





# Grundzüge der Kostenrechnung

Von  
Universitätsprofessor  
Dr. Gebhard Zimmermann

8., überarbeitete und erweiterte Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

## **Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme**

Zimmermann, Gebhard:  
Grundzüge der Kostenrechnung / von Gebhard Zimmermann. – München ;  
Wien : Oldenbourg

[Hauptbd.]. . – 8., überarb. und erw. Aufl. - 2001  
ISBN 3-486-25599-1

© 2001 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH  
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München  
Telefon: (089) 45051-0  
[www.oldenbourg-verlag.de](http://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.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier  
Satz: Falkner GmbH, Inning/A.  
Druck: R. Oldenbourg Graphische Betriebe Druckerei GmbH

ISBN 3-486-25599-1

# Vorwort

Das vorliegende Buch behandelt die Kostenrechnung des Unternehmens und dient zur Einführung in ihre Aufgaben, Zwecke, Methoden und Entwicklungstendenzen. Es ist entstanden aus Vorlesungen und Übungen, die der Verfasser seit 1972 im wirtschaftswissenschaftlichen Grundstudium an der Universität Münster gehalten hat.

Ausgehend von den begrifflichen Grundlagen der Kostenrechnung werden die einzelnen Kostenrechnungssysteme dargestellt und auf ihre Eignung für die einzelnen, von der Kostenrechnung zu erfüllenden Zwecke untersucht. Die Arbeit ist nicht daraufhin angelegt, technisches Detailwissen zu vermitteln, sondern sie soll das Verständnis für die Grundprobleme der Kostenrechnung wecken. Zur Veranschaulichung dienen dabei Aufgaben, Beispiele, Schaubilder und Tabellen.

Um den Text lesbar zu halten, wurde auf Fußnoten und Zitate verzichtet. Dafür werden nach jedem Abschnitt detaillierte Literaturhinweise gegeben. Sie sind als Quellennachweis und zur Vertiefung des Grundwissens gedacht.

Für Kritik und Verbesserungsvorschläge ist der Verfasser dankbar.

## Vorwort zur 6. Auflage

Die sechste Auflage der „Grundzüge der Kostenrechnung“ wurde in allen Abschnitten umfassend überarbeitet, teilweise neu gefaßt, an vielen Stellen wesentlich erweitert und aktualisiert. Da die Grundkonzeption des Buches Anerkennung gefunden hat, wurden die im Vorwort zur 1. Auflage umrissenen Zielsetzungen beibehalten. Dies gilt auch für die sechste Auflage des zugehörigen Arbeitsbuches, das zeitgleich erscheint.

Die bewährte Konzeption und Darstellungsweise des Buches wurde nicht geändert, damit wurde auch die grundsätzliche Systematik der Kostenrechnung beibehalten. Erweitert wurden insbesondere die Bereiche der Teilkostenrechnung und der Plankostenrechnung. Zudem wurde das Buch durch neuere Forschungsbeiträge zum Kostencharakter der Steuern, zur Unternehmenserhaltung, zur Budgetierung und zur Prozeßkostenrechnung ergänzt. Bei der Prozeßkostenrechnung handelt es sich um ein Kostenrechnungssystem, das bei steigendem Anteil der Gemeinkosten an der betrieblichen Wertschöpfung eine Verbesserung der Produktkalkulation anstrebt und durch eine bereichübergreifende Beachtung der Kostenentwicklung ein wirkungsvolles Controlling ermöglichen soll.

Mein Dank gilt dem Kreis der Kollegen, Mitarbeiter und Studenten, die durch Hinweise und Anregungen zur Verbesserung des Werkes und zur noch stärkeren Abstimmung mit dem ergänzenden Arbeitsbuch beigetragen haben. Na-

mentlich gebührt mein besonderer Dank meinen Mitarbeitern Herrn Dr. Kay Hempel, Herrn Dipl.-Oec. Thorsten Jöhnk und Herrn Dipl.-Oec. Ralf Grundmann sowie Frau cand.rer.pol. Karin Arens-Fischer.

