



Kostenrechnung

Grundlagen und Anwendungen –
Mit Übungen und Lösungen

von

Prof. Dr. rer. pol. Frank Kalenberg

3., überarbeitete Auflage

Oldenbourg Verlag München

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© 2013 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 143, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
www.oldenbourg-verlag.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Lektorat: Thomas Ammon
Herstellung: Tina Bonertz
Titelbild: www.thinkstockphotos.de
Einbandgestaltung: hauser lacour
Gesamtherstellung: freiburger graphische betriebe GmbH & Co. KG, Freiburg im Breisgau

Dieses Papier ist alterungsbeständig nach DIN/ISO 9706.

ISBN 978-3-486-72763-0
eISBN 978-3-486-75519-0

Vorwort zur 3. Auflage

Nach der umfangreichen Erweiterung der 2. Auflage um den Aufgaben- und Lösungsteil konnte ich mich im Rahmen der Neubearbeitung der nun vorliegenden 3. Auflage dieses Lehrbuches auf notwendige Aktualisierungen und kleinere Fehlerkorrekturen beschränken. Zudem wurden einige Abbildungen inhaltlich überarbeitet und das Layout von Tabellen und Abbildungen im Textteil denen des Aufgaben- und Lösungsteils angepasst.

Erneut danken möchte ich insbesondere meinen Studierenden für ihre Anregungen und Hinweise, für die ich natürlich auch weiterhin sehr dankbar bin und ohne die eine Verbesserung der Verständlichkeit einzelner Inhalte und eine stetige „Fehlerminimierung“ kaum möglich wären. Danken möchte ich darüber hinaus auch den Kolleginnen und Kollegen anderer Hochschulen, die dieses Lehrbuch in Ihren Veranstaltungen als Lehr- und Arbeitsbuch einsetzen und empfehlen.

Berlin, Januar 2013

Frank Kalenberg

Vorwort zur 2. Auflage

Im Rahmen der nun vorliegenden 2. Auflage dieses Lehrbuches (die 1. Auflage erschien noch unter dem Titel: Grundlagen der Kostenrechnung – eine anwendungsorientierte Einführung) wurden im Textteil notwendige Aktualisierungen und kleinere Korrekturen vorgenommen. Zudem erfolgte eine Erweiterung um einen umfangreichen Aufgaben- und Lösungsteil. Hierdurch wird die anwendungsorientierte Lehrstoffvermittlung, die im Textteil auf Grundlage zahlreicher Beispiele erfolgt, sinnvoll ergänzt. Zusätzlich zu den kleineren Kontrollfragen am Ende der einzelnen Kapitel sollen die Übungsaufgaben am Ende des Lehrbuches dazu beitragen, den individuellen Lernfortschritt zu verbessern. Die ausführlichen Lösungen und zusätzlichen Erläuterungen ermöglichen neben einer selbständigen Überprüfung des entsprechenden Lernerfolges auch eine weitere Vertiefung der Lehrinhalte.

Meinen Kollegen Prof. Dr. Hartmund Barth und Prof. Dr. Andreas Piel danke ich für wertvolle Hinweise im Rahmen der Entstehung der 2. Auflage dieses Lehrbuches. Frau Dr. Christiane Kallenbach hat erneut das Korrekturlesen des Manuskriptes übernommen, wofür ich ihr ebenfalls sehr dankbar bin. Danken möchte ich natürlich auch meinen Studierenden für die positive Aufnahme der 1. Auflage sowie für zahlreiche Anregungen und Hinweise, über die ich mich auch zukünftig sehr freuen würde.

Berlin, Februar 2008

Frank Kalenberg

Vorwort zur 1. Auflage

Das vorliegende Lehrbuch entstand im Rahmen meiner Vorlesungen zur *Kosten- und Leistungsrechnung* an der Fachhochschule für Wirtschaft Berlin. Auf den ersten Blick erscheint es nicht besonders originell, der Vielzahl von Lehrbüchern zu dieser Thematik ein weiteres hinzuzufügen. Auf die Frage meiner Studenten nach einer Litteraturempfehlung zum Thema *Kostenrechnung* habe ich mich allerdings bisher mit einer Antwort nicht leicht getan. Viele Lehrbücher zu dieser Thematik erscheinen mir insgesamt zu „theorielastig“. Gerade ein so praxisorientiertes Fachgebiet wie die Kostenrechnung erfordert m.E. aber eine verstärkt anwendungsorientierte Lehrstoffvermittlung. Aus dieser Motivation heraus ist das vorliegende Lehrbuch entstanden.

Der inhaltliche Fokus liegt dabei auf der Darstellung der *wesentlichen* Grundlagen der Kostenrechnung. Neben den drei Stufen der Kostenrechnung (Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung) werden Kostenrechnungssysteme auf Voll- und Teilkostenbasis in ihren Grundzügen behandelt. Dabei werden insbesondere Systeme der Plankostenrechnung, die häufig sehr komprimiert dargestellt werden, ausführlicher erläutert. Neben diesen *traditionellen* Systemen der Kostenrechnung werden mit der Prozesskostenrechnung und dem Konzept des Target Costing auch vergleichsweise neue Entwicklungen auf dem Gebiet des Kostenmanagements behandelt. Der konkrete Anwendungsbezug wird durch eine Vielzahl von Beispielen hergestellt. Kleinere Kontrollfragen und -aufgaben am Ende der einzelnen Kapitel ermöglichen zudem eine Überprüfung des individuellen Lernfortschritts.

Meinen Studenten am *Fachbereich Berufsakademie* der Fachhochschule für Wirtschaft Berlin danke ich für zahlreiche wertvolle Hinweise und Anregungen im Rahmen der Entstehung dieses Lehrbuchs. Darüber hinaus bin ich Frau Dr. Christiane Kallenbach für das Korrekturlesen des Manuskriptes (und für unsere langjährige Freundschaft) sehr dankbar.

Berlin, Mai 2004

Frank Kalenberg

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abbildungsverzeichnis	XII
1. Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung innerhalb des betrieblichen Rechnungswesens	1
1.1 Begriff, Aufgaben und Teilbereiche des betrieblichen Rechnungswesens	1
1.2 Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens	3
1.3 Aufgaben und Teilbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung	10
<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	14
2. Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung	15
2.1 Kostenbegriffe	15
2.2 Kriterien zur Kosteneinteilung	16
2.2.1 Verrechnungsbezogene Kosteneinteilung	16
2.2.2 Beschäftigungsbezogene Kosteneinteilung	20
2.2.3 Zusammenhang zwischen verrechnungs- und beschäftigungsbezogener Kosteneinteilung	25
2.2.4 Weitere Kriterien zur Einteilung von Kosten	26
2.3 Gliederungsaspekte und Gestaltungsprinzipien der Kostenrechnung ..	27
<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	32
3. Die Kostenartenrechnung	33
3.1 Vorbemerkungen	33
3.2 Aufgaben der Kostenartenrechnung	34
3.3 Gliederung und Ermittlung der Kostenarten	35
3.3.1 Werkstoffkosten	35
3.3.2 Personalkosten	40
3.3.3 Dienstleistungskosten	42
3.3.4 Kosten aus öffentlichen Abgaben	43
3.3.5 Kalkulatorische Kostenarten	44

3.3.5.1	Kalkulatorische Abschreibungen	45
3.3.5.2	Kalkulatorische Zinsen	56
3.3.5.3	Kalkulatorische Wagnisse	61
3.3.5.4	Sonstige kalkulatorische Kosten	64
3.4	Zusammenfassung der Kostenarten im Kostenartenplan	65
	<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	68
4.	Die Kostenstellenrechnung	69
4.1	Vorbemerkungen	69
4.2	Aufgaben zur Kostenstellenrechnung	70
4.3	Bildung von Kostenstellen	71
4.4	Kostenstellenarten	73
4.5	Ablauf der Kostenstellenrechnung im Betriebsabrechnungsbogen (BAB)	76
4.5.1	Gestaltung und Konzeption des BAB	76
4.5.2	Verteilung der primären Gemeinkosten	79
4.5.3	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung (Sekundärkostenverrechnung)	84
4.5.4	Bildung von Kalkulationssätzen	97
4.5.5	Wirtschaftlichkeitskontrolle und Abweichungsanalyse	102
	<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	103
5.	Die Kostenträgerrechnung	105
5.1	Vorbemerkungen	105
5.2	Arten und Aufgaben der Kostenträgerrechnung	106
5.3	Die Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	109
5.3.1	Arten der Kostenträgerstückrechnung	109
5.3.2	Verfahren der Kostenträgerstückrechnung	110
5.3.2.1	Überblick	110
5.3.2.2	Die Divisionskalkulation	112
5.3.2.3	Die Äquivalenzziffernkalkulation	116
5.3.2.4	Die Zuschlagskalkulation	120
5.3.2.5	Die Kuppelkalkulation	129

5.4 Die kurzfristige Erfolgsrechnung (Kostenträgerzeitrechnung)	133
5.4.1 Überblick	133
5.4.2 Das Gesamtkostenverfahren	136
5.4.3 Das Umsatzkostenverfahren	138
<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	142
6. Kostenrechnungssysteme auf Vollkostenbasis	143
6.1 Überblick	143
6.2 Die Istkostenrechnung	143
6.3 Die Normalkostenrechnung	145
6.4 Die Plankostenrechnung	151
6.4.1 Plankostenrechnung als Teil der Unternehmensplanung und -kontrolle	151
6.4.2 Aufgaben der Plankostenrechnung	154
6.4.3 Aufbau und Ablauf der Plankostenrechnung	156
6.4.4 Planung der Kosten	157
6.4.4.1 Planung der Einzelkosten	157
6.4.4.2 Planung der Gemeinkosten	161
6.4.5 Plankalkulation und Planerfolgsrechnung	167
6.4.6 Kostenkontrolle und Abweichungsanalyse	171
6.4.6.1 Bedeutung und Phasen der Kostenkontrolle	171
6.4.6.2 Überblick über die Systeme der Plankostenrech- nung	174
6.4.6.3 Kostenkontrolle im System der starren Plankosten- rechnung	177
6.4.6.4 Kostenkontrolle im System der flexiblen Plankosten- rechnung auf Vollkostenbasis	182
6.5 Mängel der Vollkostenrechnung	203
<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	207
7. Kostenrechnungssysteme auf Teilkostenbasis	209
7.1 Überblick	209
7.2 Die Deckungsbeitrags- und Grenzplankostenrechnung	210

