

---

## 2.1 Kostenbegriffe

### 2.1.1 Allgemeiner Kostenbegriff

In der betriebswirtschaftlichen Theorie finden verschiedene Kostenbegriffe Anwendung. Im Wesentlichen lassen sich drei Definitionen für Kosten unterscheiden:

- der wertmäßige Kostenbegriff
- der pagatorische Kostenbegriff
- der entscheidungsorientierte Kostenbegriff

Der **wertmäßige Kostenbegriff** geht auf SCHMALENBACH zurück. Dabei gelten Kosten als der bewertete Verzehr bzw. die bewertete Inanspruchnahme von Produktionsfaktoren und Dienstleistungen, die zur Erstellung und zum Absatz der betrieblichen Leistungen sowie zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft (Kapazitäten) erforderlich sind.

Die wertmäßige Definition der Kosten ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- (1) Verzehr von Produktionsfaktoren und Dienstleistungen. Den Kosten liegen grundsätzlich der Verbrauch bzw. Gebrauch von Produktionsfaktoren oder die Inanspruchnahme von **Dienstleistungen** zugrunde. Dementsprechend unterscheidet man zwischen:
  - Verbrauchsgütern (Güter, die nur einmal genutzt werden können. Beispiel: Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe),
  - Gebrauchsgütern (Güter, die einer längerfristigen Nutzung unterliegen. Beispiel: Maschinen und Anlagen),

- Rechte (immaterielle Güter, die im Zeitablauf ebenfalls verzehrt werden können. Beispiel: Patente und Lizenzen),
- menschliche Arbeitsleistung (Leistungen, die durch dem Unternehmen angehörende Personen erbracht werden. Beispiel: Arbeitnehmer),
- Kapital (auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesenes Eigen- oder Fremdkapital, über das ein Unternehmen verfügt, wobei für die Kapitalverwendung die Kapitalkosten anfallen. Beispiel: Darlehen),
- Dienstleistungen (Leistungen, die durch natürliche oder juristische Personen für das Unternehmen erbracht werden. Beispiel: Steuerberatung).

Der im Allgemeinen als Güterverzehr bezeichnete Ver- oder Gebrauch an Produktionsfaktoren und Dienstleistungen stellt das Mengengerüst für die Kosten dar.

### (2) Betriebszweckbezogenheit

Der unter (1) erläuterte Verzehr von Produktionsfaktoren und Dienstleistungen muss einen Bezug zum Betriebszweck des Unternehmens aufweisen. Die Festlegung des Betriebszwecks hat dementsprechend eine zentrale Bedeutung. In der Regel fassen Unternehmen unter dem Betriebszweck das so genannte Kerngeschäft zusammen. Dabei werden üblicherweise dem Betriebszweck alle Produkte und Dienstleistungen des Unternehmens untergeordnet, die im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung analysiert und kalkuliert werden. Bei der Beantwortung der Frage, ob es einen Zusammenhang zwischen dem Verzehr von Produktionsfaktoren bzw. Dienstleistungen und dem Betriebszweck gibt, steht generell die Notwendigkeit des Verzehrs des Produktionsfaktors oder der Dienstleistung für die Erzeugung der betrieblichen Produkte (Dienstleistungen) im Vordergrund. Wenn der Verzehr in keinem Zusammenhang mit einem betrieblichen Produkt (Dienstleistung) steht, dann gilt er als betriebsfremder Aufwand. SCHMALENBACH betont dabei, dass es von der Zielsetzung der betrieblichen Rechnung abhängt, ob und in welchem Umfang der Güterverzehr als Kosten in Ansatz zu bringen ist.

### (3) Bewertung

Der betriebszweckbezogene Verzehr von Produktionsfaktoren und Dienstleistungen muss einer Bewertung unterliegen. Während also der Verzehr selbst das Mengengerüst darstellt, wird mit diesem dritten Merkmal (der Bewertung) eine Multiplikation der Verzehrsmengen mit einem Preis verdeutlicht. Dabei kommen verschiedene Preise als Bewertungsansätze infrage. Bekannt sind unter anderem Anschaffungs-, Wiederbeschaffungs- bzw. Verrechnungspreise. Die konkrete Anwendung der verschiedenen Preise wird im Abschn. 3.3 näher beschrieben.

Neben dem wertmäßigen Kostenbegriff findet in der Kostentheorie die pagatorische Definition der Kosten Anwendung. Der **pagatorische Kostenbegriff** geht auf KOCH zurück. Pagatorische Kosten sind Ausgaben, die mit der Herstellung und dem Absatz eines Produkts bzw. einer Dienstleistung in einer bestimmten Periode verbunden sind. Aus diesem Grund wird der pagatorische Kostenbegriff auch als am Zahlungsstrom ausgerichteter Begriff bezeichnet. Den pagatorischen Kostenbegriff kennzeichnen, wie den

wertmäßigen Kostenbegriff, die Eigenschaften des Güterverzehr und der Leistungsbezogenheit. Erst im dritten Merkmal, der Bewertung, unterscheidet sich der pagatorische vom wertmäßigen Kostenbegriff. Während beim wertmäßigen Kostenbegriff im Rahmen der Bewertung unterschiedlichste Preise zur Anwendung gelangen, wird beim pagatorischen Kostenbegriff die finanzielle Transaktion (Ausgabe) als Wertansatz herangezogen. Während in den wertmäßigen Kostenbegriff auch bewertete und leistungsbezogene Güterverbräuche einfließen, denen keine finanziellen Transaktionen zugrunde liegen (z. B. Zusatzkosten), verzichtet der pagatorische Kostenbegriff auf deren Berücksichtigung.

Der **entscheidungsorientierte Kostenbegriff** geht auf RIEBEL zurück und stellt eine modifizierte Form des pagatorischen Kostenbegriffs dar. Das bedeutet, dass sich der entscheidungsorientierte Kostenbegriff im Merkmal drei von der wertmäßigen Definition unterscheidet. Die entscheidungsorientierten Kosten sind die durch die Entscheidung über das betrachtete Kostenobjekt ausgelösten zusätzlichen – nicht durch andere Kostenobjekte kompensierten – Ausgaben.

Im Weiteren wird vom wertmäßigen Kostenbegriff ausgegangen, da mit ihm die in der Praxis des betrieblichen Rechnungswesens gebräuchlichste Definition für Kosten verbunden ist.

## 2.1.2 Stückkosten und Grenzkosten

Zum Verständnis der weiteren Abschnitte ist es erforderlich, neben dem allgemeinen Kostenbegriff weitere Fachbegriffe der Kostentheorie zu erklären.

**Stückkosten** sind die direkt oder indirekt zurechenbaren Kosten pro Leistungseinheit. Dabei werden die Leistungseinheiten des Unternehmens in der Regel in produzierten Stücken gemessen, so dass die der Leistungseinheit zugerechneten Kosten als Stückkosten bezeichnet werden. Näherungsweise ergeben sich die Stückkosten aus der Division der Gesamtkosten durch die Mengeneinheiten. Die Abweichung der näherungsweise ermittelten Stückkosten von den exakten Berechnungsergebnissen der Kosten- und Leistungsrechnung ist umso größer, je spezifischer die Produkte und Dienstleistungen sind. Das bedeutet, dass in Massenfertigung erzeugte Produkte sich durch Division der Gesamtkosten durch die Mengen hinreichend genau bestimmen lassen, während die Stückkosten von in Einzelfertigung hergestellten Produkten erhebliche Abweichungen vom Divisionsergebnis aufweisen können.

Die Stückkosten werden im Weiteren trotz der gemachten Einschränkung näherungsweise wie folgt bestimmt

$$k_x = \frac{K_x}{x}$$

$$k_x = \text{Stückkosten}$$

$$K_x = \text{Gesamtkosten der Leistungseinheiten}$$

$$x = \text{Leistungseinheiten in Stück}$$

Die Stückkostenfunktion macht deutlich, dass es sich um die durchschnittlichen Gesamtkosten pro Stück handelt. Demzufolge werden Stückkosten auch als Gesamtkosten pro Stück oder Durchschnittskosten bezeichnet. Stückkosten dienen als Grundlage für die Preispolitik eines Unternehmens. Da bei der Herstellung von Produkten/Dienstleistungen immer Kosten anfallen, sind die Unternehmen gezwungen, auf der Basis der angefallenen Kosten pro Stück die Verkaufspreise zu bestimmen. Die Stückkosten spielen sowohl bei der Entscheidung, ob, als auch bei der Festlegung, wie viel produziert werden soll, eine wesentliche Rolle.