## **Vorwort zur 7. Auflage**

Der Absatz der Voraufgabe erfolgte so rasch, daß der Verfasser sich bei der vorliegenden Auflage darauf beschränken konnte, den gesamten Text kritisch durchzusehen.

## **Vorwort zur 8. Auflage**

Das Lehrbuch wurde mit der 8. Auflage gründlich überarbeitet und es wurden die schon in die 6. Auflage aufgenommen Überlegungen zur Prozeßkostenrechnung um ein weiteres Kapitel zum Target Costing ergänzt.

Die traditionelle Kostenrechnung verliert im Rahmen der Entwicklung, die unter dem Terminus „Kostenmanagement“ im Schrifttum diskutiert wird, nicht an Bedeutung. Denn sie erfüllt Instrumentalfunktionen und ist somit notwendiger Bestandteil eines umfassenden Kostenmanagements, bei dem mit dem Target Costing eine zielgerichtete Veränderung der Kosten - entsprechend der Marktorientierung und der Unternehmensstrategie - über Kosteneinflußgrößen im Vordergrund steht.

Mein Dank gilt insbesondere Herrn WP Prof. Peter Feitsch, der mir wertvolle Hinweise zur Änderung der Steuergesetzgebung gegeben hat, und meinem Mitarbeiter, Herrn Dr. Ralf Grundmann, der tatkräftig an der Überarbeitung und Erweiterung mitgewirkt hat.

Gebhard Zimmermann

# Inhalt

<b>1.</b>	<b>Die Stellung der Kostenrechnung im System des unternehmerischen Rechnungswesens</b> .....	1
1.1	Unternehmerisches Rechnungswesen und Kostenrechnung .....	1
1.1.1	Begriff, Aufgaben und Gliederung des unternehmerischen Rechnungswesens .....	1
1.1.2	Die Kostenrechnung als Teil des unternehmerischen Rechnungswesens .....	3
1.2	Die Zwecke der Kostenrechnung .....	4
1.2.1	Die Kostenrechnungszwecke im einzelnen .....	4
1.2.2	Die Zweckbedingtheit der Kostenrechnung und die Kostenrechnungssysteme .....	6
1.2.2.1	Zeitbezug und Sachumfang der verrechneten Kosten als Einteilungskriterium .....	6
1.2.2.2	Istkostenrechnung .....	7
1.2.2.3	Normalkostenrechnung .....	8
1.2.2.4	Plankostenrechnung .....	8
1.2.2.5	Vollkostenrechnung – Teilkostenrechnung .....	9
<b>2.</b>	<b>Begriffliche Grundlagen der Kostenrechnung</b> .....	11
2.1	Die Grundbegriffe Kosten und Leistung und ihre Abgrenzung .....	11
2.1.1	Kosten und Leistung als Komponenten des Betriebserfolges .....	11
2.1.1.1	Definition des Betriebserfolges .....	11
2.1.1.2	Die Kontroverse um den Kostenbegriff .....	11
2.1.1.2.1	Merkmale des betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffs .....	11
2.1.1.2.2	Der wertmäßige und der pagatorische Kostenbegriff .....	12
2.1.1.2.2.1	Der wertmäßige Kostenbegriff .....	12
2.1.1.2.2.2	Der pagatorische Kostenbegriff .....	13
2.1.1.2.2.3	Vergleich der Kostenbegriffe .....	13
2.1.1.2.3	Die praktische Relevanz der Kontroverse .....	15
2.1.1.3	Der Begriff der Leistung .....	16
2.1.2	Die Abgrenzung der Kosten (Leistung) zu Aufwand (Ertrag) und Ausgabe (Einnahme) .....	16
2.2	Die Begriffe Einzel- und Gemeinkosten sowie variable und fixe Kosten .....	23
<b>3.</b>	<b>Die Kosten- und Leistungsrechnung auf der Grundlage von Ist-Vollkosten</b> .....	27
3.1	Die Kostenarten und ihre Erfassung (Kostenartenrechnung)	27
3.1.1	Grundlagen der Kostenartenrechnung und die Gliederung der Kostenarten .....	27
3.1.2	Erfassung und Analyse der wichtigsten Grundkostenarten .	28
3.1.2.1	Personalkosten .....	28
3.1.2.1.1	Definition und Struktur der Personalkosten .....	28