7.2.1	Aufbau und Ablauf	210
7.2.2	Kostenarten- und Kostenstellenrechnung	212
7.2.3	Kostenkontrolle im System der Grenzplankostenrechnung	215
7.2.4	Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	223
7.2.5	Kostenträgerzeitrechnung (kurzfristige Erfolgsrechnung)	227
7.2.5.1	Die einstufige Deckungsbeitragsrechnung	227
7.2.5.2	Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	231
7.3	Die relative Einzelkostenrechnung	239
	<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	245
8.	Anwendungsgebiete der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	247
8.1	Überblick	247
8.2	Operative Programm- und Verfahrensplanung	248
8.2.1	Operative Produktionsprogrammplanung	248
8.2.2	Operative Verfahrensplanung	255
8.2.3	Make-or-Buy-Entscheidungen	261
8.3	Bestimmung von Preisgrenzen	270
8.3.1	Preisuntergrenzen	271
8.3.1.1	Erfolgsorientierte Preisuntergrenzen	271
8.3.1.2	Liquiditätsorientierte Preisuntergrenzen	278
8.3.2	Preisobergrenzen	281
8.4	Break-Even-Analyse	284
	<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	294
9.	Ausgewählte Verfahren des Kostenmanagements	297
9.1	Mängel traditioneller Kostenrechnungssysteme	297
9.2	Prozesskostenrechnung	299
9.3	Target Costing	307
	<i>Kontrollfragen und -aufgaben</i>	312

Übungsaufgaben	313
Lösungen	339
Literaturhinweise	376
Stichwortverzeichnis	377

Abbildungsverzeichnis

	Seite
Abb. 1: Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens	4
Abb. 2: Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten	8
Abb. 3: Abgrenzung zwischen Ertrag und Leistung	9
Abb. 4: Stufen der Kostenrechnung	12
Abb. 5: Verrechnungsbezogene Einteilung der Kosten	18
Abb. 6: Nutz- und Leerkosten	23
Abb. 7: Sprungfixe Kosten	24
Abb. 8: Zusammenhang zwischen Einzel- und Gemeinkosten sowie variablen und fixen Kosten	25
Abb. 9: Systematisierung von Kostenrechnungssystemen	30
Abb. 10: Unterschiede zwischen bilanzieller und kalkulatorischer Abschreibung	56
Abb. 11: Ermittlung des betriebsnotwendigen Kapitals	60
Abb. 12: Beispiel eines Kostenartenplans (Auszug)	66
Abb. 13: Beispiel eines Kostenstellenplans	75
Abb. 14: Grundstruktur eines BAB	77
Abb. 15: Beispiel einer Kostenartendarstellung im BAB	78
Abb. 16: Verteilungsgrundlage der primären Gemeinkosten (Beispiele)	80
Abb. 17: Ausgangsbeispiel zur primären Gemeinkostenverteilung	82
Abb. 18: Ergebnis der primären Gemeinkostenverteilung	83
Abb. 19: Ausgangsbeispiel zur innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ...	87
Abb. 20: Anbauverfahren (Blockumlageverfahren) im BAB	89
Abb. 21: Grundprinzip des Stufenleiterverfahrens im BAB	90
Abb. 22: Stufenleiterverfahren im BAB (Reihenfolge: Kantine/Fuhrpark)	92
Abb. 23: Stufenleiterverfahren im BAB (Reihenfolge: Fuhrpark/Kantine)	93
Abb. 24: Simultanverfahren im BAB	95
Abb. 25: Verfahren der Kostenträgerstückrechnung	111
Abb. 26: Kalkulationsschema der differenzierenden Zuschlags- kalkulation i.e.S.	122
Abb. 27: Zusammenhang zwischen Fertigungs- und Kalkulations- verfahren	133
Abb. 28: Ermittlung von Normal-Gemeinkostenzuschlagssätzen	147
Abb. 29: Ermittlung von Kostenunter- und -überdeckungen in der Normalkostenrechnung	148
Abb. 30: Kriterien zur Systematisierung der Unternehmensplanung	152
Abb. 31: Abgrenzung zwischen strategischer und operativer Planung	153

Abb. 32:	Beispiel zur Planung von Fertigungseinzelkosten	159
Abb. 33:	Beispiel einer kostenstellenbezogenen Gemeinkostenplanung	167
Abb. 34:	Systeme der Plankostenrechnung	175
Abb. 35:	Kostenkontrolle im System der starren Plankostenrechnung	178
Abb. 36:	Streupunktdiagramm und Sollkostenfunktion	186
Abb. 37:	Anwendungsbeispiel zur Methode der kleinsten Quadrate	188
Abb. 38:	Abweichungsarten im System der flexiblen Plankosten- rechnung auf Vollkostenbasis	192
Abb. 39:	Abweichungsanalyse im System der flexiblen Plankosten- rechnung auf Vollkostenbasis	195
Abb. 40:	Systematik der Kostenabweichungen	202
Abb. 41:	Grundformen der Teilkostenrechnung	209
Abb. 42:	Aufbau und Ablauf der Teilkostenrechnung	212
Abb. 43:	Abweichungsanalyse im System der Grenzplankostenrechnung .	217
Abb. 44:	Nutz- und Leerkostenanalyse	219
Abb. 45:	Unterschiede und Gemeinsamkeiten von Systemen der Plankostenrechnung	222
Abb. 46:	Fixkostenschichtung bei Divisionalorganisation	233
Abb. 47:	Beispiel einer Fixkostenschichtung	234
Abb. 48:	Beispiel einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung	237
Abb. 49:	Beispiel einer Bezugsgrößenhierarchie	241
Abb. 50:	Einsatz von Planungs- und Entscheidungsrechnungen	248
Abb. 51:	Arten der Verfahrensplanung	256
Abb. 52:	Beispiel einer strategischen Make-or-Buy-Entscheidung	262
Abb. 53:	Entscheidungssituationen bei der Bestimmung erfolgs- orientierter Preisuntergrenzen	272
Abb. 54:	Grafische Ermittlung des Break-Even-Points	286
Abb. 55:	Break-Even-Analyse im Deckungsbeitragsmodell	287
Abb. 56:	Mengenanalyse im Break-Even-Diagramm	289
Abb. 57:	Fixkostenanalyse im Break-Even-Diagramm	291
Abb. 58:	Ablauf der Prozesskostenrechnung	301
Abb. 59:	Target Costing-Prozess	309

1. Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung innerhalb des betrieblichen Rechnungswesens

1.1 Begriff, Aufgaben und Teilbereiche des betrieblichen Rechnungswesens

Zweck eines Unternehmens ist die Erstellung und der Absatz von Leistungen. Dabei handelt es sich - je nach Branchenzugehörigkeit - i.d.R. um Sach- und/oder Dienstleistungen. Die Leistungserstellung erfolgt im Wege der Kombination von Produktionsfaktoren (menschliche Arbeitskraft, Betriebsmittel, Werkstoffe und Dienstleistungen).

Der Leistungserstellungsprozess umfasst die **betrieblichen Grundfunktionen** Beschaffung, Produktion und Absatz, die auch als einzelne Phasen des Leistungserstellungsprozesses aufgefasst werden können. Hauptaufgaben der Unternehmensführung sind dabei die Planung, Steuerung, Überwachung und Kontrolle der einzelnen Phasen des Leistungserstellungsprozesses sowie der sich dabei vollziehenden Aktivitäten.

Um den Leistungserstellungsprozess zielorientiert planen, steuern und kontrollieren zu können, bedarf es entsprechender unternehmensinterner und -externer Informationen. Wichtigster Informationslieferant insbesondere für interne Informationen ist das **betriebliche Rechnungswesen**, dessen Ziel es ist, die erforderlichen Informationen zum richtigen Zeitpunkt und in der geforderten bzw. notwendigen Qualität bereitzustellen.

Das betriebliche Rechnungswesen stellt dabei gewissermaßen ein **wertmäßiges Spiegelbild des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses** dar. "In ihm werden wirtschaftlich relevante Informationen über angefallene und geplante Geschäftsvorgänge und -ergebnisse erfasst, gespeichert und entsprechend dem zugrunde liegenden Rechnungszweck verarbeitet und an den Informationsadressaten weitergegeben".¹

Das betriebliche Rechnungswesen ist dabei nicht Teil der betrieblichen Grundfunktionen, sondern wirkt eher indirekt, indem es zweckgerichtete und entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stellt. Es wird damit zu einem der **zentralen Instrumente der Unternehmensführung** bei der Erfüllung der Führungsaufgaben. Ohne ein leistungsfähiges Rechnungswesen ist eine zielorientierte Unternehmensführung daher kaum möglich.

¹ Haberstock, L. (2008), S.1 f.

Die **Aufgaben des Rechnungswesens** bestehen generell in der Erfassung, Überwachung und Auswertung des (quantitativen bzw. wertmäßigen) Unternehmensgeschehens. Im Einzelnen lassen sich folgende Hauptaufgaben zusammenfassend nennen:

<u>Hauptaufgaben des Rechnungswesens</u>	
• Dokumentation:	Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle (Belege)
• Rechenschaftslegung/ Information:	für Finanzbehörden, Gläubiger, Anteilseigner (aufgrund gesetzlicher Vorschriften) und für interne Entscheidungsträger
• Kontrolle:	Überwachung der Wirtschaftlichkeit, Rentabilität, Liquidität
• Planung/Disposition:	Grundlage für alle unternehmerischen Entscheidungen

Da die o.g. Hauptaufgaben des Rechnungswesens durchaus heterogener Natur sind, haben sich innerhalb des Rechnungswesens **unterschiedliche Teilgebiete** herausgebildet. Die einzelnen Teilgebiete "agieren" dabei - trotz gewisser inhaltlicher Anknüpfungspunkte - recht unabhängig voneinander. Unterscheiden lassen sich neben der **Bilanzrechnung** und der **Kosten- und Leistungsrechnung** die **Finanz- und Investitionsrechnung**.

Die **Bilanzrechnung** dient der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens und zerfällt in die Teile Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (GUV), Anhang und ggf. Lagebericht. Die nach handels-, steuerrechtlichen und/oder internationalen Bilanzierungsvorschriften durchgeführte Bilanzrechnung dient insbesondere externen Adressaten (z.B. Eigentümern, potenziellen Investoren, Gläubigern, Staat) als Informationsgrundlage und wird daher auch als **externes Rechnungswesen** bezeichnet. Die übrigen Teilgebiete werden zum **internen Rechnungswesen** gezählt, da sie v.a. die internen Entscheidungsträger mit den notwendigen Informationen versorgen sollen und i.d.R. keinen gesetzlichen Regelungen unterworfen sind.

Die Ziele und Aufgaben der **Kosten- und Leistungsrechnung** werden in Abschnitt 1.3 noch detaillierter dargestellt. Generell lässt sich aber bereits hier festhalten, dass auch die Kosten- und Leistungsrechnung der Erfolgsermittlung dient. Im Gegensatz zur GUV bezieht sich der ermittelte Erfolg (Gewinn oder Verlust) aber nicht auf das

Gesamtunternehmen, sondern nur auf die "eigentliche" betriebliche Tätigkeit und ist eher kurzfristig orientiert (i.d.R. Monatsrechnung). Neben dem "Betriebserfolg" ermittelt die Kosten- und Leistungsrechnung darüber hinaus auch den stückbezogenen Erfolg einzelner Produkte und liefert so wichtige Informationen für die Preis- und Sortimentspolitik eines Unternehmens.

