. *Aufwendungen* beschreiben dabei insbesondere den Wertverzehr, wie er vom Rechnungswesen in der zur Buchhaltung zählenden Aufwandsrechnung, also für externe Informationsempfänger, erfasst wird. *Kosten* wiederum, können in Abgrenzung zum Aufwandsbegriff, als derjenige Wertverzehr betrachtet werden, wie er im Zuge des internen Rechnungswesens erfasst wird.

Definiert man Erfolg vereinfachend als die Differenz von Wertentstehung und Wertverzehr, so lässt sich dieser, durch die Abgrenzung von Aufwand und Kosten, auf zweierlei Weisen ermitteln. Zur Abbildung externer Zwecke dient die Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen, während der Erfolg für interne Zwecke aus Kosten und Erlösen abgeleitet wird.

Da sowohl der Kosten- als auch der Aufwandsbegriff zur Ermittlung des Erfolgs herangezogen werden können, stehen diese Begriffe bzw. auch deren Ermittlung in engem Zusammenhang. Um diesen Zusammenhang aufzuzeigen, sind die jeweiligen Begriffe weiter zu spezifizieren.

Der Begriff des Aufwands umfasst dabei sowohl wertschöpfungsneutralen als auch einen sogenannten Zweckaufwand. Wertschöpfungsneutral ist Aufwand, ...:

- ... welcher in keinem Zusammenhang zur betrieblichen Leistungserstellung steht,
- ... welcher außerordentlichen Charakter trägt und/oder
- ... welcher einer fremden Periode zuzurechnen ist.

Der im Gegensatz dazu stehende betriebszweckbezogene, ordentliche und periodenrichtige Güterverzehr wird als Zweckaufwand bezeichnet. Trägt Aufwand einen wertschöpfungsneutralen Charakter, so ist dieser nicht in die Kostenrechnung zu überführen, da sich die Interessen interner Informationsempfänger an einer möglichst realitätsgetreuen Abbildung der Wertschöpfung orientieren. Betriebsfremde Aufwendungen fallen völlig unabhängig vom Betriebszweck an und gehen deshalb beispielsweise auch nicht in Produktkalkulationen ein. Periodenfremde Aufwendungen wurden von Aktivitäten vorausgehender oder folgender Perioden ausgelöst und sind deswegen auch nicht geeignet, den Erfolg einer laufenden Periode zu ermitteln. Außerordentliche Aufwendungen stehen zwar mit dem Betriebszweck in Zusammenhang, würden aber wegen ihrer außergewöhnlichen Höhe die Aussagefähigkeit der Erfolgsrechnung beeinträchtigen und werden deshalb nicht in die Kostenrechnung einbezogen.

Da sich interne Entscheidungsinteressen vornehmlich am Betriebszweck orientieren, werden *Kosten*, im Gegensatz zum Aufwand, nur aus einem Teil der weitgehend gesetzlich determinierten Aufwendungen abgeleitet. Mit dem wertmäßigen Kostenbegriff werden Kosten als bewerteter, leistungserstellungsbedingter Güterverzehr bezeichnet. Da der neutrale Aufwand für interne Entscheidungszwecke weitestgehend bedeutungslos erscheint, wird dieser in der Kostenrechnung nicht abgebildet. Der Zweckaufwand hingegen wird teilweise vollständig identisch in den Kosten abgebildet. Dieser aufwandsgleiche Teil der Gesamtkosten wird Grundkosten genannt. Diese Grundkosten müssen also, um für die internen Entscheidungszwecke Relevanz zu beanspruchen, nicht für die Kostenrechnung angepasst werden. Dahinter stehen beispielsweise sämtliche Material-, Personal- und Energieverbräuche.

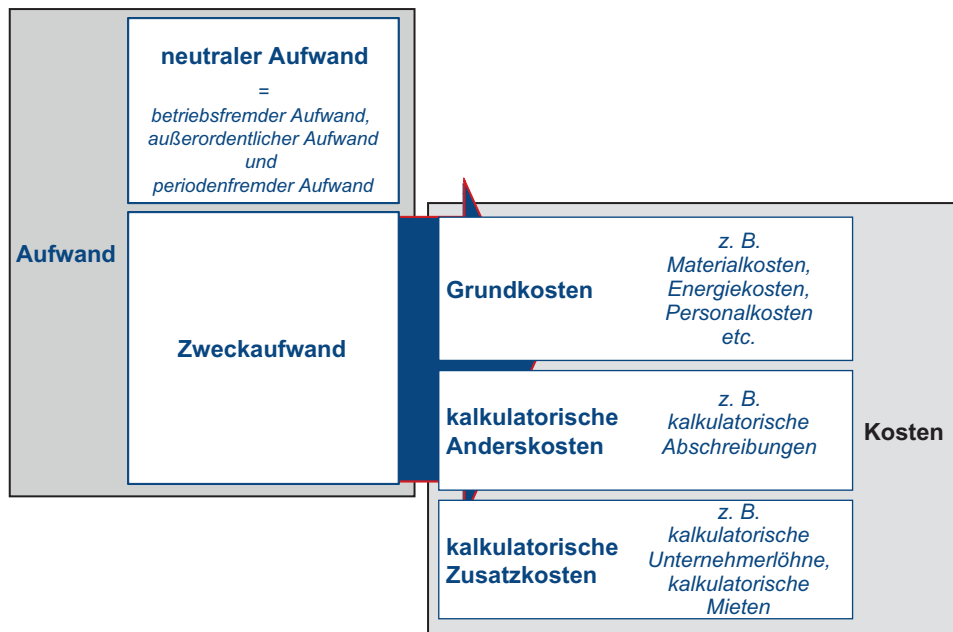


Abb. 2.2 Aufwand und Kosten im Zusammenhang

Zur Berücksichtigung des Rechenzweckes der Kostenrechnung (z. B. Kalkulation von Produkten) gibt es allerdings innerhalb der Kostenrechnung auch Positionen, die nicht vollständig identisch aus der Aufwandsrechnung übernommen werden können. Diese auch als kalkulatorische Kosten zu bezeichnenden Positionen lassen sich in Anders- und Zusatzkosten differenzieren. *Anderskosten* sind Kosten einer Periode, die dem Grunde nach Aufwand sind, jedoch anders bewertet werden. Kalkulatorische Abschreibungen bilden ein typisches Beispiel für solche Anderskosten. Während handelsrechtliche Grundsätze eine Abschreibung auf den Anschaffungswert vorschreiben, kann in der Kostenrechnung auch ein anderer Ausgangswert herangezogen werden. Dies kann – etwa im Sinne einer anzustrebenden Substanzerhaltung – beispielsweise der Ersatzbeschaffungszeitwert eines Vermögensgegenstandes sein.