3.1.2.1.2	Probleme der Erfassung der Personalkosten . . . . .	28
3.1.2.1.3	Die Verteilung der Urlaubslöhne als Spezialproblem . . . . .	30
3.1.2.2	Materialkosten . . . . .	31
3.1.2.2.1	Definition und Struktur der Materialkosten . . . . .	31
3.1.2.2.2	Methoden der Erfassung der Materialkosten . . . . .	31
3.1.2.2.2.1	Die Ermittlung der Verbrauchsmengen . . . . .	31
3.1.2.2.2.1.1	Erfassung des Materialverbrauchs beim Zugang zum Lager	31
3.1.2.2.2.1.2	Erfassung des Materialverbrauchs beim Abgang vom Lager	31
3.1.2.2.2.2	Die Bewertung des Materialverbrauchs . . . . .	32
3.1.2.2.2.2.1	Preisansatz bei Einzelgütern . . . . .	33
3.1.2.2.2.2.2	Preisansatz bei Sammelgütern . . . . .	33
3.1.3	Erfassung und Analyse kalkulatorischer Kostenarten . . . . .	34
3.1.3.1	Kalkulatorische Abschreibungen . . . . .	34
3.1.3.1.1	Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen . . . . .	34
3.1.3.1.2	Die Komponenten des Abschreibungsbetrages . . . . .	35
3.1.3.1.2.1	Der Abschreibungsausgangsbetrag . . . . .	35
3.1.3.1.2.2	Die Nutzungsdauer . . . . .	36
3.1.3.1.2.2.1	Die Abschreibungsursachen . . . . .	36
3.1.3.1.2.2.2	Probleme der Nutzungsdauerbestimmung . . . . .	37
3.1.3.1.2.3	Das Abschreibungsverfahren . . . . .	37
3.1.3.1.2.3.1	Zeitabhängige Abschreibungsverfahren . . . . .	37
3.1.3.1.2.3.2	Leistungsabhängige Abschreibungsverfahren . . . . .	41
3.1.3.1.3	Das Problem der Erfassung der Abschreibungen als beschäftigungsvariable Kosten . . . . .	43
3.1.3.1.4	Die Beurteilung der Abschreibungsverfahren . . . . .	43
3.1.3.1.5	Die Fehlschätzung der Nutzungsdauer und ihre Berücksichtigung in der Kostenrechnung . . . . .	45
3.1.3.1.5.1	Zu kurz geschätzte Nutzungsdauer . . . . .	45
3.1.3.1.5.2	Zu lang geschätzte Nutzungsdauer . . . . .	47
3.1.3.1.6	Die buchungstechnische Behandlung der Abschreibung . . . . .	49
3.1.3.2	Kalkulatorische Zinsen . . . . .	50
3.1.3.2.1	Definition und Kostencharakter der kalkulatorischen Zinsen . . . . .	50
3.1.3.2.2	Die Ermittlung des betriebsnotwendigen Kapitals . . . . .	51
3.1.3.2.3	Die Wahl des Zinssatzes . . . . .	54
3.1.3.3	Die Höhe der Abschreibungs- und Zinsverrechnung im Rahmen der Unternehmenserhaltung . . . . .	54
3.1.3.3.1	Ansatzpunkte der Unternehmenserhaltungskonzeptionen . . . . .	54
3.1.3.3.2	Die Bruttosubstanzerhaltung . . . . .	55
3.1.3.3.3	Die Nettosubstanzerhaltung . . . . .	56
3.1.3.3.3.1	Die konzeptionelle Grundlage . . . . .	56
3.1.3.3.3.2	Nettosubstanzerhaltung und Kapitaldienst-Annuität . . . . .	57
3.1.3.3.3.3	Die verzinsliche Anlage der auf Anschaffungspreisbasis ermittelten Abschreibungsgegenwerte und kalkulatorischen Zinsen: Eine Näherungslösung der kapitalstrukturerehaltenden Nettosubstanzerhaltung . . . . .	59
3.1.3.4	Die kalkulatorischen Wagnisse . . . . .	61
3.1.3.4.1	Definition und Kostencharakter kalkulatorischer Wagnisse . . . . .	61
3.1.3.4.2	Die Ermittlung kalkulatorischer Wagniskosten . . . . .	62