Für den Angebotsumfang sind auch diejenigen Kosten entscheidend, die die Produktion einer zusätzlichen Mengeneinheit des Produkts verursacht. Diese Kosten werden als **Grenzkosten** bezeichnet.

Mit den Grenzkosten wird der Kostenzuwachs beschrieben, der durch die infinitesimal kleine Zunahme der Leistungsmengen entsteht. Demzufolge werden Grenzkosten häufig auch als marginale Kosten bezeichnet, da sie die Kostenänderung bei der Änderung der Leistungseinheiten ( $x$ ) um einen marginalen Wert erklärt. Mathematisch betrachtet ist die Grenzkostenfunktion die erste Ableitung der oben dargestellten Kostenfunktion. Grafisch betrachtet stellen die Grenzkosten die Steigung der Tangente der Gesamtkostenkurve in einem spezifischen Punkt, der Ausbringungsmenge, dar.

Der Vergleich der Grenzkosten mit den Stückkosten kann für ein Unternehmen entscheidend sein. Die Grenzkostenfunktion schneidet die Stückkostenfunktion immer in deren Minimum. Zur Bestimmung der minimalen Stückkosten und damit zur (theoretischen) Gewinnmaximierung ist demzufolge die Grenzkostenfunktion anzuwenden.

Die Betrachtung der Stück- und Grenzkosten erfolgt im Weiteren zunächst in Abhängigkeit von den Kosten der Menge an produzierten Stücken.

### 2.1.3 Beschäftigungsbezogene Kosten

Nach der allgemeinen Definition der Kosten geht es in diesem Abschnitt um die Gliederung der Kosten nach ihrem Beschäftigungsbezug. Unter **Beschäftigung** versteht man die Kapazitätsauslastung eines Unternehmens, gemessen in produzierten Stücken in einer Betrachtungsperiode. Demzufolge ist Beschäftigung nicht die Zahl der Mitarbeiter eines Unternehmens, sondern vielmehr die tatsächlich erbrachte Leistung, gemessen in Produktmengen, Arbeitsstunden oder auch Maschinenstunden. Der **Beschäftigungsgrad** hingegen drückt aus, wie hoch die prozentuale Auslastung der verfügbaren Kapazitäten ist. Kosten können sich der Höhe nach sehr unterschiedlich entwickeln, wenn sich die Beschäftigung bzw. der Beschäftigungsgrad ändert. Innerhalb der beschäftigungsbezogenen Kosten untergliedert man je nach ihrem Verhalten bei einer Beschäftigungsänderung in:

- fixe Kosten,
- variable Kosten sowie
- Mischkosten.

**Tab. 2.1** Beispielhafte Entwicklung fixer und sprungfixer Kosten

fixe Kosten				sprungfixe Kosten			
Ausbringungs- mengen	Gesamt- kosten	Stück- kosten	Grenz- kosten	Ausbringungs- mengen	Gesamt- kosten	Stück- kosten	Grenz- kosten
X	K	k	K'	x	K	k	K'
0	30			0	30		0
1	30	30	30	1	30	30	30
2	30	15	0	2	30	15	0
3	30	10	0	3	30	10	0
4	30	7,5	0	4	30	7,5	0
5	30	6	0	5	60	12	30

### 2.1.3.1 Fixe Kosten

Fixe Kosten zeigen innerhalb eines bestimmten Betrachtungszeitraums und Beschäftigungsintervalls insgesamt keine Veränderung. Ohne Einschränkung des Betrachtungszeitraums bzw. des Beschäftigungsintervalls kann es keine fixen Kosten geben, da langfristig oder über starke Beschäftigungsänderungen betrachtet praktisch alle Kosten veränderlich und damit variabel sind. Typisch für fixe Kosten ist, dass sie sich bei einer Beschäftigungsänderung nicht verändern, bis die Kapazitätsgrenze erreicht ist. Nach Erreichen der Kapazitätsgrenze muss das Unternehmen zur Ausweitung der Beschäftigung erneut investieren, so dass die fixen Kosten sprunghaft ansteigen und als sprungfixe Kosten bezeichnet werden. Nach ihrer Entwicklung bei Beschäftigungsänderung werden zwei Arten von fixen Kosten unterschieden

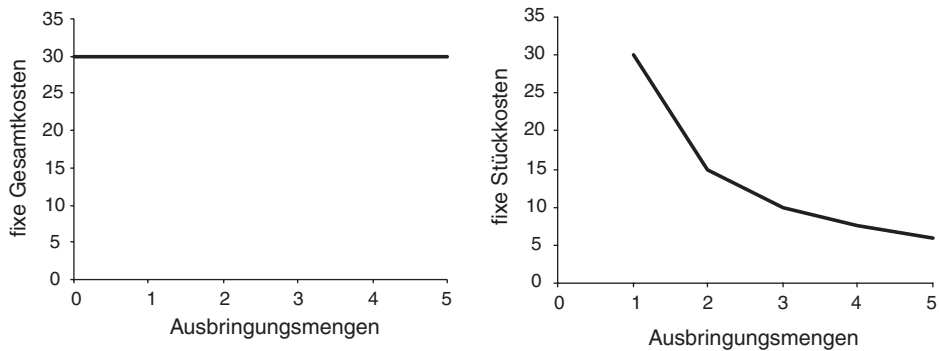
- absolut fixe Kosten sowie
- sprungfixe Kosten.

In Tab. 2.1 werden der Verlauf der fixen Kosten sowie die sich daraus ergebenden Stückkosten und Grenzkosten beispielhaft dargestellt.

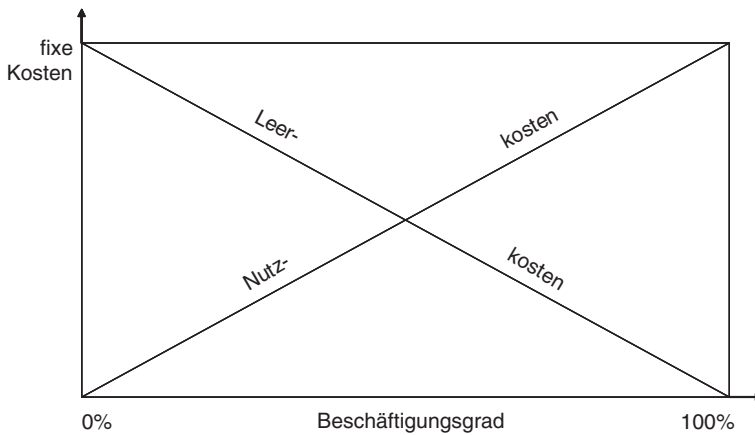
Der Verlauf der fixen Kosten bei Beschäftigungsänderung (gemessen an der Ausbringungsmenge  $x$ ) ist anhand der tabellarischen Beispielzahlen in der nachfolgenden Abbildung dargestellt (Abb. 2.1). Auf die Darstellung des Grenzkostenverlaufs wird verzichtet, da die fixen Grenzkosten den Wert null annehmen.

Typische Beispiele für fixe Kosten sind Mieten, Zinsen auf das Anlagevermögen oder lineare Abschreibungen.

Innerhalb der fixen Kosten werden je nach Beschäftigungsgrad unterschiedlich hohe Nutz- und Leerkosten unterschieden. Die **Nutzkosten** sind dabei jene fixen Kosten, die auf den anteiligen Beschäftigungsgrad entfallen. **Leerkosten** hingegen sind Kosten der nicht genutzten Kapazität. Das Verhältnis von Nutz- zu Leerkosten lässt sich wie in Abb. 2.2 dargestellt veranschaulichen.