Kosten einer Periode, die sich hingegen nicht aus dem Aufwand ableiten lassen, werden als *Zusatzkosten* bezeichnet. Zusatzkosten bilden dabei jenen Wertverzehr ab, der in keiner Weise durch die Vorgaben des externen Rechnungswesens abgebildet wird. Beispielsweise ist es im externen Rechnungswesen verboten, den tatsächlich anfallenden Wertverzehr für die Nutzung im Eigenbesitz befindlicher Büroräume zu bilanzieren. In der Kostenrechnung allerdings ist es Ziel, den tatsächlichen Wertverzehr abzubilden und folglich einen Posten zu bilden, der nicht aus dem Aufwand abgeleitet werden kann. Für die Nutzung der Büroräume wird folglich eine „fiktive“ kalkulatorische Miete angesetzt (Abb. 2.2).

Zu den kalkulatorischen Zusatzkosten zählen neben der soeben angesprochenen kalkulatorischen Miete ferner beispielsweise der kalkulatorische Unternehmerlohn, die kalkulatorischen Zinsen auf das im Unternehmen gebundene Eigenkapital oder die kalkulatorischen Wagnisse eines Unternehmens. Zusatzkosten haben dabei den Charakter von Opportunitätskosten. Ihre Bestimmung ist in der Regel nicht ohne Willkür möglich. Daher lehnen einige Kostenrechnungssysteme das Rechnen mit dieser auszahlungslosen Kostenkategorie ab.

Erlöse sind die kostenrechnerische Entsprechung der Erträge, wobei in der Unternehmenspraxis die Erträge zumeist unverändert als Erlöse übernommen werden.

Beispielaufgabe 2-1:

Geben Sie für die nachfolgend genannten kostenrechnerischen Sachverhalte an, ob es sich um *Grundkosten*, *Anderskosten* oder *Zusatzkosten* handelt!

Sachverhalt:	Lösung:
Von den Stadtwerken geht die monatliche Rechnung für den Stromverbrauch der Produktionsanlagen ein.	
Abweichend von den degressiven Abschreibungen der Finanzbuchhaltung werden in der Kostenrechnung lineare Abschreibungen für den Wertverzehr der Produktionsanlagen angesetzt.	
Der geschäftsführende Eigentümer einer Personengesellschaft lässt sich seinen monatlichen Unternehmerlohn auszahlen.	
Die Fertigungsmitarbeiter erhalten am Monatsletzten ihren Lohn.	

Lösung: Grundkosten, Anderskosten, Zusatzkosten, Grundkosten

Beispielaufgabe 2-2:

Geben Sie in der folgenden Tabelle an, ob es sich bei den genannten Sachverhalten um *Auszahlungen*, *Aufwendungen* oder *Kosten* handelt!

Sachverhalt:	Lösung:
Zum Monatsersten werden die kalkulatorischen Abschreibungen auf der Kostenstelle „Montage“ verbucht.	
Die Finanzabteilung muss Abschreibungen auf gehaltene Wertpapiere vornehmen, da deren Kurs gefallen ist.	
Die Fahrrad GmbH überweist den Rechnungsbetrag für gekaufte und bereits angelieferte Rohstoffe.	

Lösung: Kosten, Aufwendungen, Auszahlung

2.2 Wesensmerkmale der Kostenrechnung

Unter Berücksichtigung des wertmäßig definierten Kostenbegriffs können Wesensmerkmale festgestellt werden, die klare Unterschiede zwischen Kosten- und Aufwandsrechnung deutlich machen. Aufgrund der internen Ausrichtung der Kostenrechnung kann diese als eine freiwillig aufgestellte und insofern *rechtlich nicht normierte Rechnung* verstanden werden. Die Aufwandsrechnung ist hingegen fest an die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) gebunden.

Wie bei der Betrachtung der Rechengrößen und der Herleitung des Kostenbegriffs bereits ersichtlich wurde, beinhaltet die Kostenrechnung darüber hinaus *kalkulatorische Bestandteile*. Diese führen im Wesentlichen dazu, dass sich die in internen und externen Erfolgsrechnungen ermittelten Ergebnisse in ihrer Höhe unterscheiden (können).

Ebenfalls wird deutlich, dass die Kostenrechnung, in Abgrenzung zur Aufwandsrechnung, dem *internen Zweck von Unternehmensführung und Controlling* dient. Ein weiteres Wesensmerkmal der Kostenrechnung ist, aufgrund der Abbildung erfolgsrelevanter ökonomischer Daten, deren *kurzfristiger Charakter*, wodurch sie sich vor allem von den dynamischen Methoden der Investitionsrechnung unterscheidet. Die Betrachtung in der

Kostenrechnung beschränkt sich auf ein konkretes, abgeschlossenes Wirtschaftsjahr. Schließlich ist die Kostenrechnung *eine dem betrieblichen Handeln vorauslaufende, eine dieses Handeln begleitende und/oder eine dem Handeln hinterherlaufende Rechnung*, mit deren Hilfe folglich Vor- und Nachkalkulationen sowie mitlaufende Kalkulationen durchgeführt werden können.

Das Wesensmerkmal der *Erfolgsorientierung* der Kostenrechnung zeigt ferner die Notwendigkeit der zusätzlichen Aufstellung einer Erlös- und Ergebnisrechnung, die den Anwender in die Lage versetzen, erfolgsorientierte Entscheidungen zu fundieren und zu treffen.

2.3 Rechenzwecke der Kostenrechnung

Im Zusammenhang mit dem Wesensmerkmal der Ausrichtung der Kostenrechnung auf interne Informationszwecke lassen sich verschiedene Rechenzwecke ableiten. Als Rechenzweck wird dabei derjenige Zweck umschrieben, für den die Unternehmensführung bzw. das Controlling die Informationen aus der Kosten- und Erlösrechnung benötigt.

In den Anfängen der Kostenrechnung diente die Kostenrechnung vorrangig dazu, die Vorgänge in einem Unternehmen abzubilden und Produkte zu kalkulieren. Die Kalkulation ist als der wichtigste traditionelle Rechenzweck zu betrachten und versorgt interne Informationsempfänger mit Informationen über die gesamten Kosten die für die Herstellung eines oder aller Produkte im Unternehmen angefallen sind. Diese Kostenkalkulation kann dann beispielsweise als Basis für kostendeckende Preise fungieren.

Ebenfalls frühzeitig lenkte *Eugen Schmalenbach* die Aufmerksamkeit auf die hohe Bedeutung der Kostenrechnung, einen Beitrag zur differenzierten Planung, Ermittlung, Steuerung und Kontrolle des Erfolgs zu leisten. Aufgrund eines gesamtökonomischen Wandels innerhalb des letzten Jahrhunderts hin zu einem sogenannten Nachfragermarkt, reichte es nicht mehr aus, allein die Kosten eines Produktes zu kalkulieren und diese Kosten inklusive eines Gewinnaufschlags auf den Endverbraucher weiterzuwälzen. Wegen der gestiegenen Marktmacht der Nachfrage wurde es notwendig Preise auf Basis der Preisbereitschaft der Kunden zu kalkulieren. Um entsprechend die Kosten an die Preisbereitschaft der Kunden anzupassen, wurde es in der Folge zwangsläufig relevant Einflussfaktoren der Kostenhöhe zu identifizieren. Ein dafür erforderliches Entscheidungsmodell entstand in den 50er Jahren. Auf Basis der Produktionstheorie entwickelte *Erich Gutenberg* eine Kostentheorie, die die Entstehungsursachen von Kosten nachvollziehbar werden ließ.