3.1.3.4.3	Die buchungstechnische Behandlung kalkulatorischer Wagnisse .....	62
3.1.3.5	Der kalkulatorische Unternehmerlohn .....	63
3.1.3.5.1	Definition und Kostencharakter des kalkulatorischen Unternehmerlohns .....	63
3.1.3.5.2	Die Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohns ..	63
3.1.4	Steuern als Kosten .....	63
3.1.4.1	Zum Kostencharakter der Steuern .....	63
3.1.4.2	Der Kostencharakter einzelner Steuerarten .....	64
3.1.4.2.1	Verbrauch- und Verkehrsteuern .....	64
3.1.4.2.2	Substanzsteuern .....	65
3.1.4.2.3	Erfolgsteuern .....	65
3.1.4.2.3.1	Körperschaftsteuer .....	65
3.1.4.2.3.2	Einkommensteuer .....	65
3.1.4.2.3.3	Gewerbesteuer (Gewerbeertragsteuer) .....	65
3.2	Die Kostenstellenrechnung .....	67
3.2.1	Aufgaben und Bedeutung der Kostenstellenrechnung ...	67
3.2.2	Gliederungskriterien und Arten von Kostenstellen .....	68
3.2.3	Die Verteilung der Kosten in der Kostenstellenrechnung ..	70
3.2.3.1	Die Ermittlung der Kostenarten nach dem Ort ihrer Entstehung und die Kostenverteilung .....	70
3.2.3.2	Das Schlüsselungsproblem in der Kostenstellenrechnung ..	71
3.2.3.2.1	Die Notwendigkeit der Kostenschlüsselung .....	71
3.2.3.2.2	Kostenzurechnungsprinzipien als Grundlage der Kostenschlüsselung .....	72
3.2.3.2.2.1	Das Kostenverursachungsprinzip .....	72
3.2.3.2.2.2	Das Leistungsentsprechungsprinzip .....	73
3.2.3.2.2.3	Das Kostentragfähigkeitsprinzip .....	74
3.2.3.2.3	Die Kriterien der Schlüsselwahl .....	75
3.2.3.2.3.1	Das Proportionalitätsprinzip .....	75
3.2.3.2.3.2	Das Prinzip der minimalen Gemeinkostenstreuung (Kostenstreuungsprinzip) .....	76
3.2.3.3	Die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen .....	77
3.2.3.3.1	Begriff und Aufgabe der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung .....	77
3.2.3.3.2	Die Verfahren der Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen .....	78
3.2.3.3.2.1	Das Einzelkosten- oder Kostenartenverfahren .....	78
3.2.3.3.2.2	Die Stellenumlageverfahren .....	78
3.2.3.3.2.2.1	Vorbemerkungen .....	78
3.2.3.3.2.2.2	Das Anbauverfahren .....	78
3.2.3.3.2.2.3	Das Stufenumlageverfahren (Step-Ladder-System) .....	81
3.2.3.3.2.2.4	Die Umlage mit schrittweiser, geschätzter oder zeitlich verzögerter Nachbelastung .....	83
3.2.3.3.2.3	Die Stellenausgleichsverfahren .....	84
3.2.3.3.2.3.1	Vorbemerkungen .....	84
3.2.3.3.2.3.2	Der einfache Stellenausgleich .....	84
3.2.3.3.2.3.3	Das Verfahren der Kreislaufverrechnung .....	85
3.2.3.3.2.3.4	Das mathematische Verfahren .....	87
3.2.3.3.2.3.5	Der Stellenausgleich mit Hilfe der Matrizenrechnung ....	91