Das Rechnungsziel der **Investitionsrechnung** liegt ebenfalls in der Ermittlung einer Erfolgsgröße. Im Gegensatz zu den o.g. Teilgebieten handelt es sich hierbei allerdings bei Anwendung einer dynamischen Investitionsrechnung um eine mehrperiodige Erfolgsgröße, die die Vorteilhaftigkeit einzelner Investitionsobjekte bzw. umfangreicher Investitionsprogramme über die Jahre ihrer Nutzung z.B. durch die Ermittlung von Kapitalwerten, internen Zinsfüßen oder Annuitäten aufzeigen soll. Während die Kosten- und Leistungsrechnung und die GUV den eher kurzfristigen bzw. mittelfristigen Betriebs- und Unternehmenserfolg ermitteln, versucht die Investitionsrechnung den entsprechend der Nutzungsdauer eher langfristigen Erfolg von geplanten Investitionen zu ermitteln.

Die **Finanzrechnung** bildet - soweit sie sich auf die Finanzierung von Investitionen bezieht - das Pendant zur Investitionsrechnung und ist in diesem Fall ebenfalls als Mehrperiodenrechnung (langfristig) konzipiert. Im Rahmen einer kurzfristigen Finanzrechnung geht es hingegen um die Sicherung der jederzeitigen Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens. Die Liquidität wird damit zur zentralen Zielgröße der Finanzrechnung, die je nach Branche z.T. sogar als Tagesrechnung durchgeführt werden muss.

Häufig werden neben den genannten Teilgebieten des Rechnungswesens zusätzlich die Bereiche **Statistik und Planungsrechnung** aufgeführt. Eine gesonderte inhaltliche Betrachtung dieser Gebiete erscheint allerdings obsolet, da statistische Auswertungen sowie die Durchführung von Planungsrechnungen elementarer Bestandteil aller bereits erläuterten Teilgebiete des Rechnungswesens darstellen.

In der betrieblichen Praxis werden die Bereiche Bilanz- und Finanzrechnung häufig organisatorisch zur **Geschäfts-** oder auch **Finanzbuchhaltung** und die Bereiche Kosten- und Leistungsrechnung sowie Investitionsrechnung zur **Betriebsbuchhaltung** zusammengefasst.

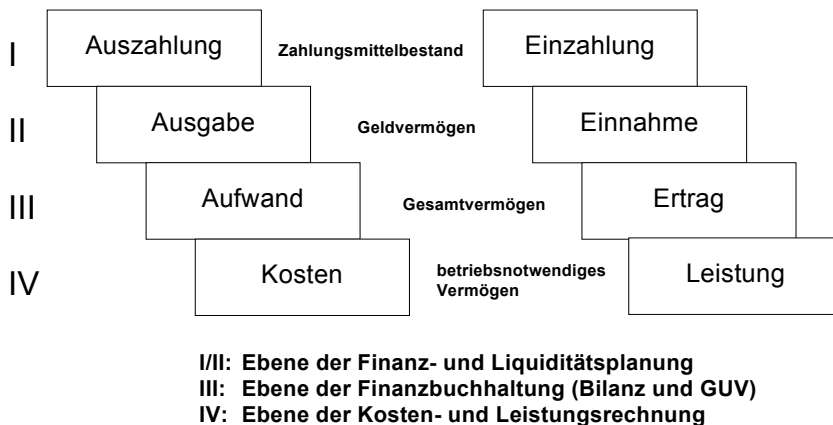
1.2 Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens

Nachdem im vorherigen Abschnitt die einzelnen Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens kurz charakterisiert wurden, sollen im Folgenden die zentralen Grund-

begriffe, mit denen in den einzelnen Teilbereichen "gerechnet" wird, näher erläutert werden. Für das Verständnis ist es dabei wichtig, bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass es sich bei den abzugrenzenden Begriffen keinesfalls um Synonyme handelt, obwohl diese umgangssprachlich häufig so verwendet werden, sondern die einzelnen Begriffe - trotz gewisser Überschneidungen - i.d.R. jeweils mit unterschiedlichen Inhalten belegt sind.

Grundsätzlich ist zunächst zwischen den so genannten **Stromgrößen** und den **Bestandsgrößen** zu unterscheiden. Während sich die Stromgrößen auf einzelne Perioden beziehen, sind Bestandsgrößen stets stichtagsbezogen. Änderungen von Stromgrößen innerhalb einer Periode führen dabei zu Änderungen der jeweils zugehörigen stichtagsbezogenen Bestandsgrößen. Den Zusammenhang zwischen Strom- und Bestandsgrößen sowie den zugehörigen Rechnungsebenen zeigt Abbildung 1.

Abb. 1: Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens



Quelle: in Anlehnung an Haberstock, L. (2008), S. 16.

Wie aus der Abbildung deutlich wird, gibt es zwischen den einzelnen Begriffen deckungsgleiche Überschneidungsbereiche, aber auch Bereiche, wo die einzelnen Begriffe inhaltlich nicht korrespondieren. Bevor anhand einzelner Beispiele die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der einzelnen Begriffe bzw. einzelnen Begriffspaare näher erläutert werden, ist es sinnvoll, zunächst Strom- und Bestandsgrößen inhaltlich zu definieren.²

² Vgl. Haberstock, L. (2008), S. 17 f.

Stromgrößen des betrieblichen Rechnungswesens

Auszahlung:	Abgang liquider Mittel (Bargeld und Sichtguthaben) pro Periode = Verminderung des Zahlungsmittelbestandes
Einzahlung:	Zugang liquider Mittel (Bargeld und Sichtguthaben) pro Periode = Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes
Ausgabe:	Verminderung des Geldvermögens pro Periode
Einnahme:	Erhöhung des Geldvermögens pro Periode
Aufwand:	Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen pro Periode
Ertrag:	Wert aller erbrachten Leistungen pro Periode
Kosten:	Wert aller verbrauchten Güter u. Dienstleistungen pro Periode zur Erstellung der "eigentlichen" (typischen) betrieblichen Leistungen
Betriebs- ertrag:	Wert aller erbrachten Leistungen pro Periode im Rahmen der "eigentlichen" (typischen) betrieblichen Tätigkeit

Die den einzelnen Stromgrößen zurechenbaren Bestandsgrößen lassen sich folgendermaßen definieren:

Bestandsgrößen des betrieblichen Rechnungswesens

Zahlungsmittelbestand:	Bestand an liquiden Mitteln (Bargeld (=Kasse) und Sichtguthaben)
Geldvermögen:	Zahlungsmittel + Forderungen - Verbindlichkeiten
Gesamtvermögen:	Geldvermögen + Sachvermögen
Betriebsnotwendiges Vermögen:	Gesamtvermögen (kostenrechnerisch bewertet) abzüglich des nicht betriebsnotwendigen (neutralen) Vermögens

Zwischen Strom- und Bestandsgrößen bestehen folgende Zusammenhänge: Änderungen des Saldos zwischen Ein- und Auszahlungen führen zu einer Änderung des Zahlungsmittelbestandes. Änderungen des Saldos von Einnahmen und Ausgaben führen zu einer Änderung des Geldvermögens. Hierbei ist die Rechnungsebene der Investitions- und Finanzrechnung betroffen. Änderungen des Saldos von Erträgen und Aufwendungen (Gewinn oder Verlust) führen zu einer Änderung des Gesamtvermögens, während Änderungen des Saldos von Betriebsertrag (= Leistung) und

Kosten eine Änderung des kostenrechnerisch bewerteten Gesamtvermögens bedingen.

Die definitorischen Begriffsabgrenzungen sollen im Folgenden anhand konkreter **Beispiele** erläutert werden. Zunächst sei hierzu noch einmal auf die Abbildung 1 verwiesen. Der linke Teil der Abbildung bezieht sich auf die Inputseite, d.h. auf Vorgänge, die i.d.R. mit der Beschaffung und dem Einsatz von Produktionsfaktoren in Zusammenhang stehen. Der rechte Teil der Abbildung bezieht sich auf die Outputseite, d.h. auf Vorgänge, die mit der Verwertung der erstellten Leistungen verbunden sind.

Zunächst soll das Augenmerk auf die Inputseite und die Begriffe **Auszahlung und Ausgabe** gerichtet werden. Betrachtet man die zugehörigen Bestandsgrößen Zahlungsmittelbestand und Geldvermögen, liegen Auszahlungen und Ausgaben immer dann gemeinsam vor, wenn sich sowohl der Zahlungsmittelbestand als auch das Geldvermögen ändern. Dies ist immer dann der Fall, wenn Barkäufe (z.B. von Rohstoffen) stattfinden und die Position *Verbindlichkeiten* in der Geldvermögensgleichung nicht tangiert wird. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass beide Begriffe sich nicht entsprechen, wenn im Zusammenhang mit der Beschaffung Kreditierungsvorgänge stattfinden. So führt ein Zielkauf von Rohstoffen in einer Periode über den Anstieg der Verbindlichkeiten und der damit zusammenhängenden Verringerung des Geldvermögens zwar zu einer Ausgabe, da der Zahlungsmittelbestand hiervon jedoch zunächst unberührt bleibt, liegt keine Auszahlung in der Periode vor. Die entsprechende Auszahlung findet erst in einer späteren Periode statt, wenn die Lieferantenverbindlichkeit beglichen wird und der Zahlungsmittelbestand sich verringert. Eine Ausgabe liegt dann jedoch nicht mehr vor, da in der Geldvermögensgleichung der Verringerung des Zahlungsmittelbestands eine Verringerung des Verbindlichkeitsstands gegenübersteht und sich das Geldvermögen mithin insgesamt nicht verändert.

Auf der Outputseite ergeben sich die Zusammenhänge analog. **Einzahlung und Einnahme** entsprechen sich stets bei Barverkäufen (z.B. von Fertigerzeugnissen), da sowohl der Zahlungsmittelbestand als auch das Geldvermögen (bei gleichzeitiger Konstanz der Forderungen) zunehmen. Treten Kreditierungsvorgänge in der Weise auf, dass die Produktverkäufe auf Ziel erfolgen und zunächst kein Zahlungseingang erfolgt, liegen zwar Einnahmen (über einen Anstieg der Forderungen in der Geldvermögensgleichung) vor, zu einer Einzahlung kommt es hingegen erst in der Periode, in der die Forderung durch den Kunden beglichen wird. Da in diesem Fall über den konstanten Saldo aus Anstieg des Zahlungsmittelbestands und Verringerung des

Forderungsbestands das Geldvermögen wie oben unverändert bleibt, liegt eine Einnahme nicht vor.