Durch das von *Wolfgang Kilger* entwickelte Instrument der Plankostenrechnung war es dann zudem möglich, den weiterführenden Rechenzweck der Überwachung der Wirtschaftlichkeit zu bedienen. Dieser Zweck basiert auf der Idee – ausgehend von vorgegebenen Plankosten – Abweichungen zwischen Soll- und Istkosten zu analysieren, die auf Unwirtschaftlichkeiten im Handlungsgefüge hinweisen (vgl. hierzu insbesondere Kap. 6).



Abb. 2.3 Rechenzwecke der Kostenrechnung

Ein weiterer Rechenzweck resultiert aus der Möglichkeit, erfolgswirtschaftliche Informationen zu nutzen, um Entscheidungen unterschiedlichster Art (zum Beispiel die Wahl zwischen Eigen- und Fremdleistungen, die Planung des Produktions- und Absatzprogramms, die Kapazitätsplanung oder die Losgrößenplanung) zu fundieren (Abb. 2.3).

In den letzten Jahren ist ein stärker strategisch orientierter Rechenzweck hinzugekommen, nämlich das Bestreben, Kostenmanagement, verstanden als Bestandteil der Unternehmenspolitik, und Verhaltensbeeinflussung mit Hilfe kostenrechnerischer Informationen zu betreiben. Im Zuge der Verhaltensbeeinflussung soll die Kostenrechnung vornehmlich Könnens- und Wollensdefizite betrieblicher Entscheidungsträger kompensieren (vgl. Abschn. 8).

Abschließend sei noch auf das Erfordernis verwiesen, Kostenwertansätze auch für unternehmensextern vorgegebene Zwecke zu finden. Dieser Rechenzweck führt nicht selten zu recht schwierigen Abgrenzungsproblemen zwischen externen und internen Rechenkreisen.

2.4 Bedeutsame Begriffsdifferenzierungen von Kosten

Für ein Verständnis der Funktionsweise der Kostenrechnung und für den zweckgebundenen Einsatz von kostenrechnerischen Informationen ist es notwendig, den noch allgemeinen Begriff der Kostenrechnung weiter zu spezifizieren. Insbesondere lässt sich unter den Kostenbegriff eine Vielzahl derivativer Kostenbegriffe subsumieren, die in der Folge kurz beschrieben werden sollen.

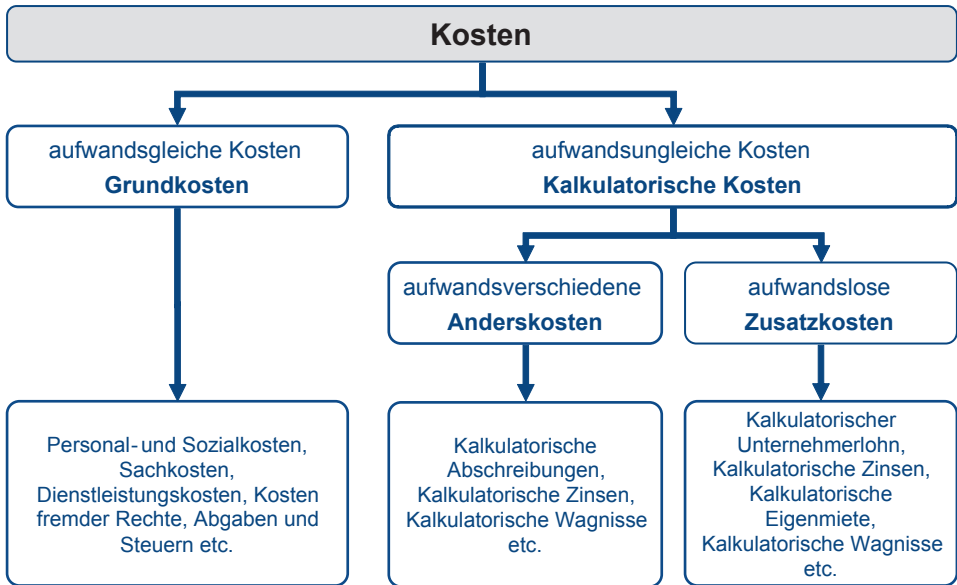


Abb. 2.4 Kostendifferenzierung nach Aufwandsgleichheit

Kosten lassen sich z. B. nach ihrem Zusammenhang mit Aufwendungen in *aufwandsgleiche* und *aufwandsungleiche* (kalkulatorische) Kosten unterscheiden (Abb. 2.4). Dies wurde bereits zuvor im Zusammenhang mit der Ableitung des wertmäßigen Kostenbegriffs aufgezeigt. In Verbindung mit Auszahlungen werden *auszahlungswirksame* und *nicht auszahlungswirksame Kosten* unterschieden.

Bezüglich ihres Zeitbezuges spricht man von *Istkosten* und *Plankosten*. Während Ist-Kosten sich aus den effektiv angefallenen Kosten, die sich aus der Multiplikation der tatsächlichen Istverbrauchsmengen mit den Istpreisen (oder mit Festpreisen) ergeben, stellen Plankosten diejenigen Kosten dar, die für zukünftige Abrechnungsperioden erwartet bzw. angestrebt werden. Plankosten resultieren folglich aus der Multiplikation von Planverbrauchsmengen mit Planpreisen.

Durch die Betrachtung der Herkunft der Einsatzgüter werden *primäre Kosten* und *sekundäre Kosten* unterschieden. Dies ist eine, vor allem aus Sicht der Verrechnungstechnik, bedeutsame Differenzierung (vgl. Abschn. 4.2). Kosten lassen sich darüber hinaus nach ihrer Bedeutung für Entscheidungen in *entscheidungsrelevante Kosten* und *entscheidungsirrelevante Kosten* differenzieren. Entscheidungsrelevante Kosten sind dabei solche Kosten, welche durch eine bestimmte (kurz- oder langfristige) Entscheidung verursacht werden und faktisch nicht anfallen würden, wäre die entsprechende Entscheidung nicht getroffen worden. Insbesondere vor dem Hintergrund des entscheidungsunterstützenden Rechenzwecks erscheint eine solche Differenzierung besonders relevant.