**Abb. 2.1** Verlauf der fixen Gesamt- und Stückkosten



**Abb. 2.2** Verlauf der Nutz- und Leerkosten in Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad

### 2.1.3.2 Variable Kosten

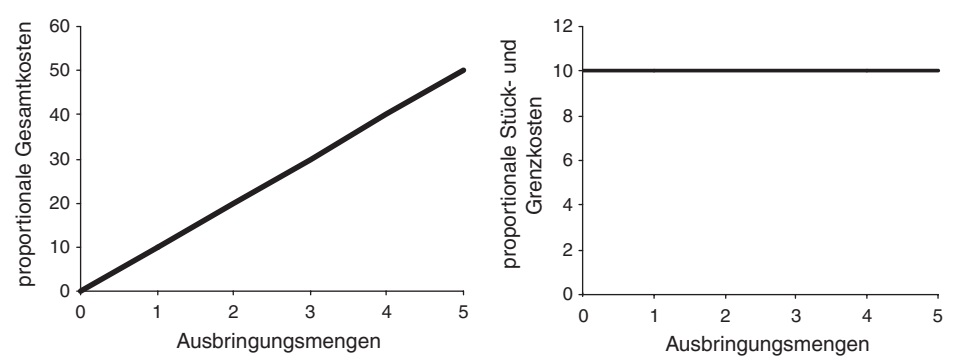
Kosten, die sich mit der Beschäftigung unmittelbar verändern, werden als variable Kosten bezeichnet. Je nach der Art der Kostenverursachung können variable Kosten verschiedene Verläufe aufweisen, die sich durch ihren **Reagibilitätsgrad** (R) charakterisieren lassen.

$$R = \frac{\text{prozentuale Kostenänderung}}{\text{prozentuale Beschäftigungsänderung}}$$

Je nach Höhe der Reagibilität werden überproportionale Kosten ( $R > 1$ ), proportionale Kosten ( $R = 1$ ) und unterproportionale Kosten ( $0 < R < 1$ ) unterschieden. Zum besseren Verständnis wird im Weiteren bei der Beschreibung der variablen Kosten mit der Darstellung der vollständigen Reagibilität begonnen.

**Tab. 2.2** Beispielhafte Entwicklung proportionaler Kosten

proportionale Kosten			
Ausbringungsmengen	Gesamtkosten	Stückkosten	Grenzkosten
x	K	k	K'
0	0	10	10
1	10	10	10
2	20	10	10
3	30	10	10
4	40	10	10
5	50	10	10



**Abb. 2.3** Verlauf der proportionalen Gesamt- und Stückkosten

(1) Proportionale Kostenverläufe ( $R = 1$ )

Jede relative Änderung der Beschäftigung führt zur gleichen relativen Änderung der variablen Kosten. Wenn sich die Ausbringungsmenge beispielsweise verdoppelt, dann verdoppeln sich auch die variablen Kosten (Tab. 2.2).

Der Verlauf der proportionalen Kosten bei Beschäftigungsänderung (gemessen an der Ausbringungsmenge  $x$ ) ist anhand der tabellarischen Zahlen der Abbildung dargestellt (Abb. 2.3). Auf die Darstellung des Grenzkostenverlaufs wird verzichtet, da die proportionalen Grenzkosten den Wert der proportionalen Stückkosten annehmen.

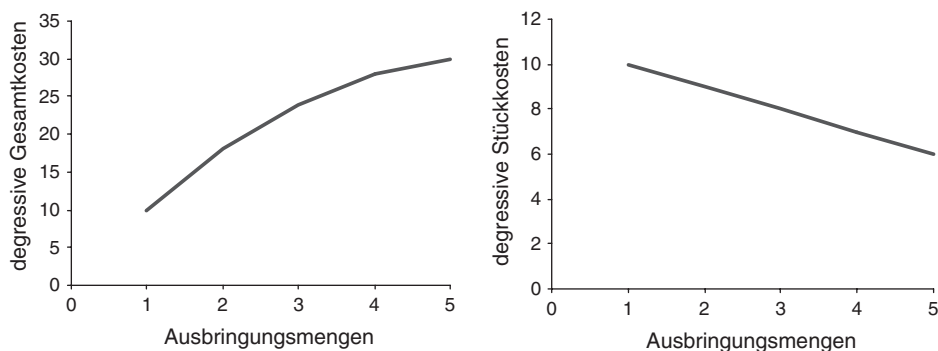
Typische Beispiele für proportionale Kosten sind Akkordlöhne oder Materialkosten bei konstanten Einstandspreisen.

(2) Degressive Kostenverläufe ( $0 < R < 1$ )

Eine relative Änderung der Beschäftigung (in %) führt zu einer geringeren relativen Änderung der variablen Kosten. Die Kosten steigen langsamer als die Beschäftigung und ihr Verhalten ist unterproportional (Tab. 2.3).

**Tab. 2.3** Beispielhafte Entwicklung degressiver Kosten

degressive Kosten			
Ausbringungsmengen	Gesamtkosten	Stückkosten	Grenzkosten
x	K	K	K'
0	0	10	10
1	10	10	10
2	18	9	8
3	24	8	6
4	28	7	4
5	30	6	2

**Abb. 2.4** Verlauf der degressiven Gesamt- und Stückkosten

Der Verlauf der degressiven Kosten bei Beschäftigungsänderung (gemessen an der Ausbringungsmenge  $x$ ) ist anhand der tabellarischen Beispielzahlen in den nachfolgenden Abbildungen dargestellt. Auf die Darstellung des Grenzkostenverlaufs wird verzichtet, da die degressiven Grenzkosten einen ähnlichen Verlauf annehmen wie die degressiven Stückkosten. Dabei muss angemerkt werden, dass die degressiven Stückkosten sowohl einen linear fallenden Verlauf als auch einen degressiv fallenden Verlauf annehmen können (Abb. 2.4).

Typische Beispiele für degressive Kosten sind Materialkosten mit Mengenrabatten oder Energiekosten mit Verbrauchsrabatten.

### (3) Progressive Kostenverläufe ( $R > 1$ )

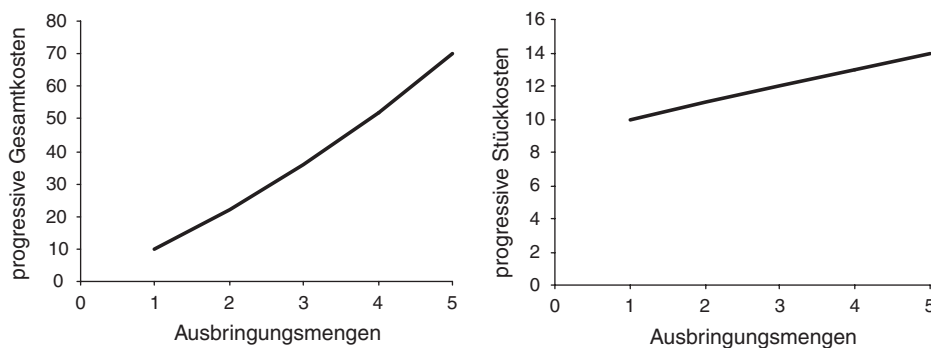
Eine relative Beschäftigungsänderung (in %) führt zu einer stärkeren relativen Kostenänderung. Die Kosten steigen schneller als die Ausbringung und ihr Verhalten ist überproportional (Tab. 2.4).

Der Verlauf der progressiven Kosten bei Beschäftigungsänderung (gemessen an der Ausbringungsmenge  $x$ ) ist anhand der tabellarischen Beispielzahlen in der



**Tab. 2.4** Beispielhafte Entwicklung progressiver Kosten

progressive Kosten			
Ausbringungsmengen	Gesamtkosten	Stückkosten	Grenzkosten
x	K	k	K'
0			
1	10	10	10
2	22	11	12
3	36	12	14
4	52	13	16
5	70	14	18

**Abb. 2.5** Verlauf der progressiven Gesamt- und Stückkosten

nachfolgenden Abbildung dargestellt (Abb. 2.5). Auf die Darstellung des Grenzkostenverlaufs wird verzichtet, da die progressiven Grenzkosten einen ähnlichen Verlauf annehmen wie die progressiven Stückkosten. Dabei muss angemerkt werden, dass die progressiven Stückkosten sowohl einen linear steigenden Verlauf als auch einen progressiv steigenden Verlauf annehmen können.

Typische Beispiele für progressive Kosten sind Reparaturkosten oder Energiekosten durch überhöhte Beanspruchung von Betriebsmitteln.