Betrachtet man nun die Begriffe **Ausgabe und Aufwand** auf der Inputseite, so lassen sich auch hier Gemeinsamkeiten und Unterschiede feststellen. Gemäß Aufwandsdefinition setzt ein Aufwand einen konkreten Verbrauch von Gütern und/oder Dienstleistungen voraus. Ist dies (wie z.B. bei Lagervorgängen) nicht erfüllt, so entsprechen sich beide Begriffe nicht. Werden also z.B. Rohstoffe beschafft, aber nicht sofort in der Produktion eingesetzt, sondern zunächst auf Lager gelegt, liegt zwar eine Ausgabe vor, ein Aufwand hingegen entsteht erst bei Verbrauch der Rohstoffe in Folgeperioden. Bei Beschaffung und Verbrauch der Rohstoffe in der gleichen Periode liegen sowohl Ausgaben als auch Aufwand vor.

Die getroffenen Aussagen gelten analog für die Begriffe **Einnahme und Ertrag** auf der Outputseite im Zusammenhang mit der Leistungserstellung und einer möglichen Lagerung von Fertigfabrikaten bzw. deren Erstellung und (direktem) Verkauf innerhalb derselben Periode.

Für das Verständnis der Kosten- und Leistungsrechnung ist die Abgrenzung zwischen den Begriffen *Aufwand* und *Kosten* einerseits sowie *Ertrag* und *Leistung* (= Betriebsertrag) andererseits von besonderer Bedeutung. Daher erfolgt eine ausführliche Erläuterung der Unterschiede und Gemeinsamkeiten.

Hinsichtlich der Unterscheidung von **Aufwand und Kosten** sei zunächst auf Abbildung 2 verwiesen. Aus der Abbildung werden folgende Zusammenhänge deutlich: **Aufwand** setzt sich aus den beiden Komponenten *Neutraler Aufwand* und *Zweckaufwand* zusammen. Der **Neutrale Aufwand** beeinflusst in der Finanzbuchhaltung das Periodenergebnis. Eine Übernahme in die Kostenrechnung erfolgt aber nicht. Der neutrale Aufwand ist in den betriebsfremden, außerordentlichen und den periodenfremden Aufwand zu unterteilen. Beim *betriebsfremden Aufwand* besteht kein Zusammenhang zwischen Aufwand und der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung (z.B. Spenden). Der *außerordentliche Aufwand* ist zwar betriebsbedingt, fällt aber in Art und/oder Höhe nicht regelmäßig an, so dass eine Übernahme in die Kosten- und Leistungsrechnung nicht erfolgt (z.B. außerordentliche Schäden am Anlagevermögen). Der *periodenfremde Aufwand* ist ebenfalls i.d.R. betriebsbedingt, aber die Gründe für das Entstehen dieser Aufwendungen liegen in einer anderen Periode (z.B. Steuernachzahlungen).

Der **Zweckaufwand** entsteht bei der Leistungserstellung und -verwertung und wird mit der gleichen Bewertung als Kosten in die Kosten- und Leistungsrechnung über-

nommen. In diesem Fall sind Aufwand und Kosten deckungsgleich (i.d.R. beispielsweise bei den Personalkosten).

Abb. 2: Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten

AUFWAND							
Neutraler Aufwand			Zweck- aufwand				
betriebs- fremd	außer- ordentlich	perioden- fremd					
			Grund- kosten (aufwands- gleiche Kosten)	Anders- kosten	Zusatzkosten		
				Kalkulatorische Kosten			
						KOSTEN	

Kosten bestehen aus den beiden Komponenten Grundkosten und kalkulatorische Kosten. Während die **Grundkosten** als aufwandsgleiche Kosten dem Zweckaufwand entsprechen, bestehen die **kalkulatorischen Kosten** aus den Anderskosten sowie den Zusatzkosten. *Anderskosten* werden anders bewertet als der entsprechende Aufwand in der Finanzbuchhaltung (z.B. Abschreibungen) und daher differieren die jeweiligen Wertansätze in der GUV und der Kostenrechnung. *Zusatzkosten* sind Kosten, denen gar kein Aufwand in der Finanzbuchhaltung gegenübersteht (z.B. kalkulatorische Zinskosten auf das Eigenkapital) und deren Ansatz in der Kosten- und Leistungsrechnung der Erfassung des tatsächlichen Werteverzehrs dient.

Die Unterscheidung zwischen **Ertrag und Leistung** (= Betriebsertrag) lässt sich nach ähnlichen Überlegungen vornehmen. Auch hier sei zunächst auf die Darstellung der Abbildung 3 verwiesen. **Ertrag** setzt sich aus den beiden Komponenten *Neutraler Ertrag* und *Zweckertrag* zusammen. Der **Neutrale Ertrag** beeinflusst ebenso wie der neutrale Aufwand in der Finanzbuchhaltung das Periodenergebnis, eine Übernahme in die Leistungsrechnung erfolgt aber nicht. Der Neutrale Ertrag ist in den betriebsfremden, außerordentlichen sowie den periodenfremden Ertrag zu unterteilen. Beim *betriebsfremden Ertrag* besteht kein Zusammenhang zwischen Ertrag und der be-

trieblichen Leistungserstellung und -verwertung (z.B. Kursgewinne bei der Veräußerung von zu Spekulationszwecken gehaltenen Wertpapieren). Der *außerordentliche Ertrag* ist zwar betriebsbedingt, aber in Art und/oder Höhe nicht regelmäßig anfallend, so dass eine Übernahme in die Leistungsrechnung nicht erfolgt (z.B. Verkauf von Teilen des Anlagevermögens über dem Buchwert). Der *periodenfremde Ertrag* ist i.d.R. betriebsbedingt, aber die Gründe für das Entstehen dieser Erträge liegen in einer anderen Periode (z.B. Steuerrückerstattung).

Abb. 3: Abgrenzung zwischen Ertrag und Leistung

ERTRAG					
Neutraler Ertrag			Zweck- ertrag		
betriebs- fremd	außer- ordentlich	perioden- fremd			
			Grund- leistung	Anders- leistung	Zusatz- leistung
				Kalkulatorische Leistung	
			LEISTUNG		

Der **Zweckertrag** wird aus analogen Überlegungen wie oben mit der gleichen Bewertung als Grundleistung in die Leistungsrechnung übernommen. In diesem Fall sind Ertrag und Leistung deckungsgleich (z.B. bei der Veräußerung von Fertigprodukten).

Grundleistung und kalkulatorische Leistung bilden die **Gesamtleistung** eines Unternehmens. Während die **Grundleistung** dem Zweckertrag entspricht, besteht die **kalkulatorische Leistung** aus der Andersleistung sowie der Zusatzleistung. Beide Formen sind im Vergleich zur obigen Unterscheidung von Anders- und Zusatzkosten aber von geringerer Bedeutung. Beispiele hierfür sind deshalb ungleich schwerer zu finden. *Andersleistungen* entstehen i.d.R. aus Bewertungsunterschieden von fertigen und unfertigen Erzeugnissen in der GUV und der Leistungsrechnung. *Zusatzleistungen* sind Leistungen, denen gar kein Ertrag in der Finanzbuchhaltung gegenübersteht (z.B. selbst geschaffene Marken mit Aktivierungsverbot).

Nachdem nun die wesentlichen Begriffe des betrieblichen Rechnungswesens erläutert wurden und insbesondere auf die für die Kosten- und Leistungsrechnung wichtige Unterscheidung der Begriffspaare Aufwand/Kosten und Ertrag/Leistung näher eingegangen wurde, sollen im Folgenden die Aufgaben und einzelnen Teilbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung im Vordergrund stehen.

1.3 Aufgaben und Teilbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung

Die wesentlichen Aufgaben des Rechnungswesens wurden in Abschnitt 1.1 bereits genannt. Die **Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung** können daraus abgeleitet werden. Ihre Hauptaufgabe besteht in der Versorgung der Unternehmensführung mit entscheidungsrelevanten Informationen, die v.a. Planungs- und Kontrollzwecken dienen.

Typische **Planungs- und Entscheidungssituationen** auf Basis von Informationen der Kosten- und Leistungsrechnung sind z.B.:

- Wahl zwischen verschiedenen Bezugsquellen und Beschaffungswegen
- Bestimmung optimaler Bestellmengen und Seriengrößen
- Bestimmung von Preisuntergrenzen
- Bestimmung des optimalen Produktionsprogramms
- Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug

Hinsichtlich der **Kontrollaufgaben** geht es u.a. um:

- Kostenkontrolle (z.B. in Form von Zeitvergleichen)
- Wirtschaftlichkeitskontrolle (z.B. Soll-/Ist-Vergleiche)
- kurzfristige Erfolgskontrolle (z.B. Zeitvergleich von Betriebsergebnissen)

Die Kosten- und Leistungsrechnung soll insgesamt die Transparenz der unternehmerischen Prozesse erhöhen, um v.a. den betrieblichen Leistungserstellungsprozess im Hinblick auf **Wirtschaftlichkeit und Rentabilität** zu optimieren.

Hier zeigt sich auch der wesentliche Unterschied zur Finanzbuchhaltung, die auf das Gesamtunternehmen abzielt und nicht vordergründig den betrieblichen Leistungserstellungsprozess betrachtet. Ziel der Kosten- und Leistungsrechnung ist es, ein von

"Störungen" befreites Betriebsergebnis zu ermitteln, das im Zeitverlauf möglichst realistische Vergleiche zulässt (Glättung von außerordentlichen Einflüssen und Verzerrungen). Aufgrund der geforderten Entscheidungsrelevanz der Informationen erfolgt die **Bewertung zweckorientiert** und ist nicht an gesetzliche bzw. normative Regelungen gebunden.