Zudem können Kosten nach der *Art der verzehrten Güter* in Personal-, Sach-, Kapital- und sonstige Kosten differenziert werden. Im Rahmen einer solchen Differenzierung

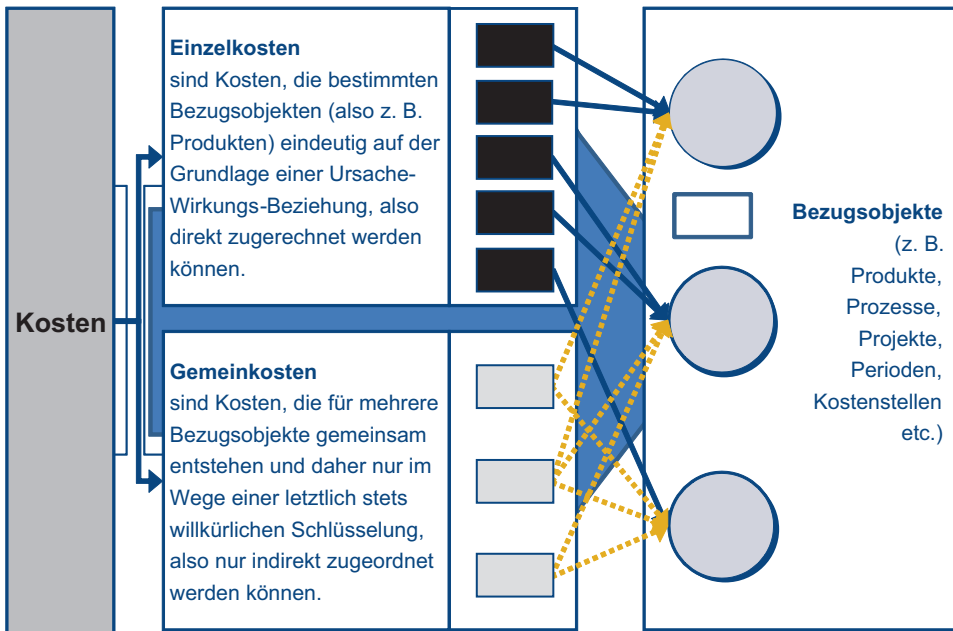


Abb. 2.5 Einzel- und Gemeinkosten

lassen sich Systeme zur Klassifizierung von Produktionsfaktoren zu Grunde legen. Diese Gliederung ist vor allem für eine nachvollziehbare Dokumentation und Abbildung der im Unternehmen entstehenden Kosten sinnvoll und stellt den Ausgangspunkt eines ausgewogenen und umfassenden Kostenartenplans dar, in dem Güterverzehr kostenrechnerisch erfasst werden (vgl. Kap. 3).

Nach ihrer Zurechenbarkeit auf Bezugsobjekte lassen sich Kosten ferner in *Einzelkosten* sowie in (echte und unechte) *Gemeinkosten* unterscheiden. Gemeinsam mit der Differenzierung in *variable* und *fixe Kosten*, stellt die Differenzierung gemäß der Zurechenbarkeit die wesentlichste Unterscheidungsform des Kostenbegriffs im Rahmen der Entscheidungsfundierung dar. Da der zentrale Zweck der Kostenrechnung vornehmlich in eben jener Fundierung unternehmerischer Entscheidungen begründet liegt, sollen die Differenzierungsformen gemäß der Zurechenbarkeit (Abschn. 2.4.1) sowie der Abhängigkeit von Kosteneinflussgrößen (Abschn. 2.4.2) in der Folge spezifisch betrachtet werden.

2.4.1 Die Differenzierung von Kosten nach deren Zurechenbarkeit

Einzelkosten sind Kosten, die bestimmten Bezugsobjekten eindeutig und somit direkt zugerechnet werden können (vgl. Abb. 2.5). Zwischen dem Kostenanfall und dem Bezugsobjekt kann hierbei eine direkte Ursache-Wirkungs-Beziehung hergestellt werden. Bezugsobjekte sind traditionell die als Kostenträger bezeichneten Endprodukteinheiten.

Je nach Betrachtungsgegenstand können aber auch Produktgruppen, Projekte, Prozesse, Kostenstellen und Abrechnungsperioden kalkuliert werden, die dann als Bezugsobjekt angesehen werden. Ein Beispiel für Einzelkosten stellen etwa Materialkosten dar, die sich direkt für einen einzelnen Kunden bzw. Fertigungsauftrag erfassen und zurechnen lassen. Auch Sonderkosten können manchmal den einzelnen Aufträgen direkt zugerechnet werden. Solche Sonderkosten sind Sondereinzelkosten der Fertigung (Spezialmaschinen, Lizenzen, Patente etc.) oder Sondereinzelkosten des Vertriebs (Verpackung, Transportversicherung etc.).

Als Gemeinkosten werden Kosten bezeichnet, die für mehrere oder sogar sämtliche Bezugsobjekte gemeinsam entstehen und daher auch bei der Anwendung genauester Erfassungsmethoden auf einzelne Bezugsobjekte nur im Wege einer letztlich mehr oder weniger willkürlichen Schlüsselung indirekt verrechnet werden können. So kann beispielsweise das Gehalt des Vorstandsvorsitzenden eines Automobilherstellers nicht direkt den einzelnen produzierten Fahrzeugen zugeordnet werden und müsste über einen Verteilungsschlüssel auf die einzelnen Produkte verrechnet werden.

Die Differenzierung von Einzel- und Gemeinkosten ist auch der wesentliche Kristallisationspunkt hinsichtlich der Differenzierung zwischen einer voll- und einer teilkostenorientierten Kostenrechnung. Während die traditionelle Vollkostenrechnung versucht, alle Gemeinkosten auf die Bezugsobjekte (z. T. willkürlich) zu verrechnen, unterlässt eine Teilkostenrechnung diese Verrechnung komplett (vgl. Abschn. 2.5) und rechnet den Bezugsobjekten nur solche Kosten zu, die in einer nachvollziehbar kausalen Beziehung zu dem Bezugsobjekt stehen.

Prinzipien der Kostenzuordnung Die übergeordnete Leitidee der Kostenzuordnung besteht darin, die Beziehungen zwischen Bezugsobjekten und Kosten abzuleiten. Für eine solche Kostenzuordnung bedarf es methodischer Hilfen. Hierbei lassen sich zwei Grundprinzipien differenzieren, die sich aufgrund kostentheoretisch vertretbarer Tatsachen unterscheiden. Das Kausalprinzip sowie das Identitäts-, Marginal- oder Relevanzprinzip – also die *Prinzipien der Kostenzurechnung* – basieren auf einer tatsächlich vorhandenen Ursache-Wirkungs-Beziehung, auf deren Grundlage die Kosten tatsächlich exakt zugerechnet werden.

Das Relevanzprinzip umfasst in diesem Zusammenhang nur solche Kosten, die im Hinblick auf das Bezugsobjekt Entscheidungsrelevanz besitzen, während mit dem Identitätsprinzip nur solche Kosten einem Bezugsobjekt zugerechnet werden, die mit diesem Bezugsobjekt einen identischen, dispositiven Ursprung teilen. Das Marginalprinzip umfasst ferner solche Kosten, die nicht angefallen wären, wäre das Bezugsobjekt nicht existent.