### 2.1.3.3 Mischkosten

Die Untergliederung der beschäftigungsbezogenen Kosten in fixe und variable Bestandteile ist eine idealtypische Darstellung. In der Praxis gibt es eine Vielzahl von Kostenarten, die weder reine fixe noch reine variable Kostenverläufe aufweisen. In einem solchen Fall spricht man von Mischkosten. Da Mischkosten keinen typischen Kostenverlauf aufweisen, werden sie nach dem Verfahren der Kostenauflösung in fixe und variable Bestandteile zerlegt. Mit der Methode der kleinsten Quadrate werden dabei

Kostenfunktionen geschätzt, wobei aus der Beobachtung der Variablen (Ausbringungsmenge  $x$  sowie Kosten  $K$ ) eine lineare Funktion  $f(x) = vx + f$  abgeleitet wird. Innerhalb der Funktion steht  $v$  für die variablen Kosten pro Stück  $x$  und  $f$  für die fixen Kosten (gesamt).

$$\begin{aligned}\bar{x} &= \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n} \\ \bar{K} &= \frac{\sum_{i=1}^n K_i}{n} \\ v &= \frac{\sum (x_i - \bar{x}) \cdot (K_i - \bar{K})}{\sum (x_i - \bar{x})^2} \\ f &= \frac{\sum_{i=1}^n K_i - v \cdot \sum_{i=1}^n x_i}{n}\end{aligned}$$

$v$  = variable Kosten in € pro Stück

$f$  = fixe Kosten in €

$x_i$  = Ausbringungsmenge in Stück in der Periode  $i$

$\bar{x}$  = durchschnittliche Ausbringungsmenge in Stück pro Periode

$K_i$  = Kosten in € in der Periode  $i$

$\bar{K}$  = durchschnittliche Kosten in € pro Periode

$n$  = Anzahl der beobachteten Perioden  $i$

Ein Beispiel soll das Verfahren der Kostenauflösung näher erläutern (Tab. 2.5).

Aus der Anwendung der oben dargestellten Formeln ergibt sich:

$$v = 1.162.667 / 197.067 = 5,90 \text{ € pro Stück und}$$

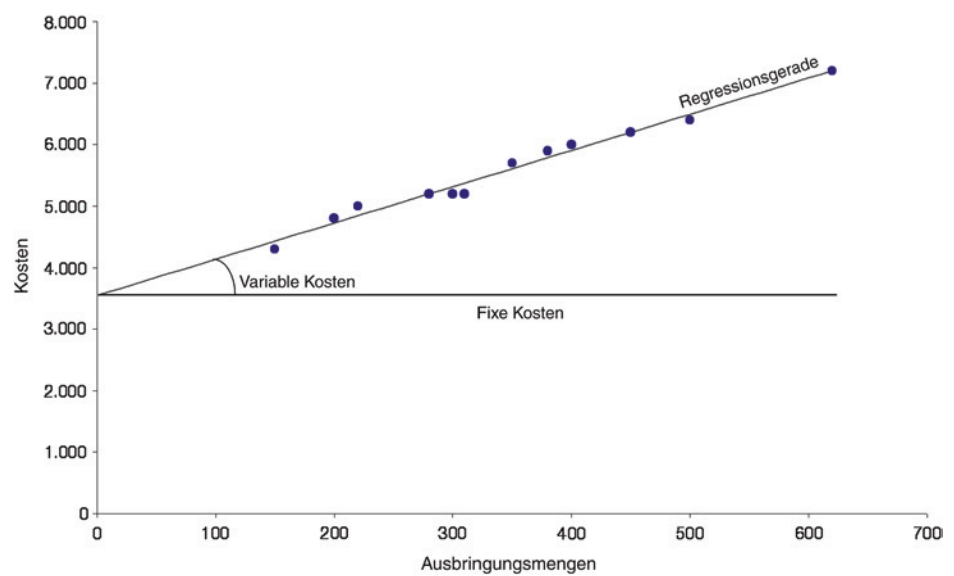
$$f = 42.557 / 12 = 3.546,38 \text{ €}$$

Aus den Mischkosten ergeben sich demzufolge monatliche fixe Kosten in Höhe von 3.546,38 Euro sowie variable Kosten in Abhängigkeit von der Beschäftigung in Höhe von 5,90 Euro pro Stück.

Abb. 2.6 veranschaulicht die Ergebnisse. Dabei sind die eingetragenen Punkte die Kosten  $K_i$  der Monate Januar bis Dezember (dargestellt in der Y-Achse) in Abhängigkeit von der jeweiligen Ausbringungsmenge (dargestellt in der X-Achse). Die rechnerisch ermittelten fixen Kosten in Höhe von 3.546,38 Euro sind als Linie parallel zur X-Achse eingetragen. Darauf setzen die variablen Kosten auf, die pro Stück der Ausbringungsmenge 5,90 Euro betragen. Der Gesamtkostenverlauf bestehend aus fixen und variablen Kosten und dargestellt in der linearen Funktion  $f(x) = vx + f$  wird in der nachfolgenden Grafik als Regressionsgerade bezeichnet (Abb. 2.6).

**Tab. 2.5** Beispielhafte Darstellung eines Mischkostenverlaufs

Monate (n)	Ausbringungs- mengen ( $x_i$ )	Kosten ( $K_i$ )	$x_i - x$	$(x_i - x)^2$	$K_i - K$	$(x_i - x) \times (X_i - x) \times (K_i - K)$	$K_i - v \times x_i$
Januar	200	4.800	-147	21.511	-792	116.111	3.620
Februar	300	5.200	-47	2.178	-392	18.278	3.430
März	150	4.300	-197	38.678	-1.292	254.028	3.415
April	450	6.200	103	10.678	608	62.861	3.545
Mai	220	5.000	-127	16.044	-592	74.944	3.702
Juni	350	5.700	3	11	108	361	3.635
Juli	400	6.000	53	2.844	408	21.778	3.640
August	380	5.900	33	1.111	308	10.278	3.658
September	620	7.200	273	74.711	1.608	439.611	3.542
Oktober	310	5.200	-37	1.344	-392	14.361	3.371
November	280	5.200	-67	4.444	-392	26.111	3.548
Dezember	500	6.400	153	23.511	808	123.944	3.450
Summe	4.160	67.100		197.067		1.162.667	42.557
Monats- durchschnitt	$x = 347$	$K = 5.592$					



**Abb. 2.6** Beispielhafter Verlauf der Mischkosten und der funktionsabhängigen fixen und variablen Kosten

Das Beispiel verdeutlicht die Funktionsweise der Kostenauflösung mithilfe der Methode der kleinsten Quadrate. Wenn die Mischkosten eine relativ dichte Streuung um die Regressionsgerade aufweisen, ist die Methode sehr gut geeignet, um die angefallenen Kosten in fixe und variable Bestandteile zu zerlegen.

### 2.1.3.4 Gesamtkosten

#### Idealtypischer Gesamtkostenverlauf

Im Weiteren wird der Verlauf der Kosten in Abhängigkeit von der Beschäftigung insgesamt betrachtet. In der idealtypischen Darstellung bestehen die Gesamtkosten aus den fixen und den proportionalen Kosten. Somit ist der Gesamtkostenverlauf ebenfalls proportional, jedoch beginnt die Gesamtkostenlinie im Diagramm nicht im Nullpunkt, sondern bei der Höhe der fixen Kosten. Im Nullpunkt beginnt dagegen die Umsatzlinie. Der Punkt, in dem sich Gesamtkosten und Umsatz schneiden, bezeichnet man als **Break-even-Point**. Dieser auch als Gewinnschwelle bezeichnete Punkt beschreibt die Beschäftigungsmenge, bei der Umsatz und Gesamtkosten identisch sind.<sup>1</sup>

Dabei gilt:

$$K(x) = k_v \cdot x + K_f$$

$$E(x) = p \cdot x$$

$$\text{wenn } K(x) = E(x)$$

$$x_G = \frac{K_f}{p - k_v}$$

$K(x)$  = Gesamtkostenfunktion

$E(x)$  = Erlösfunktion

$k_v$  = variable Stückkosten

$x$  = Beschäftigungsmenge

$x_G$  = G Beschäftigungsmenge an der Gewinnschwelle (Break-even-Point)

$K_f$  = fixe Kosten

$p$  = Preis pro Stück

Nachfolgendes Beispiel soll den idealtypischen Gesamtkostenverlauf (mit und ohne Berücksichtigung der Abschreibungen) in Beziehung zum Umsatz verdeutlichen (Tab. 2.6).