	Bilanzrechnung	Kosten- und Leistungsrechnung
Hauptzweck	realistisches (IFRS ³) und vorsichtiges Bild (HGB) der Lage des Unternehmens	Unterstützung von Entscheidungen; Vergleich von Betriebsergebnissen
Gegenstand	Gesamtunternehmen	Betriebsbereich
Vorgehen	zeitgenaue Erfassung	zeitliche Glättung
Bewertung	gesetzlich/normativ geregelt	zweckorientiert

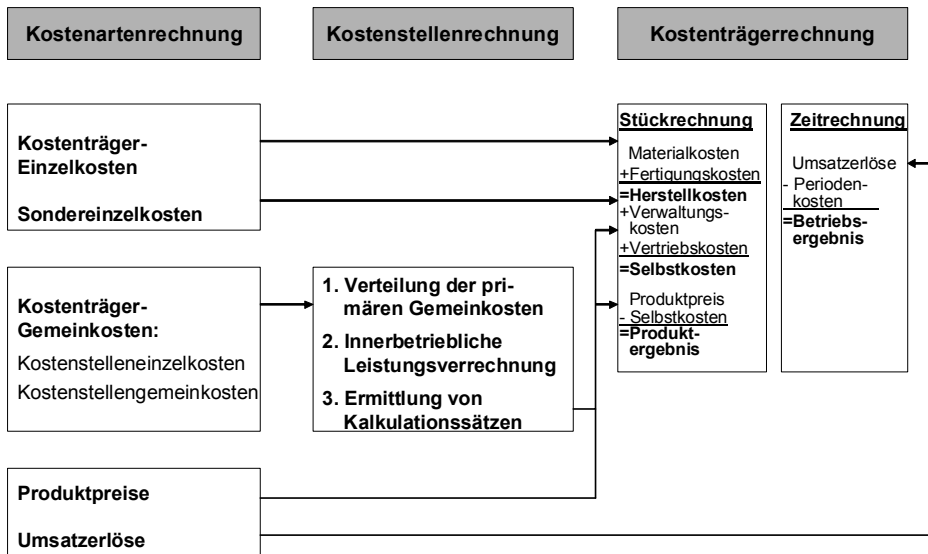
Die vorstehende Gegenüberstellung fasst die wesentlichen Unterschiede zwischen der Kosten- und Leistungsrechnung (im Folgenden kurz Kostenrechnung) und der Bilanzrechnung zusammen. Die zunehmende Kapitalmarktorientierung hat in den letzten Jahren zu einer stärkeren Konvergenz von externem und internem Rechnungswesen v.a. in international ausgerichteten Unternehmen geführt. Zielsetzung ist dabei u.a. die Informationsversorgung von externen Kapitalgebern und internen Entscheidungsträgern stärker zu vereinheitlichen. Aufgrund der o.g. grundsätzlichen Zweckpluralität von Bilanz- und Kostenrechnung ist eine vollständige Harmonisierung beider Teilgebiete des Rechnungswesens jedoch nicht sinnvoll.⁴

Die Kostenrechnung vollzieht sich grundsätzlich in den drei Stufen **Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung**. Bevor auf diese einzelnen Stufen in den folgenden Kapiteln ausführlich eingegangen wird, sollen bereits an dieser Stelle kurz deren wesentliche Inhalte erläutert werden (vgl. Abbildung 4).

Die **Kostenartenrechnung** bildet die erste Stufe der Kostenrechnung und dient der Erfassung und Gliederung aller im Laufe einer Abrechnungsperiode angefallenen bzw. für eine kommende Periode geplanten Kostenarten. Die Kostenartenrechnung gibt dabei Antwort auf die Frage, welche Kosten in einer Periode insgesamt in welcher Höhe angefallen bzw. geplant sind. Die erste Stufe der Kostenrechnung hat damit primär vorbereitenden Charakter für die folgenden Stufen.

³ International Financial Reporting Standards

⁴ Vgl. hierzu ausführlich Coenenberg, A.G. (2012), S. 27 ff.

Abb. 4: Stufen der Kostenrechnung

Im Rahmen der **Kostenstellenrechnung** werden die in der Kostenartenrechnung erfassten Kosten auf die "Orte der Entstehung", d.h. auf die einzelnen Betriebsbereiche und Abteilungen (Kostenstellen) verteilt, die diese Kosten verursacht haben. Die zentrale Frage der Kostenstellenrechnung lautet daher: "Wo sind welche Kosten in welcher Höhe angefallen bzw. wo werden diese Kosten anfallen?" Die Kostenstellenrechnung schafft die Voraussetzung für eine Weiterverrechnung der Kosten in der dritten Stufe der Kostenrechnung auf die sog. Kostenträger (Endprodukte). Darüber hinaus ermöglicht die Verteilung der Kosten auf die Kostenstellen bei entsprechender Gestaltung des Kostenrechnungssystems die Durchführung von Kosten- und Wirtschaftlichkeitskontrollen.

Die **Kostenträgerrechnung** stellt die dritte und letzte Stufe der Kostenrechnung dar. Zu unterscheiden ist hier zwischen der produktbezogenen Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) und der periodenbezogenen Kostenträgerzeitrechnung. Im Rahmen der *Kostenträgerstückrechnung* werden - wie der Name schon sagt - die Stückkosten für die erstellten bzw. geplanten Güter und Dienstleistungen ermittelt (Wofür sind welche Kosten in welcher Höhe angefallen bzw. wofür werden sie anfallen?). Die *Kostenträgerzeitrechnung* ermittelt als Periodenrechnung - i.d.R. nach Produktarten gegliedert - die insgesamt angefallenen bzw. geplanten Kosten einer Periode. Werden die Kosten den erstellten bzw. abgesetzten Leistungen gegenübergestellt und der Betriebserfolg der Periode ermittelt, spricht man auch von einer *kurzfristigen Erfolgsrechnung*. Hierbei wird die Frage beantwortet, welche Kosten und Leistungen

insgesamt in einer Periode für welche Kostenträger angefallen sind bzw. anfallen werden und welcher Erfolg (Gewinn oder Verlust) dabei realisiert wurde bzw. wird.

Bevor die einzelnen Stufen in den Kapiteln 3 - 5 näher erläutert werden, sollen im folgenden Kapitel zunächst einige Grundlagen der Kostenrechnung vermittelt werden, die für das weitere Verständnis wichtig sind.

Kontrollfragen und -aufgaben

- 1) Was ist der Zweck eines Unternehmens?
- 2) Welches sind die betrieblichen Grundfunktionen?
- 3) Was sind die Hauptaufgaben des betrieblichen Rechnungswesens?
- 4) Aus welchen Teilgebieten besteht das betriebliche Rechnungswesen?
- 5) Welche Aufgaben erfüllen die einzelnen Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens?
- 6) Was ist der Unterschied zwischen Strom- und Bestandsgrößen?
- 7) Nennen Sie Beispiele, bei denen Folgendes gilt:
 - Auszahlung = Ausgabe
 - Auszahlung $\neq$ Ausgabe
 - Aufwand = Kosten
 - Aufwand $\neq$ Kosten
 - Einnahme $\neq$ Ertrag
 - Einzahlung = Einnahme = Ertrag = Leistung
- 8) Worin besteht der zentrale Unterschied zwischen Anders- und Zusatzkosten?
- 9) Warum wird neutraler Aufwand in der Kosten- und Leistungsrechnung nicht berücksichtigt?
- 10) Nennen Sie Planungs- und Kontrollaufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung.
- 11) Worin bestehen die zentralen Unterschiede zwischen der Bilanzrechnung und der Kosten- und Leistungsrechnung?
- 12) Erläutern Sie die drei Stufen der Kostenrechnung.

2. Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung

2.1 Kostenbegriffe

In Abschnitt 1.2 wurden bereits ausführlich die zentralen Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens dargestellt. Für die Kostenrechnung ist der Begriff der **betriebswirtschaftlichen Kosten** naturgemäß von besonderer Bedeutung, so dass im Folgenden hierauf noch einmal näher eingegangen werden soll.

Kosten lassen sich - in Anlehnung an die Definition aus Abschnitt 1.2 - allgemein wie folgt definieren:

Kosten sind der bewertete Verbrauch von Gütern (Produktionsfaktoren und Dienstleistungen) zur Erstellung und zum Absatz betrieblicher Leistungen.

Die Kostendefinition wird durch die drei **Merkmale** *Güterverbrauch*, *Leistungsbezogenheit* und *Bewertung* bestimmt:

Kosten setzen zunächst das Vorliegen eines **Güterverbrauchs** voraus. Grundsätzlich kann dabei zwischen Verbrauchsgütern (Repetierfaktoren) und langlebigen Gebrauchsgütern (Potenzialfaktoren) unterschieden werden. *Verbrauchsgüter* werden mit ihrem Einsatz in der Produktion direkt verbraucht. Hierzu zählen v.a. die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. *Gebrauchsgüter* verfügen hingegen über ein "längeres" Nutzungspotenzial. Der Verbrauch erstreckt sich über einen längeren Zeitraum (Nutzungsdauer) und die Kosten werden dementsprechend über mehrere Perioden verrechnet. Typisches Beispiel sind Güter des Anlagevermögens, die bei ihrer Anschaffung zu einer sog. Anschaffungsauszahlung führen. Die entstehenden Kosten werden in Form periodenbezogener Abschreibungen (Verteilung der Anschaffungsauszahlung auf die Perioden der Nutzung) verrechnet.

Kosten setzen zusätzlich eine **Leistungsbezogenheit** (Sachzielbezug) voraus, d.h. es muss ein Zusammenhang zwischen dem Güterverbrauch und der "eigentlichen" betrieblichen Leistung bestehen. Dies ist auch der Grund, warum neutrale Aufwendungen ohne Leistungsbezug keine Berücksichtigung in der Kosten- und Leistungsrechnung finden. Entstehen z.B. bei Industrieunternehmen Aufwendungen für Reparaturen an Gebäuden, die anderweitig (d.h. nicht zu Betriebszwecken) vermietet sind, werden diese in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt. Kosten liegen hingegen nicht vor, da der Sachzielbezug fehlt.

Von besonderer Bedeutung im Rahmen der Kostendefinition ist schließlich die Frage der **Bewertung**. Hier lassen sich im Wesentlichen zwei Ansätze unterscheiden, die zum pagatorischen bzw. wertmäßigen Kostenbegriff führen. Beim *pagatorischen*

Kostenbegriff orientiert sich die Bewertung des Güterverbrauchs grundsätzlich an tatsächlich geleisteten Auszahlungen. Ohne Zahlungsvorgang entstehen nach dieser Kostenauffassung im Prinzip keine Kosten. Dies hätte letztlich zur Konsequenz, dass die unter 1.2 erörterten kalkulatorischen Kostenarten entweder gar nicht oder in anderer Form in der Kostenrechnung berücksichtigt würden. U.a. aus diesem Grund hat sich in Theorie und Praxis mehrheitlich die *wertmäßige Kostenauffassung* durchgesetzt, die in obiger Definition bereits zum Ausdruck kommt. Die Bewertung des Güterverbrauchs hat danach zweckorientiert zu erfolgen und beinhaltet auch den Ansatz von kalkulatorischen Kosten, die z.B. zum Zwecke von Betriebsvergleichen angesetzt werden und gar nicht zu Auszahlungen führen (z.B. kalkulatorischer Unternehmerlohn).

Den folgenden Ausführungen liegt daher stets der wertmäßige Kostenbegriff zugrunde.