Diesen theoretisch exakten Möglichkeiten der Kostenzuordnung stehen andere Prinzipien gegenüber, bei denen die Kosten nicht zugerechnet, sondern nur verteilt werden. Ist etwa aufgrund technischer oder logischer Beschränkungen bzw. aus Aufwandsgesichtspunkten eine realitätsnahe Verrechnung nicht möglich bzw. gewollt, können Kosten auch mittels eines Durchschnittsprinzips, also anhand von Gleichverteilungsgesichtspunkten, oder eines Tragfähigkeitsprinzips verrechnet werden. Das Tragfähigkeitsprinzip verrechnet dabei die Kosten proportional zur Leistungsfähigkeit einzelner Bezugsobjekte.

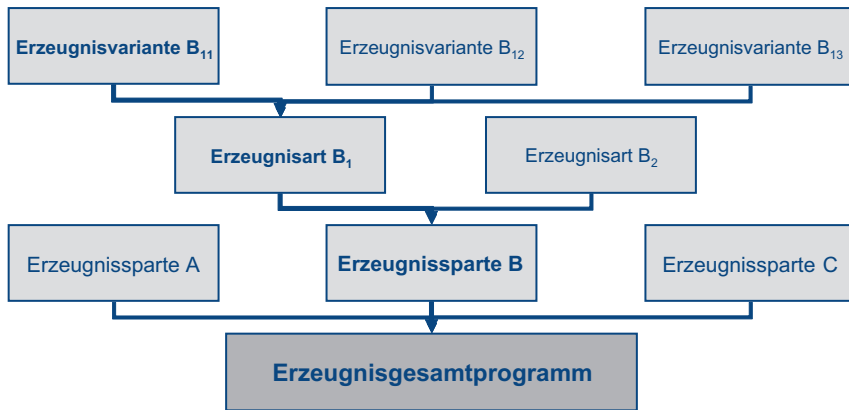


Abb. 2.6 Beispielhafte Bezugsobjekthierarchie

So können Kosten nach dem Tragfähigkeitsprinzip beispielsweise in Abhängigkeit der Umsatzstärke auf die einzelnen Produkte verteilt werden.

Kostenzuordnungsprobleme lassen sich grundsätzlich durch das Festlegen von Bezugsobjekthierarchien mildern (vgl. Abb. 2.6), in denen – wie dies *Paul Riebel* aufgezeigt hat – eine umfassende Relativierung der Begriffe Einzel- und Gemeinkosten erfolgen kann. In diesem Zusammenhang ist es möglich, die für Vollkostenrechnungssysteme typische Schlüsselung von Gemeinkosten auch vollständig zu vermeiden. Diese Erkenntnisse führten in den 50er Jahren zu der von *Paul Riebel* entwickelten Einzelerlös-, Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, die im Rahmen der Erlös- und Ergebnisrechnung nochmals gesondert betrachtet wird (vgl. Abschn. 7.2). Sie gewährleistet, dass auf allen Ebenen einer Kostenrechnung kostentheoretisch präzise und folglich ohne willkürliche Schlüsselung gearbeitet werden kann.

2.4.2 Die Differenzierung von Kosten nach Kosteneinflussgrößen

Eine weitere, ebenfalls wesentliche Kostendifferenzierung erfolgt nach dem *Verhalten der Kosten bei Änderung einer Kosteneinflussgröße*. Kosteneinflussgrößen sind Bestimmungsfaktoren der Kostenhöhe eines Betriebes innerhalb eines definierten Zeitraums. In der Literatur sind verschiedene Kosteneinflussgrößen-Systeme entwickelt worden. *Erich Gutenberg* unterscheidet im Rahmen der Erarbeitung seiner Produktions- und Kostentheorie fünf Hauptkosteneinflussgrößen: Beschäftigung (Ausbringungsmenge), Faktorqualitäten, Faktorpreise, Unternehmensgröße und Produktionsprogramm.

Grundsätzlich lassen sich bei der Unterscheidung der Kosten nach ihrer Reaktion auf die Änderung einer Kosteneinflussgröße variable und fixe Kosten voneinander abgrenzen. Variable Kosten sind solche Kosten, deren Höhe sich bei Variation einer (bestimmten) Kosteneinflussgröße innerhalb eines bestimmten Intervalls ändert.

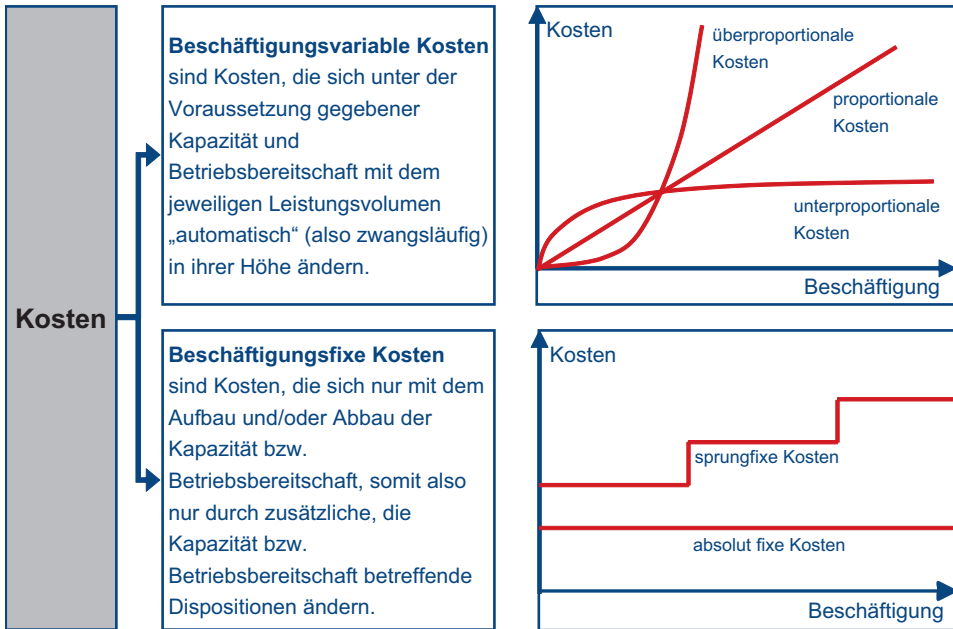


Abb. 2.7 Variable und fixe Kosten

Für die variablen Kosten sind proportionale, überproportionale und unterproportionale Kostenverläufe zu unterscheiden. Ändert sich die Höhe bei der Variation einer (bestimmten) Kosteneinflussgröße innerhalb eines angegebenen Intervalls nicht, liegen sogenannte fixe Kosten vor, die sich in sprungfixe und absolut fixe Kosten unterteilen lassen.

Zumeist werden variable und fixe Kosten in Abhängigkeit ihrer Veränderlichkeit mit der Beschäftigungsmenge definiert (vgl. Abb. 2.7). So beschreiben beschäftigungsvariable Kosten zumeist solche Kosten, die sich mit der Höhe des Leistungsvolumens automatisch ändern. Als Beispiel können hier Materialkosten genannt werden, die in Abhängigkeit der Produktionsmenge variieren. Beschäftigungsfixe Kosten sind wiederum Kosten, die sich in ihrer Höhe, unabhängig von Änderungen im Beschäftigungs-niveau, nicht oder wenn, dann nur sprunghaft anpassen. So ist z. B. die Höhe der Kosten einer Produktionshalle unbeeinflusst davon, ob in dieser Produktionshalle 100 oder gar 100.000 Produktionseinheiten produziert werden.