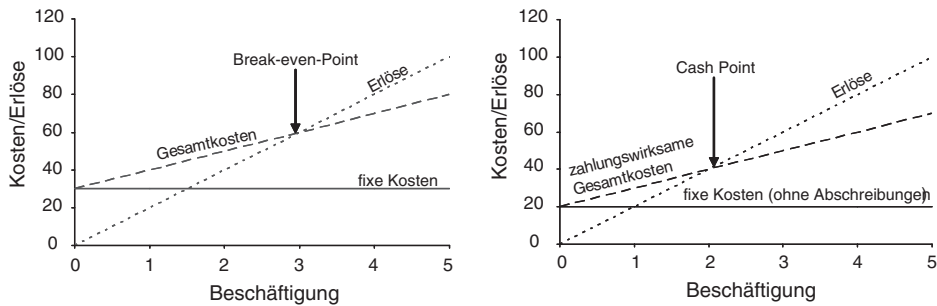
In der grafischen Darstellung zeigt sich neben dem Break-even-Point auch der **Cash Point** (Abb. 2.7). Dahinter steht die Beschäftigungsmenge, bei der die Umsatzerlöse die auszahlungswirksamen Kosten decken. Dabei werden von den fixen Kosten die Abschreibungen<sup>2</sup> abgezogen, so dass die Linie des Gesamtkostenverlaufs bei einem

<sup>1</sup>Zur weiteren Erläuterung des Break-even-Points siehe Abschn. 5.3.3.3.

<sup>2</sup>Es ist möglich, dass auch andere fixe Kosten nicht zahlungswirksam sind. So können beispielsweise kalkulatorische Zinsen keine Auszahlungen sein. Aus Einfachheitsgründen wurden lediglich die Abschreibungen als nicht zahlungswirksame fixe Kosten dargestellt.

**Tab. 2.6** Beispielhafte Darstellung eines idealtypischen Gesamtkostenverlaufs

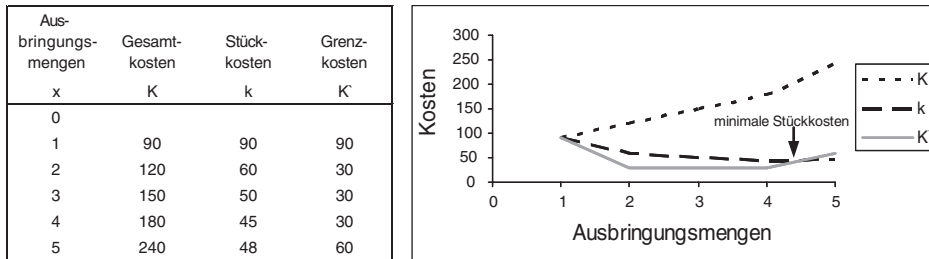
Ausbringungsmengen	fixe Kosten	Abschreibungen Teil von $K_f$	fixe Auszahlungen $K_f$ -Afa	variable Kosten	Gesamtkosten	zahlungswirksame Gesamtkosten $K$ -Afa	Umsatz
x	$K_f$	Afa	$Z_f$	$K_v$	K	$K_{zw}$	E
0	30	10	20	0	30	20	0
1	30	10	20	10	40	30	20
2	30	10	20	20	50	40	40
3	30	10	20	30	60	50	60
4	30	10	20	40	70	60	80
5	30	10	20	50	80	70	100

**Abb. 2.7** Break-even-Point und Cash Point im Vergleich

niedrigeren Niveau startet. Die Abschreibungen werden abgezogen, da es Aufwendungen sind, die nicht mit einer Auszahlung in der aktuellen Periode verbunden sind. Der **Cash Point** ist der Schnittpunkt der Umsatzerlöse und der auszahlungswirksamen Kosten. Bei dieser Beschäftigungsmenge ist der Liquiditätsüberschuss null.

### Typischer Gesamtkostenverlauf

Wie bereits in den vorangegangenen Abschnitten deutlich geworden ist, zeigen die Gesamtkosten im Normalfall einen nichtlinearen Verlauf. Dies kommt dadurch zu Stande, dass sich die variablen Kosten nicht nur aus proportionalen Kosten zusammensetzen und die fixen Kosten durch teilweise sprungfixe Bestandteile ebenfalls keinen linearen Verlauf aufweisen. Der Gesamtkostenverlauf kann sich je nach Zusammensetzung sehr unterschiedlich darstellen. Unter diesen Bedingungen ist es umso wichtiger, zu Zwecken der Gewinnmaximierung die Beschäftigungsmenge zu finden, bei der die Stückkosten minimal sind. Die Stückkosten erreichen, wie bereits im Abschn. 2.1.2 dargestellt, bei der Beschäftigungsmenge ihr Minimum, wo Stückkosten und Grenzkosten



**Abb. 2.8** Beispiel für den typischen Gesamtkostenverlauf

sich schneiden. Zur Verdeutlichung des typischen Gesamtkostenverlaufs wurden die Kostenbeispiele der vorangegangenen Abschnitte zu einem Gesamtkostenbeispiel aggregiert (Abb. 2.8).

## 2.1.4 Verrechnungsbezogene Kosten

Die Unterteilung der Kosten nach ihrem Verrechnungsbezug führt zur Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten. Der Begriff der Verrechnung bezieht sich dabei auf die Verteilung, Zurechnung bzw. Zuordnung der Kosten auf Produkte und Dienstleistungen des Unternehmens, die dem Betriebszweck entsprechen. Kosten, die sich einem Produkt bzw. einer Dienstleistung unmittelbar und direkt zuordnen lassen, weil sich der Güterverzehr mengenmäßig am Produkt/an der Dienstleistung nachweisen lässt, bezeichnet man als **Einzelkosten**. Dementsprechend sind Kosten, die keinen unmittelbaren Bezug zum Produkt bzw. zur Dienstleistung aufweisen, **Gemeinkosten**.

### 2.1.4.1 Einzelkosten

Kosten, die einem Produkt bzw. einer Dienstleistung unmittelbar und direkt zugeordnet werden können, bezeichnet man, wie bereits ausgeführt, als Einzelkosten. Aufgrund des direkten Bezugs der Kosten zur betrieblichen Leistung werden die Einzelkosten auch als direkte Kosten bezeichnet.

Innerhalb der Einzelkosten unterscheidet man:

- regelmäßig wiederkehrende Einzelkosten und
- nur aus besonderen Anlässen auftretende Einzelkosten.

Zu den **regelmäßigen Einzelkosten** gehören in der Praxis die Einzelmaterialkosten (z. B. das Holz im Möbelstück) sowie die Einzellohnkosten (z. B. Akkordlöhne in der Industrieproduktion).

Zu den Einzelkosten, die nur aus besonderen Anlässen auftreten, gehören die Sondereinzelkosten der Fertigung sowie die Sondereinzelkosten des Vertriebs.

Bei den **Sondereinzelkosten der Fertigung** handelt es sich um Kosten, die im Fertigungsprozess für einen speziellen Auftrag anfallen. Zwar fehlt hier der unmittelbare Bezug zum einzelnen Produkt bzw. zur Dienstleistung, jedoch lassen sich Sondereinzelkosten der Fertigung über den Gesamtauftrag mittelbar dem einzelnen Produkt zuordnen. Unter diese Rubrik fallen beispielsweise Kosten für spezielle Werkzeuge oder Lizenzgebühren, die nur für einen Auftrag notwendig sind.

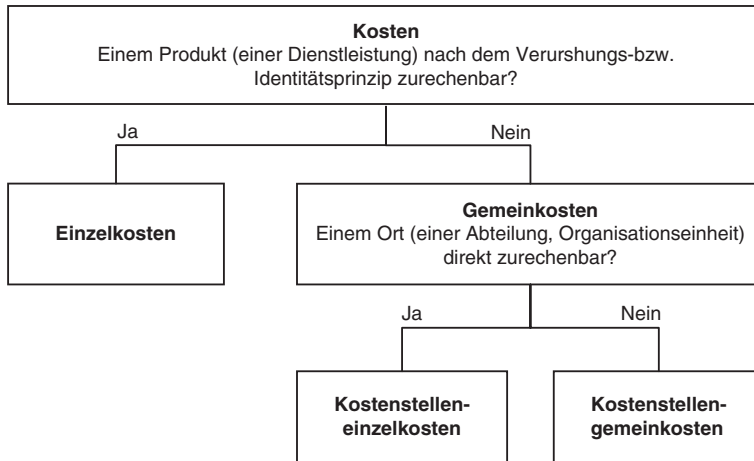
Zu den **Sondereinzelkosten des Vertriebs** werden jene Kosten gerechnet, die speziell mit dem Absatz eines konkreten Auftrags anfallen. Zwar gilt an dieser Stelle die gleiche Anmerkung wie bei den Sondereinzelkosten der Fertigung, der fehlende unmittelbare Bezug zum Produkt. Dennoch werden diese Kosten als Sondereinzelkosten bezeichnet, da sie über den konkreten Zusammenhang zum Auftrag mittelbar einem Produkt zugeordnet werden können. Typische Beispiele sind Kosten für spezielles Verpackungsmaterial oder Frachten.