2.2 Kriterien zur Kosteneinteilung

Bevor in Kapitel 3 (Kostenartenrechnung) auf die Erfassung und Gliederung der einzelnen Kostenarten detaillierter eingegangen wird, werden im Folgenden zunächst Kriterien zur grundsätzlichen Einteilung von Kosten diskutiert. Von besonderer Bedeutung sind dabei die verrechnungsbezogene Kosteneinteilung (Abschnitt 2.2.1) sowie die beschäftigungsbezogene Kosteneinteilung (Abschnitt 2.2.2).

2.2.1 Verrechnungsbezogene Kosteneinteilung

Bei der verrechnungsbezogenen Kosteneinteilung geht es um die zentrale Frage, ob und inwieweit Kosten unmittelbar bzw. direkt einem Bezugsobjekt zugerechnet werden können. Als Bezugsobjekte fungieren dabei i.d.R. die betrieblichen Leistungen bzw. die einzelnen Kostenträger (also Produkte) oder auch betriebliche Kostenstellen, als diejenigen Orte in den Unternehmen, wo die Kosten im Allgemeinen anfallen.

Generell lassen sich bei diesem Einteilungskriterium **Einzel- und Gemeinkosten** unterscheiden.

Einzelkosten werden auch direkte Kosten genannt, weil sie ohne weitere Verrechnungsschritte einem Bezugsobjekt (i.d.R. dem Kostenträger) direkt zugerechnet werden können. Sie lassen sich unmittelbar aus der Kostenartenrechnung entnehmen und sind den Kostenträgern in der Kostenträgerrechnung direkt zurechenbar.

Eine Weiterverrechnung in der Kostenstellenrechnung ist bei diesen Kosten i.d.R. nicht notwendig.

Gemeinkosten werden hingegen auch als indirekte Kosten bezeichnet, da bei diesen Kosten eine direkte Zurechnung auf ein Bezugsobjekt nicht möglich ist und die Verrechnung nur auf indirektem Wege erfolgen kann. Bei diesen Kosten ist das Verursachungsprinzip der Kostenrechnung nur schwer bzw. gar nicht einzuhalten. Dieses zentrale Kostenrechnungsprinzip besagt, dass Kosten nur denjenigen Bezugsobjekten zugerechnet werden dürfen, die diese Kosten auch direkt und unmittelbar verursacht haben. Da eine direkte Zurechnung der Gemeinkosten bspw. auf die Kostenträger nicht möglich ist, werden diese Kosten i.d.R. über den Umweg der Kostenstellen auf die Kostenträger verteilt. Hierzu bedient man sich bestimmter Schlüsselgrößen, die eine Verteilung der Gemeinkosten ermöglichen sollen. Dieser Sachverhalt wird im Rahmen der Kostenstellenrechnung in Kapitel 4 noch näher diskutiert.

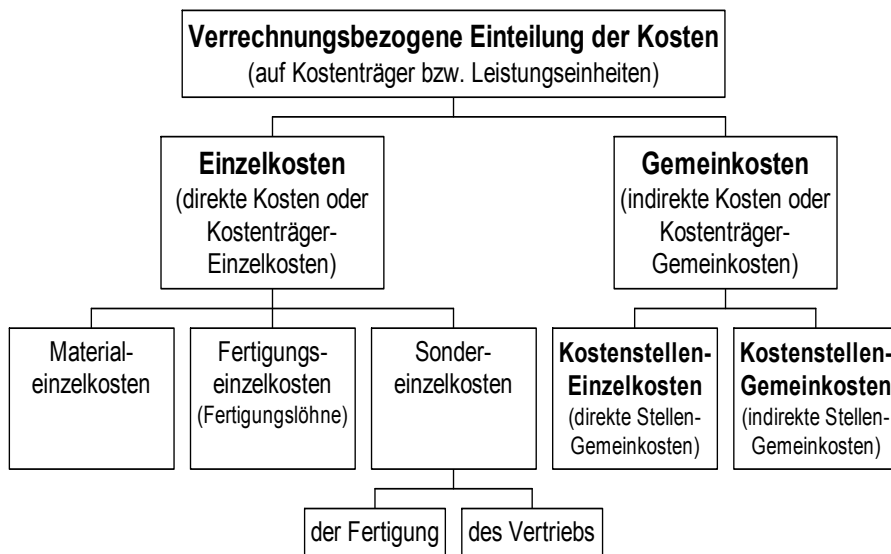
Abbildung 5 stellt die verrechnungsbezogene Einteilung der Kosten grafisch dar. Danach lassen sich die Einzelkosten in Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten und Sondereinzelkosten unterteilen. **Materialeinzelkosten** fallen insbesondere für Rohstoffe und bestimmte Bauteile an, die direkt in ein Produkt eingehen und einen wichtigen Bestandteil des Produktes bilden (z.B. Holz bei Möbeln). Materialeinzelkosten lassen sich direkt dem Kostenträger bzw. Produkt zurechnen. Über Stücklisten bzw. Rezepturen ist i.d.R. genau bekannt, in welchem Umfang der entsprechende Rohstoff bzw. das Bauteil in das Endprodukt eingeht. Über eine Bewertung der Mengen mit den jeweiligen Preisen lassen sich die Kosten genau ermitteln und dem Kostenträger, d.h. dem einzelnen Produkt genau zurechnen.

Fertigungseinzelkosten sind i.d.R. Lohnkosten. Diese Personalkosten fallen im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses direkt an und lassen sich dem Kostenträger bzw. Produkt direkt zuordnen. Klassischer Fall der Fertigungseinzelkosten sind die Akkordlöhne. Über die Zeiterfassung ist bekannt, wie viel Zeit für die Bearbeitung eines Zwischen- bzw. die Herstellung eines Endproduktes in den einzelnen Fertigungsstufen benötigt wird. Mit Hilfe des entsprechenden Kostensatzes können dann die Lohnkosten als Fertigungseinzelkosten direkt kostenträgerorientiert ermittelt und unmittelbar auf den einzelnen Kostenträger zugerechnet werden.

Die Besonderheit der sog. **Sondereinzelkosten** besteht darin, dass es sich bei diesen Kosten im Prinzip um Gemeinkosten handelt, da sich diese nicht mehr unmittelbar und direkt einem einzelnen Kostenträger zurechnen lassen. Die Kosten sind aber im Vergleich zu "normalen" Gemeinkosten noch sehr nahe am Produkt, d.h. sie lassen sich zwar nicht einer einzelnen Leistungseinheit, wohl aber einem bestimmten

Auftrag oder einer Serie gleichartiger Produkte zuordnen. Die Zurechnung der Kosten auf den einzelnen Kostenträger kann daher vergleichsweise einfach durch Division der Kosten durch die Anzahl der Kostenträger je Auftrag bzw. Serie erfolgen und bedarf nicht der umständlicheren und ungenaueren Verrechnung über die Kostenstellen. Deshalb erfolgt ihre Erfassung häufig als Einzelkosten.

Abb. 5: Verrechnungsbezogene Einteilung der Kosten



Quelle: In enger Anlehnung an Birker, K. (1998), S. 17

Die Sondereinzelkosten lassen sich weiter unterteilen in Sondereinzelkosten der Fertigung und des Vertriebs. Beispiele für *Sondereinzelkosten der Fertigung* sind Kosten für Spezialwerkzeuge, Entwicklungskosten, Patent- und Lizenzkosten. Beispiele für *Sondereinzelkosten des Vertriebs* sind spezielle Verpackungskosten, auftragsbezogene Werbungskosten oder auch Frachtkosten.

Gemeinkosten lassen sich - wie bereits weiter oben erläutert - nicht direkt einzelnen Kostenträgern zurechnen. Ihre Verrechnung auf die Kostenträger erfolgt i.d.R. auf indirektem Wege über die Kostenstellenrechnung. Gemeinkosten sind dabei vorwiegend Kosten, die für die Sicherung und Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft anfallen. Hierzu zählen u.a. die Kosten für die Maschinen (Abschreibungen, Reparatur- und Wartungskosten, Zinskosten etc.), Miet- und Energiekosten sowie der große Anteil der Personalkosten, die nicht in Form von Fertigungseinzelkosten verrechnet werden können (Gehälter).

Da diese Art von Kosten *gemeinsam* für alle Kostenträger anfallen und daher eine direkte Zurechnung nicht möglich ist, werden die Kosten im Rahmen der Kostenstellenrechnung (vgl. hierzu ausführlich Kapitel 4) zunächst auf die Orte ihrer Entstehung, d.h. auf die einzelnen Kostenstellen verteilt. Zielsetzung ist es dabei, die Kosten entsprechend der Leistungsanspruchnahme der Kostenstellen durch die Kostenträger über noch näher zu erläuternde Verfahren den jeweiligen Kostenträgern zuzurechnen. Also auch die Gemeinkosten werden letztlich - wenn auch nicht direkt - auf die Kostenträger verrechnet.

Hinsichtlich der Frage, wie die Zurechnung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen erfolgt, lassen sich - wie aus Abbildung 5 ersichtlich ist - zwei Arten von Gemeinkosten unterscheiden: **Kostenstelleneinzelkosten** und **Kostenstellengemeinkosten**.

Bei **Kostenstelleneinzelkosten** handelt es sich um Kostenträgereinkosten, die einzelnen Kostenstellen direkt zugerechnet werden können. An dieser Stelle mag der Begriff Gemeinkosten etwas verwirren. Da es sich bei der Frage von Einzel- und Gemeinkosten aber stets um relative Begriffe handelt, ist das konkrete Bezugsobjekt, auf das sich das Begriffspaar bezieht, von zentraler Bedeutung. Bezogen auf den einzelnen Kostenträger handelt es sich bei Kostenstelleneinzelkosten um Gemeinkosten, da eine direkte Zurechnung auf Kostenträger nicht möglich ist. Bezogen auf einzelne Kostenstellen handelt es sich hierbei aber um Einzelkosten, da sich diese direkt ohne weitere Verrechnungsschritte einzelnen Kostenstellen zurechnen lassen. Als Beispiel seien die Personalkosten des Verwaltungsbereichs genannt, die sich einzelnen Kostenträgern bzw. Produkten nicht direkt zurechnen lassen, insofern also Kostenträgereinkosten vorliegen. Da i.d.R. bekannt ist, auf welche Kostenstellen die Personalkosten des Verwaltungsbereichs entfallen, lassen sich diese Kosten den einzelnen Kostenstellen der Verwaltung mehrheitlich direkt zuordnen. Bezogen auf die einzelnen Kostenstellen liegen hier also direkt zurechenbare Kostenstelleneinzelkosten vor.

Kostenstellengemeinkosten liegen hingegen vor, wenn eine direkte Zuordnung der Kosten zu einzelnen Kostenstellen nicht möglich ist oder zu aufwändig wäre. Die Zurechnung der Kosten auf die einzelnen Kostenstellen erfolgt hier über Verteilungsschlüssel. Man spricht in diesem Zusammenhang daher häufig auch von Schlüsselkosten. Als Beispiel seien hier die freiwilligen Sozialkosten genannt, die über die Gehaltssummen oder über die Anzahl der in den Kostenstellen Beschäftigten auf die Kostenstellen verteilt werden.