Trotz dieser Unveränderlichkeit hinsichtlich etwaiger Schwankungen sind fixe Kosten jedoch nicht gänzlich als unbeeinflussbar zu charakterisieren. Vielmehr lassen sich auch beschäftigungsunabhängige Kosten mittel- bis langfristig durch Entscheidungen über den Aufbau oder Abbau der Kapazität in ihrer Höhe verändern. Beschäftigungsfixe Kosten verändern sich folglich nur mit dem Aus- und/oder Abbau der Kapazität – somit also nur aufgrund erwarteter längerfristiger Variationen des Leistungsvolumens über zusätzliche Dispositionen. Hinsichtlich dieser Beeinflussbarkeit von Fixkosten ist allerdings zu

beachten, dass Fixkosten einem sachlichen Quantencharakter unterliegen und sich nur sprunghaft bzw. wenn ein bestimmtes Beschäftigungsintervall über- oder unterschritten wird, verändern lassen.

So liegt etwa die Kapazitätsgrenze der oben beschriebenen Produktionshalle bei 100.000 Produktionseinheiten. Soll allerdings die Ausbringungsmenge um 5.000 auf 105.000 Stück erweitert werden, so ist hierfür eine weitere Produktionshalle notwendig. Die Kosten steigen folglich mit der Anschaffung bzw. dem Bau der neuen Produktionshalle sprunghaft an.

Beispielaufgabe 2-3:

Geben Sie für die folgenden Sachverhalte an, wie sich diese bei einer Erhöhung der Beschäftigung im Unternehmen verhalten werden. Treffen Sie Ihre Einordnung so präzise wie möglich.

Sachverhalt:	Lösung:
Der Geschäftsführer des Unternehmens erhält einen einmaligen Gehaltsbonus, wenn die vereinbarte Absatzmenge übertroffen wird.	
Unser Rohstofflieferant gibt uns gestaffelte Mengenrabatte auf den Einkaufspreis der Rohstoffe.	
Aufgrund der steigenden Belastung der Maschinen sind in immer kürzeren Abständen Wartungsarbeiten notwendig.	
Der jährliche Mitgliedsbeitrag zum Bundesverband der Fahrradproduzenten beträgt 1500 €.	

Lösung: Sprungfix, Unterproportional, Überproportional , Absolut fix

Darüber hinaus unterliegen Fixkosten auch einem zeitlichen Quantencharakter, so dass sie sich nur in bestimmten zeitlichen Intervallen, nämlich in Abhängigkeit von den jeweiligen Bindungsdauern der ihnen zugrunde liegenden Potentiale sowie zudem nur zu bestimmten Terminen verändern lassen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die erforderliche Kapazitätsveränderung oftmals nur unter Einhaltung vorgegebener Kündigungsfristen möglich ist. Als Beispiele können hierfür Leasing- oder Arbeitsverträge genannt werden.

Methoden der Kostenspaltung Der Vorgang der Zerlegung der Kosten in die Kostenkategorien Einzel- und Gemeinkosten bzw. variable und fixe Kosten wird gemeinhin als Kostenspaltung bezeichnet. Ohne eine methodisch einwandfreie Kostenspaltung lassen sich sinnvolle, auf erfolgswirtschaftliche Konsequenzen des unternehmerischen Handelns gerichtete betriebswirtschaftliche Analysen nicht durchführen. Für die Kostenspaltung stehen grundsätzlich verschiedene Methoden zur Verfügung.

Hierzu zählen zunächst die mathematisch-statistischen Verfahren. Diese basieren auf empirischen Informationen über die Höhe der Gesamtkosten, die z. B. bei unterschiedlich großen Leistungsmengen angefallen sind. Ihre einfachste Variante ist die von *Schmalenbach* entwickelte „Methode des proportionalen Satzes“. Ihr liegt die Vorstellung zugrunde, man könnte die Höhe der variablen Kosten pro Leistungseinheit einfach dadurch ermitteln, dass man die Gesamtkosten zweier verschiedener Beschäftigungsgrade voneinander abzieht und dann durch die Differenz der diesen Beschäftigungsgraden entsprechenden Leistungsmengen dividiert.

Demgegenüber gehen „statistische“ Verfahren, wie etwa die „Methode der kleinsten Quadrate“ (Regressionsanalyse) regelmäßig von einer größeren Anzahl von Beobachtungswerten (Gesamtkosten unterschiedlicher Leistungsmengen) aus, um die Kosten in fixe und variable Bestandteile aufzulösen.

Die buchtechnische Kostenspaltung erfolgt dadurch, dass alle verbuchten Kostenbelege von erfahrenen Kostenrechnern daraufhin überprüft werden, ob die betreffenden Beträge zu den fixen oder variablen Kosten bzw. zu Einzel- und Gemeinkosten gehören. Aufgrund des Rückgriffs auf das Expertenwissen des Kostenrechners ist das buchtechnische Verfahren als höchst subjektiv zu betrachten. Ein weiterer, zentraler Nachteil des buchtechnischen Verfahrens liegt, ebenso wie bei den mathematisch-statistischen Verfahren darin begründet, dass auch hier nur vergangenheitsorientiert vorgegangen wird.

Die demgegenüber zukunftsorientierte Methode der planmäßig-analytischen Kostenspaltung basiert auf theoretischen Erkenntnissen über die technischen Beziehungen zwischen Leistungsmengen und Kosteneinsatzgütermengen, also auf den in Produktionsfunktionen enthaltenen „Verbrauchsfunktionen“.

2.5 Konzepte der Voll- und Teilkostenrechnung

Im Zuge der Anwendung der Kostenrechnung in der Wirtschaftspraxis und auf Basis der Erkenntnisse der Kostenspaltung entwickelten sich verschiedene Konzepte von Rechnungssystemen. Als wesentliche Systeme können hierbei die Vollkosten- sowie die Teilkostenrechnung unterschieden werden. Zentrales Unterscheidungskriterium der beiden Systeme liegt vornehmlich in der Art und Weise der Verrechnung von Kosten auf Kostenbezugsobjekte.

Historisch der Teilkostenrechnung vorausgehend, lag der originäre Zweck der Vollkostenrechnung anbieterorientiert in einer nachvollziehbaren und objektivierenden Preisfindung. Wirtschaftenden Betrieben war es insbesondere daran gelegen, über die Ermittlung von Selbstkosten eines Produkts, die eigenen Produktpreise vor der

Nachfrage zu rechtfertigen. Nach dem Verursachungsprinzip sollten dabei möglichst alle, im Unternehmen anfallenden Kosten den jeweiligen Kostenträgern, also den Produkten, zugeordnet werden. Eine *Vollkostenrechnung* ist also dadurch charakterisiert, dass sie den einzelnen Kostenträgern neben den direkt zurechenbaren Einzelkosten auch anteilige Gemeinkosten, also die vollen Kosten, zurechnet. Aufgrund der dazu notwendigen – letztlich stets willkürlichen – Gemeinkostenschlüsselung kann die Vollkostenrechnung zu Fehlern führen und ist daher aus rein kostentheoretischer Sicht zu verwerfen.