Einzelkosten werden unmittelbar auf Produkte bzw. Dienstleistungen verrechnet. Das bedeutet, dass Einzelkosten nach ihrer Erfassung in der Kostenartenrechnung den Produkten bzw. Dienstleistungen des Unternehmens direkt zugeordnet werden. Dies hat zur Folge, dass diese Kosten sich bei der Veränderung der Beschäftigung, im Sinne der Leistungsmengen, variabel verhalten. Einzelkosten sind aufgrund ihres direkten Verrechnungsbezugs immer variable Kosten.

#### 2.1.4.2 Gemeinkosten

Kosten, die den betrieblichen Leistungen nicht unmittelbar, sondern nur indirekt zugerechnet werden können, werden als Gemeinkosten oder **indirekte Kosten** bezeichnet. Diese Kosten lassen sich den betriebszweckgebundenen Produkten/Dienstleistungen nicht unmittelbar oder direkt zuordnen. Zur Verrechnung der Gemeinkosten auf Produkte oder Dienstleistungen des Betriebszwecks werden Gemeinkosten innerhalb der Kostenrechnung zunächst den so genannten Kostenstellen zugerechnet. Kostenstellen sind die Orte der Entstehung der Gemeinkosten, wie beispielsweise Abteilungen oder Organisationseinheiten. Dabei können Gemeinkosten untergliedert werden in Kostenstelleneinzel- und Kostenstellengemeinkosten. Bei den **Kostenstelleneinzelkosten** handelt es sich um Gemeinkosten, die einem Ort der Kostenverursachung (Kostenstelle) unmittelbar zugeordnet werden können. Wenn die Verursachung von Gemeinkosten in mehreren Abteilungen oder Organisationseinheiten, das heißt in mehreren Kostenstellen, erfolgt, werden diese Gemeinkosten als **Kostenstellengemeinkosten** bezeichnet. In der Praxis wird durch die Gliederung der Kostenstellen versucht, Kostenstellengemeinkosten weitestgehend zu vermeiden, da sie die Qualität der Berechnungsergebnisse negativ beeinflussen können. Demzufolge spielen Kostenstellengemeinkosten in der Praxis eine untergeordnete Rolle und werden in der Literatur nur gelegentlich aufgeführt.

Die nachfolgende Grafik stellt die Grundlage für die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten einerseits sowie innerhalb der Gemeinkosten zwischen Kostenstelleneinzel- und -gemeinkosten andererseits dar (Abb. 2.9).



**Abb. 2.9** Gliederung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten

Nach der Zuordnung der Gemeinkosten auf den Ort der Kostenverursachung erfolgt über spezielle Bezugsgrößen eine Verrechnung der Gemeinkosten auf die Produkte bzw. Dienstleistungen des Unternehmens.

Von **unechten Gemeinkosten** ist die Rede, wenn diese theoretisch als Einzelkosten erfassbar und einem Produkt direkt zurechenbar wären, jedoch aus Vereinfachungsgründen darauf verzichtet wird. Dabei handelt es sich in der Regel um Kosten, die aufgrund ihrer geringen Höhe als Gemeinkosten behandelt werden, obwohl sie dem Grunde nach Einzelkosten sind. Häufig werden Hilfs- und Betriebsstoffe als unechte Gemeinkosten betrachtet.

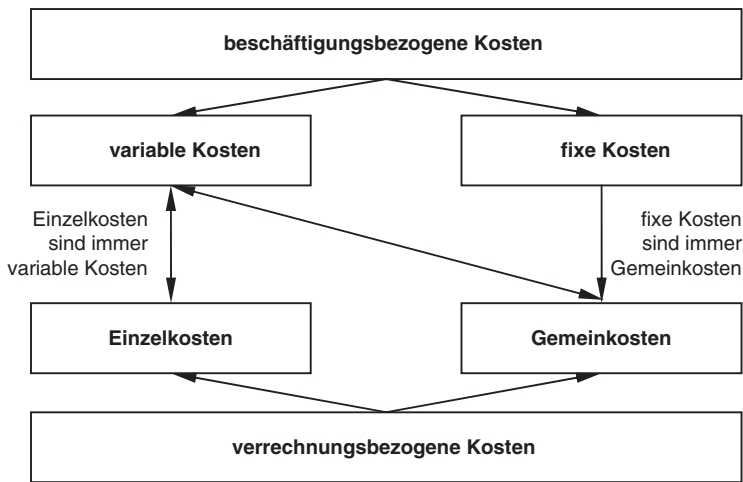
Die Verrechnung der Gemeinkosten auf die Produkte/Dienstleistungen des Unternehmens erfolgt über Durchschnittswerte, die eine mittlere Kostenbelastung pro Produkt darstellen. Diese Art der Verrechnung hat zur Folge, dass Gemeinkosten sowohl variabel als auch fix verlaufen können, wenn sich die Beschäftigung ändert. Grundsätzlich gilt, dass fixe Kosten immer als Gemeinkosten verrechnet werden, während Gemeinkosten nicht immer Fixkosten sind. Abb. 2.10 verdeutlicht abschließend den Zusammenhang zwischen beschäftigungsbezogenen (Abschn. 2.1.3) und verrechnungsbezogenen (Abschn. 2.1.4) Kosten (Abb. 2.10).

### 2.1.5 Systembezogene Kosten

In der Kostenrechnungstheorie wird zwischen verschiedenen Kostenrechnungssystemen unterschieden. Abb. 2.11 zeigt die gängigen Kostenrechnungssysteme, die im Kap. 6 umfassend dargestellt werden (Abb. 2.11).

Die **Istkosten** sind Kosten, die während einer bestimmten Abrechnungsperiode tatsächlich bei der Erstellung der Produkte und/oder Dienstleistungen verursacht wurden.





**Abb. 2.10** Zusammenhang zwischen beschäftigungsbezogenen und verrechnungsbezogenen Kosten. (Quelle: eigene Darstellung auf der Basis von Haberstock 2005, s. 173)

Zeitbezug				
Verrechnungsumfang		Istkosten	Normalkosten	Plankosten
	Vollkosten	Istkostenrechnungssystem auf Vollkostenbasis	Normalkostenrechnungssystem auf Vollkostenbasis	Plankostenrechnungssystem auf Vollkostenbasis
	Teilkosten	Istkostenrechnungssystem auf Teilkostenbasis	Normalkostenrechnungssystem auf Teilkostenbasis	Plankostenrechnungssystem auf Teilkostenbasis

**Abb. 2.11** Kostenrechnungssysteme. (Quelle: eigene Darstellung auf der Basis von Haberstock 2005, S. 173 siehe zu den Kostenrechnungssystemen insgesamt Kap. 6)

Da sie erst nach Ablauf einer Periode ermittelt werden, handelt es sich bei den Istkosten um vergangenheitsbezogene Kosten. Die Istkosten ergeben sich rechnerisch aus dem Produkt von tatsächlichen Verbrauchsmengen und Istpreisen.

$$\text{Istkosten} = \text{Istmenge} \times \text{Istpreise}$$

Bei Kosten, die ein eindeutiges Mengen- oder Zeitgerüst haben, wie zum Beispiel Kosten für verbrauchtes Material, errechnen sich die Istkosten durch Multiplikation des Istverbrauchs mit den Istpreisen. Bei Kosten, die kein eindeutiges Mengengerüst aufweisen, wie zum Beispiel Beiträge, Steuern, Versicherungsprämien, werden die auf Belegen erfassten Beträge als Istkosten bezeichnet.

Die Istkosten werden auch als **effektive Kosten** bezeichnet, da sie alle in einer Abrechnungsperiode effektiv angefallenen Kosten umfassen. Die Höhe der Istkosten unterliegt den Einflüssen zufälliger Ereignisse. Bei starken Schwankungen der Istkosten im Zeitablauf werden die Einflüsse auf die Stückkosten nachteilig, da die Stückkosten die Basis für die Produktpreise bilden und schwankende Stückkosten einer konstanten Preisstellung entgegenstehen.