Zum Abschluss der Ausführungen zur verrechnungsbezogenen Kosteneinteilung sei noch auf die Sonderform der sog. unechten Gemeinkosten hingewiesen. Während es

sich bei *echten Gemeinkosten* um den Normalfall der Gemeinkosten handelt, der nicht direkt auf einzelne Kostenträger zugerechnet werden kann, sind *unechte Gemeinkosten* vom Grundsatz her zwar direkt und damit einzeln den Kostenträgern zurechenbar, hierauf wird aber vornehmlich aus Wirtschaftlichkeitsgründen i.d.R. verzichtet. Dies gilt beispielsweise für geringwertige Hilfsstoffe, wo der Erfassungsaufwand der Einzelzurechnung in keinem wirtschaftlich vernünftigen Verhältnis zur gewonnenen Kostengenauigkeit stünde.

Als **Fazit** dieser Ausführungen kann festgehalten werden, dass Kosten nicht generell als Einzel- oder Gemeinkosten bezeichnet werden können, sondern das letztlich das konkrete Bezugsobjekt, auf das sich dieses Begriffspaar bezieht, darüber entscheidet, ob Einzel- oder Gemeinkosten vorliegen.

2.2.2 Beschäftigungsbezogene Kosteneinteilung

Das zweite wesentliche Kriterium zur Einteilung von Kosten ist die sog. beschäftigungsbezogene Kosteneinteilung. Bei dieser Form geht es genau genommen um die Frage, ob und inwieweit die betrachteten Kosten z.B. einer bestimmten Periode auf Veränderungen des Niveaus einer ausgewählten Bezugsgröße reagieren bzw. sich ebenfalls verändern. Da die betrachtete Bezugsgröße i.d.R. die Beschäftigung ist, spricht man auch von beschäftigungsbezogener Kosteneinteilung.

Unter **Beschäftigung** versteht man dabei die Nutzung des konkreten Leistungsvermögens eines Unternehmens. Das Leistungsvermögen bzw. die Betriebsbereitschaft ergibt sich durch die Durchführung konkreter Investitionen, die Bereitstellung entsprechender Ressourcen sowie organisatorische Maßnahmen im Unternehmen. Das Leistungsvermögen bei Vollbeschäftigung wird auch als Kapazität bezeichnet. Die Beschäftigung kann über den sog. *Beschäftigungsgrad* gemessen werden. Der Beschäftigungsgrad ergibt sich als prozentualer Anteil der ausgenutzten zur vorhandenen Kapazität:

$\text{Beschäftigungsgrad} = \frac{\text{ausgenutzte Kapazität}}{\text{vorhandene Kapazität}} \times 100$

Die Messung der Beschäftigung erfolgt in Leistungseinheiten für das Gesamtunternehmen oder für einzelne Kostenstellen separat, ausgedrückt bspw. durch die Ausbringungsmenge, die Arbeitsstunden oder auch die Maschinenstunden. Liegt also z.B. der Beschäftigungsmessung die Ausbringungsmenge zugrunde und beträgt die

produzierte Menge 60.000 bei einer maximal produzierbaren Menge i.H.v. 100.000, ergibt sich der konkrete Beschäftigungsgrad nach obiger Formel wie folgt:

Beschäftigungsgrad	=	$\frac{60.000}{100.000}$	x	100	=	60%
--------------------	---	--------------------------	---	-----	---	-----

Ziel eines Unternehmens ist es, möglichst flexibel auf Änderungen des Beschäftigungsgrades zu reagieren. Diese Fähigkeit hängt im Wesentlichen von der Frage ab, ob und in welchem Umfang die Höhe der Kosten des Unternehmens abhängig sind von einer möglichen Beschäftigungsänderung. Je abhängiger die Kosten vom Beschäftigungsgrad sind, desto flexibler kann ein Unternehmen auf Beschäftigungsänderungen reagieren. Hat das Unternehmen beispielsweise eine mehrjährige Investition getätigt und unbefristete Arbeitsverträge abgeschlossen, so fallen die hiermit verbundenen Kosten über mehrere Perioden hinweg an und reagieren nicht auf eine z.B. kurzfristige Änderung der Beschäftigung. Die geschaffene Kapazität wird möglicherweise nicht durch eine entsprechende Beschäftigung (z.B. Produktionsmengen) ausgenutzt und die entstandenen Kosten werden nicht durch entsprechende Umsätze aus verkauften Produkten gedeckt. Nur auf mittlere bzw. lange Sicht können diese zeitabhängigen Kosten reduziert werden, in dem z.B. Ersatzinvestitionen unterbleiben oder die Arbeitnehmerzahl unter Berücksichtigung entsprechender Kündigungsfristen an zukünftige Bedürfnisse angepasst wird.

Zeitabhängige Kosten bleiben bei Änderung des Niveaus der Beschäftigung konstant und werden daher auch **fixe Kosten** genannt. **Variable Kosten** verändern sich bei Änderung des Niveaus der Beschäftigung und lassen sich daher auch als *men-genabhängig* bezeichnen. Einige Kostenarten in der unternehmerischen Praxis weisen sowohl fixe als auch variable Kostenbestandteile auf (z.B. Energiekosten) und haben daher den Charakter von **Mischkosten**. Auf die Reinformen der fixen und variablen Kosten soll im Folgenden noch näher eingegangen werden.

Der Anteil der variablen Kosten an den Gesamtkosten hat sich in den letzten Jahrzehnten insbesondere in der industriellen Praxis aufgrund der zunehmenden Automation stark verringert. Beispiele für variable Kosten sind Materialkosten oder auch Fertigungslöhne (Akkordlöhne) in der Industrie. Variable Kosten können dabei einen recht unterschiedlichen Kostenverlauf haben. Zu unterscheiden sind im Wesentlichen **drei Kostenverläufe**: **proportional** (linear); **degressiv** (unterproportional); **progressiv** (überproportional).

Beim **proportionalen (linearen) Kostenverlauf** führt jede Beschäftigungsänderung zur gleichen Änderung der Kostenhöhe. Bei einer Verdoppelung der Beschäftigung verdoppeln sich folglich auch die Kosten. Dies bedeutet, dass die Durchschnitts-

kosten pro Beschäftigungseinheit unabhängig vom Beschäftigungsgrad konstant bleiben. Beispiel für einen proportionalen Kostenverlauf sind Akkordlöhne, die für jede Einheit in gleicher Höhe anfallen.

Beim **degressiven (unterproportionalen) Kostenverlauf** verursacht eine relative Beschäftigungsänderung eine geringere relative Kostenänderung. Der Kostenanstieg ist geringer als der Anstieg der Beschäftigung und damit unterproportional. Beispiel für einen solchen Kostenverlauf sind Lerneffekte, die Arbeitskräfte aufgrund wachsender Erfahrung bei steigenden Produktionsmengen realisieren.

Der **progressive (überproportionale) Kostenverlauf** ist dadurch gekennzeichnet, dass eine relative Beschäftigungsänderung zu einer größeren relativen Kostenänderung führt. Der Kostenanstieg ist mithin größer als der Anstieg der Beschäftigung und damit überproportional. Typisches Beispiel für einen solchen Kostenverlauf sind die Energiekosten für eine Produktionsmaschine, die mit sehr hoher Intensität gefahren wird.

In der Kostenrechnung wird i.d.R. **vereinfachend** ein **linearer Kostenverlauf** unterstellt, d.h. es wird davon ausgegangen, dass unter variablen Kosten proportionale (lineare) Kosten zu verstehen sind. Für jede Beschäftigungseinheit fallen somit gleich hohe variable Kosten an, die auch als **Grenzkosten** bezeichnet werden. Die Ermittlung von Grenzkosten spielt beispielsweise bei der Berechnung von kurzfristigen Preisuntergrenzen, mit deren Hilfe die Mindest Erlöse eines zusätzlichen Produktionsauftrags bestimmt werden sollen, eine wichtige Rolle.

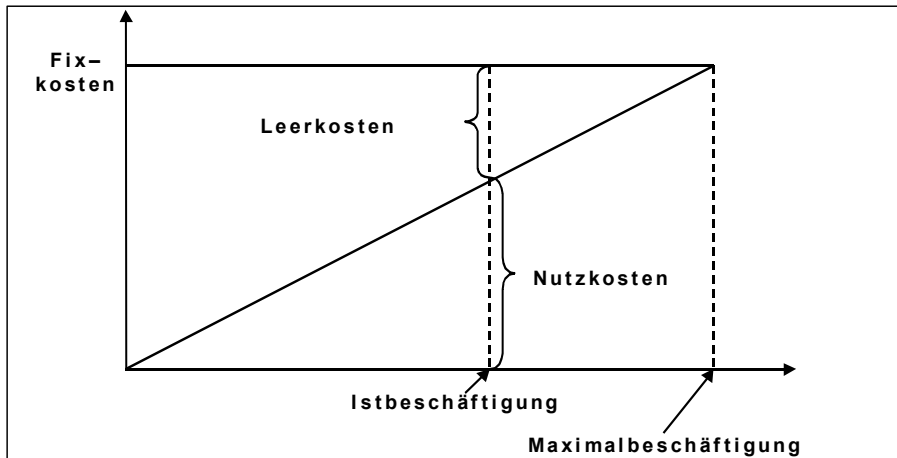
Im Gegensatz zu variablen Kosten verändern sich fixe Kosten bei Änderung des Beschäftigungsgrades innerhalb eines bestimmten Zeitraums (zeitabhängig) nicht. Jede relative Beschäftigungsänderung führt zu einer Kostenänderung von Null. Die Kosten verhalten sich fix bzw. konstant. Die fixen Durchschnittskosten pro Beschäftigungseinheit nehmen folglich mit zunehmender Beschäftigung ab.

Der Anteil fixer Kosten an den Gesamtkosten hat in den letzten Jahren insbesondere in der industriellen Praxis - aber nicht nur dort - stark zugenommen. Beispiele für fixe Kosten lassen sich recht zahlreich finden. Neben einem Großteil der Personalkosten (Gehälter), sind dies beispielsweise Mietkosten, Zinskosten oder auch die (zeitabhängigen) Abschreibungen.

Fixkosten dienen letztlich der Herstellung der Betriebsbereitschaft. Durch Fixkosten werden die Kapazität bzw. das Leistungsvermögen eines Unternehmens determiniert. Bei Unterbeschäftigung wird die durch Fixkosten geschaffene Kapazität nur

teilweise genutzt. Die konkrete Auslastung der Kapazität kann durch die Relation der sog. **Nutz- und Leerkosten** dargestellt werden. Abbildung 6 stellt diesen Sachverhalt grafisch dar.