Anders als in der Vollkostenrechnung orientiert sich die Teilkostenrechnung dabei von Beginn an, an den am Markt erzielbaren Erlösen und ermittelt von diesen ausgehend, retrograd den jeweiligen Erfolg des Unternehmens. Entscheidend ist hierbei allerdings, dass die im Unternehmen anfallenden Kosten nicht wie in der Vollkostenrechnung als undifferenzierter, gesamthafter Block, sondern „geteilt“, nach entscheidungsrelevanten Kriterien subtrahiert werden. Als entscheidungsrelevante Kriterien sind hierbei insbesondere die Abhängigkeit der Kosten von der jeweiligen Beschäftigung sowie die Zurechenbarkeit der Kosten zu bestimmten Bezugsobjekten (z. B. Produkten) definiert.

Im Falle der vorrangigen Zurechnung von Kostenträgereinzelkosten auf Kalkulationsobjekte entstehen so aussagekräftige Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen. Trotz derartiger Abrechnungsmodalitäten wird jedoch auch in Teilkostenrechnungen für das Gesamtunternehmen die Berücksichtigung der vollen Kosten gewährleistet. Die Auswirkungen von Unternehmensentscheidungen hinsichtlich eines möglichen Erfolges, wie z. B. von Produkteliminationen oder Preisfestsetzungen, werden dadurch unweigerlich transparenter und nachvollziehbarer gemacht als dies durch die Vollkostenrechnung möglich erscheint (vgl. Abschn. 7.2).

2.6 Teilgebiete der Kostenrechnung

Insbesondere die traditionelle Vollkostenrechnung mit ihrer Ausrichtung auf die Zwecke der Abbildung, Dokumentation und Kalkulation lässt sich in drei wesentliche Teilgebiete differenzieren:

- Die Kostenartenrechnung (Welche Kosten fallen an?)
- Die Kostenstellenrechnung (Wo fallen die Kosten an?)
- Die Kostenträgerrechnung (Wofür fallen die Kosten an?)

Als erstes Teilgebiet der Kostenrechnung beschäftigt sich die *Kostenartenrechnung* mit der Frage, welche Produktionsfaktoren in einem Wertschöpfungsprozess eingesetzt beziehungsweise welche Güter verzehrt werden. Sie hat insbesondere die Aufgabe, sämtliche für die Leistungserstellung und -verwertung in einer Periode anfallenden Kosten nach einzelnen Kostenarten gegliedert zu erfassen und auszuweisen. Typische Kostenarten umfassen dabei unter anderem Lohn- und Gehaltskosten, Materialkosten oder auch periodisierte Investitionsaufwendungen in Form von Abschreibungen und Zinsen.

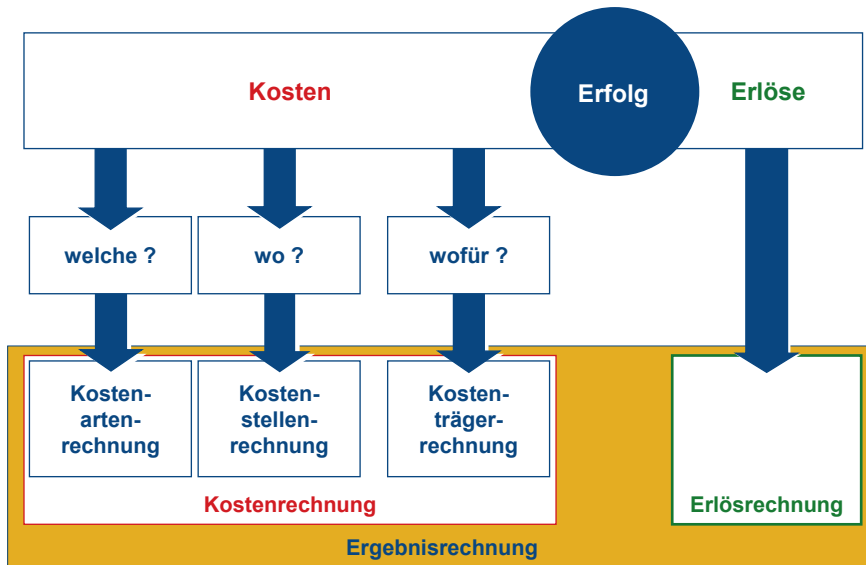


Abb. 2.8 Teilgebiete des Kosten-, Erlös- und Ergebniscontrolling

Ferner wird im Rahmen der Kostenartenrechnung bereits eine Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten bzw. variablen und fixen Kosten getroffen (Abb. 2.8).

Das zweite Teilgebiet der Kostenrechnung, die *Kostenstellenrechnung*, klärt die Frage, wo Kosten im Unternehmen anfallen. Die Kostenstellenrechnung hat dabei die Aufgabe, Kosten am Ort ihrer Entstehung zu planen, zu erfassen, zu dokumentieren und zu kontrollieren. Dabei dient die Kostenstellenrechnung zwei übergeordneten Zielen: einerseits ermöglicht sie es, Kosten- und Erlösverantwortlichkeiten zu schaffen und unterstützt damit die Steuerung des Unternehmens. Andererseits bereitet sie die nicht direkt auf die Kostenträger zurechenbaren Gemeinkosten für die Weiterberechnung in der *Kostenträgerrechnung* auf. Für letzteres Ziel werden die in der Kostenartenrechnung als Gemeinkosten identifizierten Kosten nach zweckbezogenen Kriterien festgelegten „Abrechnungsbezirken“ (Kostenstellen) zugeordnet. Mittels Zuschlags- oder Verrechnungssätzen können in der sich daran anschließenden Kostenträgerrechnung die Gemeinkosten von den „Abrechnungsbezirken“ auf die jeweiligen Kostenträger weiterverrechnet werden. Die Kostenstellenrechnung wird deswegen zumeist auch als Bindeglied zwischen der Kostenarten- und der Kostenträgerrechnung bezeichnet.