In solchen Fällen werden statt der effektiv angefallenen Kosten die so genannten **Normalkosten** erfasst, die sich als Mittelwerte aus den Istkosten mehrerer vorangegangener Abrechnungsperioden ergeben. Normalkosten sind demzufolge Durchschnittswerte, denen der normale bzw. durchschnittliche Verbrauch an Gütern bzw. Dienstleistungen zugrunde liegt. Rechnerisch werden Normalkosten aus den durchschnittlichen Verbrauchsmengen und/oder den durchschnittlichen Preisen ermittelt.

$$\text{Normalkosten} = \text{Normalmenge} \times \text{Normalpreise}$$

Die Normalkosten sind wie die Istkosten ebenfalls vergangenheitsbezogen, jedoch beziehen sie sich im Durchschnitt auf mehrere Abrechnungsperioden.

Demgegenüber stellen **Plankosten** die im Voraus bestimmten Kosten dar und sind zukunftsbezogen. Dabei werden die Kosten im Regelfall für ein Jahr im Voraus festgelegt. Neben der geplanten Beschäftigung fließen in die Plankosten auch die geplanten Verbräuche und die Plankostensätze ein. Die Plankosten werden entweder auf Basis von Bezugsgrößen (z. B. für Maschinenstunden) als Plankostensätze vorgegeben oder als Budget (z. B. für Miete) festgelegt. Die Plankosten werden grundsätzlich nicht aus Vergangenheitswerten abgeleitet. Rechnerisch ergeben sich die Plankosten aus den geplanten Verbrauchsmengen und den Planpreisen.

$$\text{Plankosten} = \text{Planmenge} \times \text{Planpreise}$$

Je nach Verrechnungsumfang unterscheidet man innerhalb der Kostenrechnungssysteme zwischen **Vollkosten** und **Teilkosten**. Vollkosten enthalten alle fixen und variablen Kostenbestandteile, während Teilkosten lediglich aus variablen Kosten bestehen.

---

## 2.2 Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung

Zum besseren Verständnis der nachfolgenden Abschnitte und Kapitel soll an dieser Stelle der grundlegende Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung erläutert werden. Wie bereits dargestellt, ist die Kosten- und Leistungsrechnung ein Teilgebiet des Rechnungswesens. Sie wird auch als Betriebsbuchhaltung bezeichnet, da sie als parallele Rechnung zur Finanzbuchhaltung aufgebaut ist.

Sie beginnt mit der **Kostenartenrechnung**, die in Kap. 3 umfassend erläutert wird. In der Kostenartenrechnung werden die Kosten, nach verschiedenen Verursachungsarten gegliedert, erfasst. Im Mittelpunkt der Kostenartenrechnung steht die Frage:

Welche Kosten sind angefallen?

Die Kostenartenrechnung greift dabei auf die Finanzbuchhaltung zu, grenzt zunächst neutrale Aufwendungen ab und rechnet kalkulatorische Kosten ein. Sie greift auch auf diverse Nebenbuchhaltungen zu, wie zum Beispiel:

- Lohn und Gehaltsbuchhaltung zur Erfassung der Personalkosten,
- Lagerbuchhaltung zur Erfassung der Materialkosten sowie
- Anlagenbuchhaltung zur Erfassung der Abschreibungen.

Innerhalb der Kostenartenrechnung werden die Kosten gegliedert nach:

- der Art des Anfalls sowie
- der Zuordenbarkeit in Einzel- und Gemeinkosten.

Nach Abschluss der Kostenartenrechnung werden alle Gemeinkosten in der **Kostenstellenrechnung** den verschiedenen Orten der Kostenverursachung zugeordnet. Die Kostenstellenrechnung ist die zweite Stufe der Kostenrechnung und wird im nachfolgenden Kap. 4 eingehend erläutert. Im Mittelpunkt der Kostenstellenrechnung steht die Frage:

Wo sind die Kosten entstanden?

Innerhalb der Kostenstellenrechnung werden Gemeinkosten aus der Kostenartenrechnung zunächst den einzelnen Orten der Kostenverursachung, den so genannten Kostenstellen, zugerechnet. Unterhalb der einzelnen Kostenstellen findet dann eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung statt, die eine Inanspruchnahme von Dienstleistungen verschiedener Organisationseinheiten innerhalb des Unternehmens nachbilden soll. Im Ergebnis der Kostenstellenrechnung werden Gemeinkostenzuschlagssätze für die Kostenträgerrechnung bestimmt. Die Kostenstellenrechnung ist somit eine Vorbereitung für die Kostenträgerrechnung, sie hat aber gleichzeitig eine eigenständige Funktion der Überwachung der Kostenverursachung in den einzelnen Organisationseinheiten.

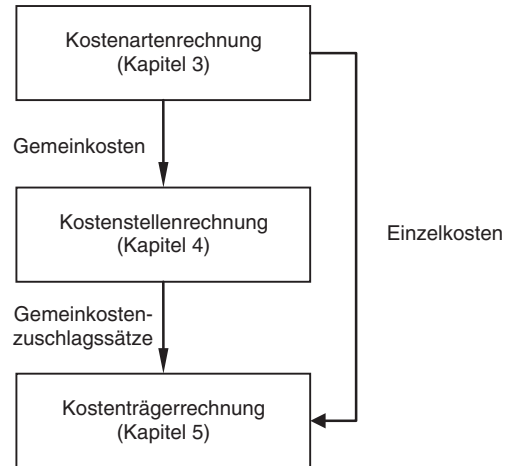
Die **Kostenträgerrechnung** ist die dritte und letzte Stufe der Kostenrechnung, die in Kap. 5 umfassend dargestellt wird. Im Mittelpunkt der Kostenträgerrechnung steht die Frage:

Wofür sind Kosten angefallen?

Die Kostenträgerrechnung übernimmt die Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung und die Zuschlagssätze aus der Kostenstellenrechnung. Sie verrechnet die Kosten auf die Kostenträger (die Produkte und Dienstleistungen des Unternehmens). In der Kostenträgerrechnung werden darüber hinaus die Erlöse erfasst, die mit den einzelnen Kostenträgern erzielt wurden bzw. werden.

Innerhalb der Kostenträgerrechnung unterscheidet man die **Kostenträgerzeitrechnung**, in der für eine Periode der kurzfristige Erfolg festgestellt wird, und die **Kostenträgerstückrechnung**, in der die Stückkosten für einen Kostenträger ermittelt werden. Die Abb. 2.12 verdeutlicht den Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung und gibt dazu jeweils die vertiefenden Kapitel des Buches an.

**Abb. 2.12** Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung



## 2.3 Prinzipien der Kostenverrechnung

Die Kostenverrechnung ist die Art der Verteilung der Kosten innerhalb der Kosten- und Leistungsrechnung. Dabei haben sich bestimmte Grundprinzipien der Kostenverrechnung herausgebildet (Abb. 2.13). Haberstock unterscheidet zwei (Haupt-)Prinzipien, die einer möglichst realitätsnahen Abbildung der Kostenentstehung dienen:

- Verursachungsprinzip
- Identitätsprinzip

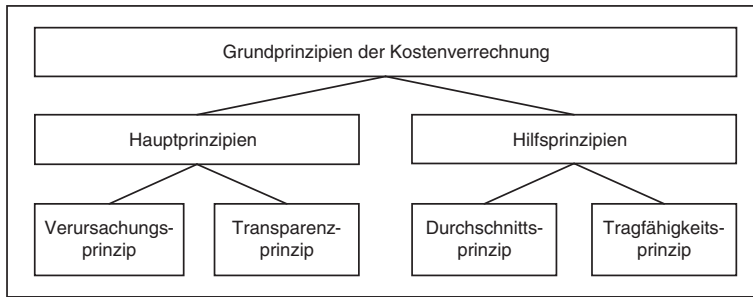
Darüber hinaus werden zwei (Hilfs-)Prinzipien genannt, die für Kosten zur Anwendung gelangen, für die das Verursachungs- oder Identitätsprinzip nicht verwendbar ist:

- Durchschnittsprinzip
- Tragfähigkeitsprinzip

### (1) Verursachungsprinzip

Das Verursachungsprinzip besagt, dass dem betriebszweckgebundenen Produkt bzw. der Dienstleistung nur dann Kosten direkt zugerechnet werden dürfen, wenn sie vom Produkt unmittelbar verursacht wurden. Demzufolge besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen der Kostenverursachung und der Kostenverrechnung.