Abb. 6: Nutz- und Leerkosten



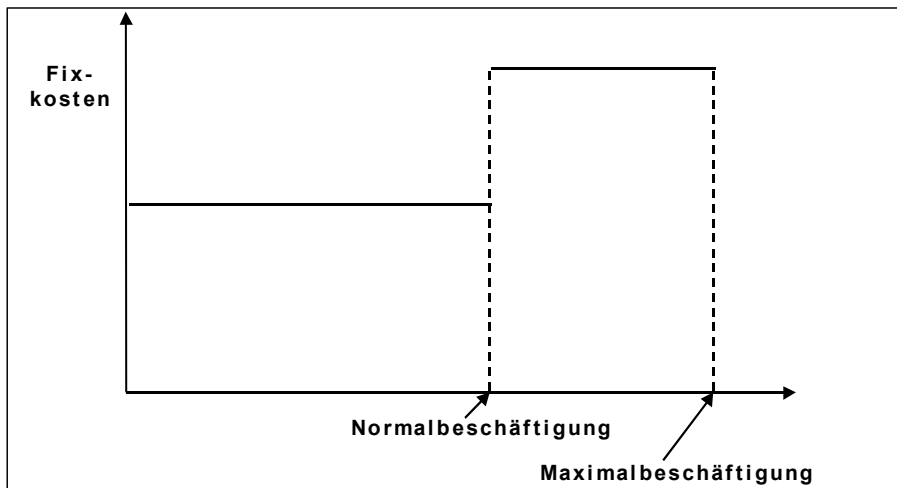
Die durch die Fixkosten geschaffene Kapazität entspricht der Maximalbeschäftigung. Liegt Unterbeschäftigung vor ($\text{Istbeschäftigung} < \text{Maximalbeschäftigung}$), wird ein Teil der durch die Fixkosten geschaffenen Maximalkapazität nicht produktiv genutzt. Für diesen Teil entstehen **Leerkosten**. Leerkosten sind also der Teil der Fixkosten für die ungenutzte Kapazität. Die Leerkosten geben damit auch an, in welchem Umfang eine Steigerung der Beschäftigung möglich ist, ohne dass es hierdurch zu einer Steigerung der Fixkosten kommt. Rechnerisch ergeben sich die Leerkosten als Differenz aus Fix- und Nutzkosten.

Unter **Nutzkosten** ist demzufolge der Teil der Fixkosten zu verstehen, der bei der jeweiligen Istbeschäftigung auch tatsächlich produktiv genutzt wird. Rechnerisch ergeben sich die Nutzkosten aus dem Produkt von Fixkosten und Beschäftigungsgrad. Betragen beispielsweise die Fixkosten in einer bestimmten Periode 100.000 € und der Beschäftigungsgrad 60%, ergeben sich Nutzkosten i.H.v. 60.000 € und demzufolge Leerkosten i.H.v. 40.000 €.

Eine Sonderform der Fixkosten stellen die sog. **sprungfixen Kosten** oder auch **intervallfixe Kosten** dar. Es handelt sich hierbei um Fixkosten, die zunächst bis zu einer bestimmten Beschäftigungsgrenze konstant bzw. fix sind. Bei Überschreiten dieser Beschäftigungsgrenze steigen die Kosten zwar sprunghaft an, verlaufen dann aber wieder fix, allerdings auf einem höheren Kostenniveau (vergleiche hierzu Abbildung 7). Ein Beispiel mag dies verdeutlichen. Verfügt ein Unternehmen über eine

Produktionsmaschine mit einer Beschäftigung von 1.000 Mengeneinheiten (Normalbeschäftigung), so entstehen für diese Maschine Fixkosten z.B. für die (zeitabhängigen) Abschreibungen. Plant das Unternehmen die Produktionsmenge z.B. zu verdoppeln, wird eine zusätzliche Produktionsmaschine benötigt (Maximalbeschäftigung), die ebenfalls Fixkosten in Form von Abschreibungen verursacht. Die Fixkosten steigen also durch den Kauf der zusätzlichen Maschine sprunghaft an, verlaufen dann allerdings wieder fix, da sie nicht vom konkreten Beschäftigungsgrad abhängen.

Abb. 7: Sprungfixe Kosten



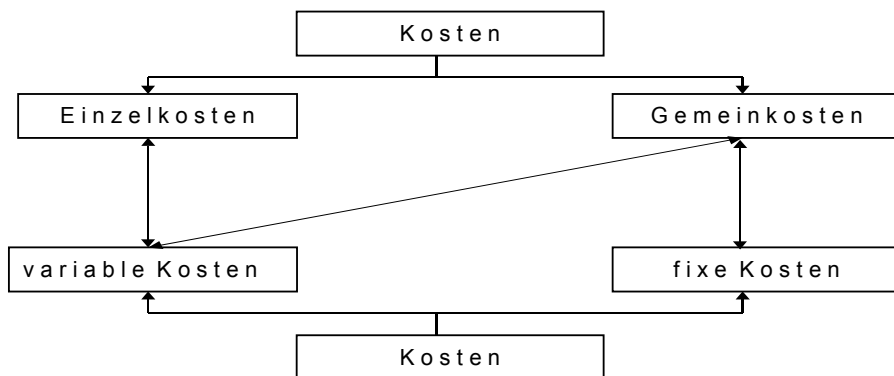
Sprungfixe Kosten führen immer dann zu Problemen, wenn es wieder zu einem Absinken der Beschäftigung z.B. auf die Normalbeschäftigung kommt. Die einmal geschaffenen zusätzlichen Fixkosten für die zusätzliche Kapazität lassen sich i.d.R. nämlich nicht so ohne weiteres wieder direkt abbauen. Die Folge ist eine Zunahme der Leerkosten bei entsprechend geringerer Auslastung der Kapazität.

Als **Fazit** dieser Ausführungen kann festgehalten werden, dass bei der beschäftigungsbezogenen Kosteneinteilung nicht nur zwischen variablen und fixen Kosten zu unterscheiden ist, sondern dass mit den Nutz- und Leerkosten sowie den sprunghaften Kosten auch Sonderformen der Grundformen bestehen.

2.2.3 Zusammenhang zwischen verrechnungs- und beschäftigungsbezogener Kosteneinteilung

In diesem Abschnitt soll der Frage nachgegangen werden, welche Beziehungen zwischen der verrechnungsbezogenen und beschäftigungsbezogenen Kosteneinteilung bestehen. Grundsätzlich sind die Begriffspaare **Einzel- und Gemeinkosten** sowie **variable und fixe Kosten** nicht deckungsgleich. Die folgende Darstellung bezieht sich auf das Bezugsobjekt des einzelnen Kostenträgers bzw. Produktes. Demnach lassen sich die folgenden Beziehungen, die in Abbildung 8 zusammengefasst sind, herleiten.

Abb. 8: Zusammenhang zwischen Einzel- und Gemeinkosten sowie variablen und fixen Kosten



Quelle: In Anlehnung an Haberstock, L. (2008), S. 58

Bezogen auf eine einzelne Mengeneinheit (Kostenträger) kann also zunächst festgehalten werden, dass Einzelkosten immer auch variable Kosten sein müssen. Ein Beispiel hierfür sind die Materialkosten, die für eine einzelne Mengeneinheit anfallen und dieser eindeutig zugerechnet werden können (Einzelkosten). Wird nicht produziert, fallen diese Kosten nicht an, wird die Ausbringung verdoppelt, verdoppeln sich auch die Materialkosten (z.B. variable Reifenkosten bei Automobilproduktion).

Variable Kosten hingegen können sowohl Einzelkosten als auch Gemeinkosten sein. Gemeinkosten sind sie immer dann, wenn eine eindeutige Zurechnung der Kosten auf den einzelnen Kostenträger nicht gelingt. Ein Beispiel hierfür wären die Energiekosten, die bei der Automobilproduktion entstehen. Es sind variable Kosten, da mit höherer Ausbringungsmenge auch der Energiebedarf und damit die Energiekosten steigen. Diese Kosten dürften aber i.d.R. dem einzelnen Automobil nicht direkt zugerechnet werden können. Sie stellen mithin Gemeinkosten dar.

Gemeinkosten können wiederum variabel als auch fix sein. Im Falle der Energiekosten sind sie variabel, wie bereits gezeigt. Fix sind sie immer dann, wenn die Höhe der Kosten unabhängig vom Beschäftigungsgrad ist. Dies ist beispielsweise bei dem Großteil der Personalkosten (mit Ausnahme der Akkordlöhne), insbesondere bei den Gehältern der Fall.

Fixe Kosten sind bezogen auf die einzelne Mengeneinheit stets Gemeinkosten. Sie lassen sich nicht der einzelnen Mengeneinheit direkt zurechnen. Dies gilt beispielsweise für die Miet- und Zinskosten, aber auch für die (zeitabhängigen) Abschreibungen.

Als **Fazit** bleibt festzuhalten, dass Fixkosten zwar immer Gemeinkosten, Gemeinkosten aber nicht immer Fixkosten sind. Der folgende Abschnitt befasst sich mit weiteren Kriterien zur Einteilung von Kosten.

2.2.4 Weitere Kriterien zur Einteilung von Kosten

Neben der verrechnungs- und beschäftigungsbezogenen Kosteneinteilung gibt es weitere Kriterien, nach denen man Kosten systematisieren kann.

Bei der Einteilung nach der **Art der verbrauchten Produktionsfaktoren** geht es beispielsweise um die Frage, für welche Produktionsfaktoren (Input) die Kosten angefallen sind. Unterschieden werden hier z.B. Werkstoffkosten (Materialkosten), Personalkosten, Dienstleistungskosten, Betriebsmittelkosten u.s.w. Auf diese Einteilung wird im Rahmen des Kapitels 3 (Kostenartenrechnung) noch eingehender Bezug genommen.

Ein weiteres Kriterium stellt die Einteilung nach **betrieblichen Funktionen** dar. Hier geht es um die Frage, in welchen Funktionsbereichen eines Unternehmens die Kosten angefallen sind. Zu unterscheiden sind beispielsweise Beschaffungs-, Lagerhaltungs-, Produktions-, Verwaltungs- und Vertriebskosten. Die Tiefe der Untergliederung dieser Kosten wird letztlich von der Einteilung eines Unternehmens in Kostenstellen beeinflusst. Dieser Aspekt wird daher im Rahmen der Kostenstellenrechnung im Kapitel 4 näher betrachtet.

Schließlich kann eine Kosteneinteilung auch nach der **Art der Herkunft der Kostengüter** erfolgen. Hierbei unterscheidet man zwischen primären und sekundären Kosten. *Primäre Kosten* sind Kosten, die durch die Beschaffung von Inputfaktoren über die Beschaffungsmärkte (also von außen) entstehen. Beispiele sind die Perso-