Die *Kostenträgerrechnung* als drittes Teilgebiet der Kostenrechnung ist schließlich eng mit dem traditionellen Rechenzweck der Kostenrechnung, der Kalkulation, verbunden. Diesbezüglich stellt sich in der Kostenträgerrechnung die Frage, wofür (also für welche Kalkulationsobjekte) die in den Kostenstellen angefallenen Kostenarten zu nutzen sind. Die Kostenträgerrechnung lässt sich wiederum selbst in eine Kostenträgerstück- sowie eine Kostenträgerzeitrechnung differenzieren. Während die Kostenträgerstückrechnung

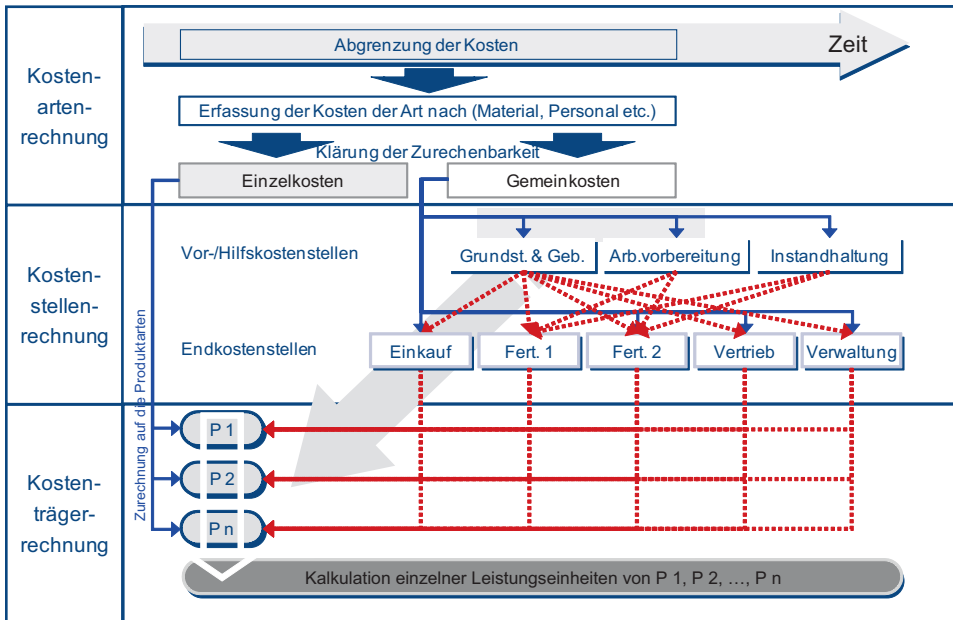


Abb. 2.9 Zusammenhang der Teilgebiete der Kostenrechnung

die Kosten, die für eine einzelne Kostenträgereinheit (z. B. ein Produkt) anfallen berechnet, ermittelt eine Kostenträgerzeitrechnung die gesamten Kosten, die innerhalb einer gesamten Abrechnungsperiode entstanden sind. Das Teilgebiet der Kostenträgerrechnung hat also die Aufgabe, Aufträge abzurechnen, Bestände zu bewerten, Stückkosten zu bestimmen und die Gesamtleistung von Abrechnungsperioden zu ermitteln.

Die verschiedenen Teilgebiete der Kostenrechnung sind keine separaten Teilrechnungen, sondern werden in einem geschlossenen Kostenrechnungssystem abrechnungstechnisch integriert (vgl. Abb. 2.9). Auch ist die gesamte Kostenrechnung nicht als separates Instrument anzusehen, sondern als Bestandteil eines zunehmend stärker integrierten Finanz- und Rechnungswesens zu betrachten. In den weiteren Kapiteln sollen die Teilgebiete der Kostenrechnung nun näher erläutert werden.

2.7 Zusammenfassung

- Im Finanz- und Rechnungswesen lassen sich zunächst finanzwirtschaftliche Rechengrößen (Auszahlung/Ausgaben) von erfolgswirtschaftlichen Rechengrößen unterscheiden (Kosten/Aufwand).
- Innerhalb der erfolgswirtschaftlichen Rechengrößen lassen sich Kosten von Aufwendungen dadurch abgrenzen, dass Kosten der internen Erfolgsermittlung dienen, während Aufwendungen der externen Erfolgsermittlung dienen.

- Aufgrund der internen Zweckorientierung stehen Kosten grundsätzlich in Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung, sind periodenbezogen und haben keinen außerordentlichen Charakter. Zudem können Kosten kalkulatorische, also vom externen Rechnungswesen veränderte oder dort nicht enthaltene Bestandteile beinhalten.
- Entsprechend dem Kostenbegriff dient auch die Kostenrechnung internen, kurzfristig- und erfolgsorientierten Zwecken. Aufgrund ihrer internen Ausrichtung hat sie dabei freiwilligen Charakter und kann kalkulatorische Bestandteile enthalten.
- Die wesentlichen traditionellen Zwecke der Kostenrechnung stellen die Abbildung, Dokumentation sowie die Kalkulation des betrieblichen Wertverzehrs dar. Ferner dient die Kostenrechnung heute vornehmlich der Planung, Steuerung und Kontrolle des Erfolgs sowie der Fundierung betriebswirtschaftlicher Entscheidungen.
- Wesentliche Begriffsdifferenzierungen des Kostenbegriffs sind die Unterscheidungen in fixe bzw. variable sowie in Einzel- und Gemeinkosten.
- Während Einzelkosten einem Bezugsobjekt aufgrund einer Ursache-Wirkungsbeziehung direkt zurechenbar sind, entstehen Gemeinkosten gemeinsam für mehrere Bezugsobjekte.
- Die Unterscheidungsdimensionen variabel und fix orientieren sich an der Veränderlichkeit von Kosten in Abhängigkeit bestimmter Kosteneinflussgrößen. Während sich variable Kosten mit Veränderung der Einflussgröße ändern, werden fixe Kosten nicht durch Veränderung der Einflussgröße beeinflusst.
- Wesentliche Konzepte der Kostenrechnung umfassen die Teil- sowie die Vollkostenrechnung. Zentrales Unterscheidungskriterium stellt dabei die in der Teilkostenrechnung vorgenommene Kostenspaltung in entweder fixe und variable oder in Einzel- und Gemeinkosten dar.
- Während die Vollkostenrechnung insbesondere auf die Zwecke der Dokumentation, Abbildung und Kalkulation ausgerichtet ist, dient die Teilkostenrechnung primär der Planung, Steuerung, Kontrolle des Erfolgs sowie der Entscheidungsunterstützung.
- Die traditionelle Vollkostenrechnung lässt sich in die Teilgebiete der Kostenarten- (welche?), Kostenstellen- (wo?) sowie Kostenträgerrechnung (wofür?) untergliedern.

Weiterführende Literatur

- Becker, W. (2000) Lexikon zur Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung. In *Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge* (Bd. 126). Bamberg.
- Franz, K.-P. (1992) Ansatz kalkulatorischer Kosten. In Männel (Hrsg.), *Handbuch Kostenrechnung* (S. 423–435): Gabler Verlag.
- Gutenberg, E. (1990) *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*. Wiesbaden: Gabler Verlag.
- Riebel, P. (1994) *Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung*. Wiesbaden: Gabler-Verlag.
- Schmalenbach, E. (1963) *Kostenrechnung und Preispolitik* (8. Aufl.). Köln: Westdeutscher-Verlag.

Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung
Einführung für Bachelor-Studierende
Becker, W.; Holzmann, R.
2016, XII, 123 S. 57 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-13945-2