Nach dem Verursachungsprinzip können Kosten einem Bezugsobjekt nur dann zugerechnet werden, wenn sie durch das Bezugsobjekt verursacht wurden. Im Allgemeinen können Bezugsobjekte auf der Ebene der Kostenstellenrechnung als eine einzelne Kostenstelle oder ein Bereich bestehend aus mehreren Kostenstellen auftreten. Auf der



**Abb. 2.13** Grundprinzipien der Kostenverrechnung

Ebene der Kostenträgerrechnung können Bezugsobjekte entweder ein Kostenträger oder eine Gruppe von Kostenträgern sein. Im engen Sinne bezieht sich das Verursachungsprinzip nur auf den einzelnen Kostenträger und sagt aus, dass den einzelnen Kostenträgern nur jene Kosten zugerechnet werden können, die durch den Kostenträger verursacht wurden. Damit wird der Kostenträger im Sinne des Produkts oder der Dienstleistung zum Kostenverursacher, bei dessen Erstellung bestimmte Kosten anfallen. Dies unterstellt einen Kausalzusammenhang zwischen der Herstellung von Kostenträgern und dem Kostenanfall. Dieser unmittelbare Zusammenhang zwischen Kostenträgererzeugung (Ursache) und Kosten (Wirkung) besteht jedoch in der Unternehmenspraxis nur bei den Einzelkosten. In der Teilkostenrechnung wird dem Verursachungsprinzip vollständig Rechnung getragen, da den Kostenträgern lediglich die direkt verursachten Einzelkosten zugerechnet werden. In der Vollkostenrechnung werden auch fixe Kosten dem Kostenträger zugerechnet und damit das Verursachungsprinzip im engeren Sinne verlassen. Da die fixen Kosten von ihrer Höhe her in der Regel bedeutende Größenordnungen einnehmen, können Sie innerhalb der Kostenrechnung nicht vernachlässigt werden. Nach dem Verursachungsprinzip im weiteren Sinne lassen sich auch fixe Kosten den Kostenträgern zuordnen, da sie Mittel zum Zweck der Leistungserstellung sind. Vergleicht man das Verursachungsprinzip im engeren und weiteren Sinne, so lässt sich nach folgend dargestellte Unterscheidung festhalten.

Nach dem Verursachungsprinzip im engeren Sinne werden Kosten in einem Kausalzusammenhang zur Erzeugung von Kostenträgern betrachtet. Dementsprechend werden dem Kostenträger nur jene Kosten zugerechnet, die unmittelbar mit dem Kostenträger verbunden sind bzw. bei jeder Ausweitung um eine Beschäftigungseinheit anfallen.

Nach dem Verursachungsprinzip im weiteren Sinne werden Kosten in einem mittelbaren Zusammenhang zur Erzeugung von Kostenträgern betrachtet. Die Kosten werden dann als Mittel zum Zweck der Herstellung der Kostenträger in ihrer Grundgesamtheit verstanden.

Aber auch nach dem Verursachungsprinzip im weiteren Sinne lassen sich nicht alle Kosten verursachungsgerecht dem Kostenträger zurechnen. Man denke beispielsweise an

Steuern und Abgaben, die in der obigen Definition keine Mittel-Zweck-Beziehung zum Kostenträger haben. Die Konsequenz aus der Anwendung des Verursachungsprinzips ist, dass sich im engeren Sinne die variablen Kosten und im weiteren Sinne nur bestimmte Fixkosten dem Kostenträger zurechnen lassen.

#### (2) Identitätsprinzip

Riebel beschreibt Kosten nach dem Identitätsprinzip als „einem Untersuchungsobjekt nur dann eindeutig und zwingend zurechenbar, wenn die Existenz dieses Untersuchungsobjekts durch dieselbe Disposition ausgelöst worden ist wie eben diese zuzurechnenden [...] Kosten“ (Riebel 1972, S. 272). Das Identitätsprinzip ist eine Alternative zum Verursachungsprinzip. Dabei geht man beim Identitätsprinzip von einer entscheidungsorientierten Kostenverursachung aus. Die Entscheidungen im Unternehmen werden als Kostenverursacher identifiziert, was den wesentlichen Unterschied zum Verursachungsprinzip ausmacht. Auch nach dem Identitätsprinzip lassen sich nicht alle Kosten einem Kostenträger zurechnen. So gehen beispielsweise Steuern und Abgaben nicht auf eine Disposition der Kostenträger zurück.

#### (3) Durchschnittsprinzip

Nach dem Durchschnittsprinzip werden alle Kosten als Durchschnittswerte dem Produkt bzw. der Dienstleistung zugerechnet. Im Falle eines Einprodukt-Betriebs werden die Kosten durch die Leistungsmengen dividiert und damit der Durchschnittswert ermittelt. Wenn mehrere Produkte hergestellt werden, erfolgt die Durchschnittsermittlung unter Zuhilfenahme spezieller Bezugsgrößen.

Für alle Kosten, die sich nicht nach einem Hauptprinzip auf einen Kostenträger verteilen lassen, kommen die Hilfsprinzipien zur Anwendung. Beim Durchschnittsprinzip werden die Kosten, wie der Name bereits sagt, durchschnittlich auf die Kostenträger insgesamt oder auf eine Gruppe gleichwertiger Kostenträger verteilt. Während in Unternehmen mit Massenfertigung bestimmter Kostenträger die einfache Division der Kosten durch die Anzahl der Kostenträger zur durchschnittlichen Kostenbelastung führt, sind in Unternehmen mit Sortenfertigung bestimmte Hilfs- bzw. Bezugsgrößen zur Durchschnittsbildung erforderlich.

#### (4) Tragfähigkeitsprinzip

Die Kostentragfähigkeit wird berücksichtigt, wenn dem Produkt bzw. der Dienstleistung unter Beachtung des erzielbaren Preises mehr oder weniger Kosten zugerechnet werden. Dabei ist es in der Praxis üblich, die nicht nach dem Verursachungsprinzip verrechenbaren Kosten im Verhältnis zu den Absatzpreisen proportional den Produkten zuzurechnen.

Das Tragfähigkeitsprinzip berücksichtigt die Kostenbelastbarkeit der Kostenträger. Damit ist die Möglichkeit der Kostenzurechnung unter Berücksichtigung der am Markt für die Produkte erzielbaren Preise gemeint. Dementsprechend werden nach dem Tragfähigkeitsprinzip die Kosten proportional zu den Absatzpreisen der Produkte auf diese Kostenträger verteilt.

## **2.4 Fragen zu den Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung**

1. Welche Kostendefinitionen lassen sich unterscheiden?
2. Welche Merkmale kennzeichnen den wertmäßigen Kostenbegriff?
3. Welche Merkmale kennzeichnen den pagatorischen Kostenbegriff?
4. Welche Merkmale kennzeichnen den entscheidungsorientierten Kostenbegriff?
5. Wodurch unterscheiden sich Stück- und Grenzkosten?
6. Wie lässt sich der Begriff Beschäftigung definieren?
7. Wie lassen sich fixe bzw. sprungfixe Kosten beschreiben?
8. Welche Beispiele gibt es für fixe bzw. sprungfixe Kosten?
9. In welchem Zusammenhang stehen Nutz- und Leerkosten?
10. Was sind variable Kosten und welche Arten werden unterschieden?
11. Welche Beispiele gibt es für proportionale, degressive und progressive Kostenverläufe?
12. Was zeichnet Mischkosten aus?
13. Nach welchem Verfahren werden Mischkosten in fixe und variable Bestandteile zerlegt?
14. Wie sieht ein idealtypischer Gesamtkostenverlauf aus?
15. Was zeichnet den Verrechnungsbezug von Kosten aus?
16. Wie lassen sich Einzelkosten definieren?
17. Wie lassen sich Gemeinkosten definieren?
18. Welche Bestandteile können den Einzel- und Gemeinkosten zugeordnet werden?
19. Was sind unechte Gemeinkosten?
20. Welche Kostenrechnungssysteme werden unterschieden?
21. Wie ist die Kosten- und Leistungsrechnung aufgebaut?
22. Welche Fragen werden in den einzelnen Stufen der Kosten- und Leistungsrechnung beantwortet?
23. Welche Prinzipien sind bei der Kostenverrechnung zu beachten?
24. Was sind die Haupt- und Hilfsprinzipien der Kostenverrechnung?

Internes Rechnungswesen

Kosten- und Leistungsrechnung, Betriebsstatistik und  
Planungsrechnung

Buchholz, L.; Gerhards, R.

2016, XV, 192 S. 79 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-662-48404-3