3.2.3.3.3	Beurteilung der Verfahren zur Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen .....	94
3.2.4	Die Technik der Kostenstellenrechnung .....	94
3.2.4.1	Der Betriebsabrechnungsbogen (BAB) als Instrument der Kostenstellenrechnung .....	94
3.2.4.2	Der Aufbau des Betriebsabrechnungsbogens und ein Beispiel .....	94
3.3	Die Kostenträgerrechnung .....	100
3.3.1	Die Kostenträgerstückrechnung oder Kalkulation .....	100
3.3.1.1	Die Aufgaben der Kalkulation .....	100
3.3.1.2	Die Kalkulation bei verschiedenen Fertigungsverfahren ..	101
3.3.1.2.1	Die Fertigungsverfahren .....	101
3.3.1.2.2	Die Kalkulation bei homogener Fertigung .....	102
3.3.1.2.2.1	Einstufige Fertigung .....	102
3.3.1.2.2.1.1	Die einfache Divisionskalkulation .....	102
3.3.1.2.2.1.2	Die mehrfache Divisionskalkulation .....	103
3.3.1.2.2.2	Mehrstufige Fertigung .....	104
3.3.1.2.2.2.1	Die Durchwälzmethode .....	104
3.3.1.2.2.2.2	Die Veredelungsmethode .....	105
3.3.1.2.3	Die Kalkulation bei heterogener Fertigung .....	107
3.3.1.2.3.1	Die Kalkulation bei Sortenfertigung .....	107
3.3.1.2.3.2	Die Kalkulation bei Einzel- und Serienfertigung .....	108
3.3.1.2.3.2.1	Die summarische Zuschlagskalkulation .....	109
3.3.1.2.3.2.2	Die elektive Zuschlagskalkulation .....	110
3.3.1.2.3.2.3	Die Kostenstellenzuschlagskalkulation .....	112
3.3.1.2.4	Die Kalkulation von Kuppelprodukten .....	113
3.3.1.2.4.1	Die Restwertrechnung .....	113
3.3.1.2.4.2	Die Verteilungsrechnung .....	114
3.3.1.3	Überblick: Fertigungsverfahren und Kalkulationsmethode ..	116
3.3.2	Die Kostenträgerzeitrechnung .....	117
3.4	Die Ermittlung des Betriebsergebnisses .....	118
3.4.1	Die Aufgaben der Betriebsergebnisrechnung .....	118
3.4.2	Die Verfahren der Betriebsergebnisrechnung .....	119
3.4.2.1	Das Gesamtkostenverfahren .....	119
3.4.2.2	Das Umsatzkostenverfahren .....	120
3.4.3	Die Beurteilung des Gesamt- und des Umsatzkostenverfahrens .....	122
<b>4.</b>	<b>Die Kosten- und Leistungsrechnung auf der Grundlage von Teilkosten .....</b>	<b>125</b>
4.1	Grundprobleme der Teilkostenrechnung .....	125
4.1.1	Die Unzulänglichkeiten der Vollkostenrechnung .....	125
4.1.2	Aufgaben und Grundsysteme der Teilkostenrechnung ....	126
4.1.3	Die Verfahren der Kostenauflösung .....	127
4.1.3.1	Die mathematische Kostenauflösung .....	127
4.1.3.2	Die buchtechnische Kostenauflösung .....	129
4.1.3.3	Die statistische Kostenauflösung .....	130
4.1.3.4	Die planmäßige Kostenauflösung .....	130
4.2	Die Kostenstellenrechnung auf der Grundlage von Teilkosten .....	132

4.3	Die Kostenträgerrechnung auf der Grundlage von Teilkosten .....	134
4.4	Erfolgsmittlung und Erfolgsanalyse .....	137
4.4.1	Die Erfolgsanalyse für eine Einproduktunternehmung ...	137
4.4.1.1	Zur Erfolgsdefinition der Deckungsbeitragsrechnung ...	137
4.4.1.2	Das Erfolgsniveau und seine Einflußfaktoren bei der Teil- und bei der Vollkostenrechnung .....	144
4.4.1.2.1	Der Einfluß von Änderungen der Produktions- und Absatzmenge auf den Periodenerfolg .....	144
4.4.1.2.1.1	Der Periodenerfolg bei übereinstimmender Produktions- und Absatzmenge .....	144
4.4.1.2.1.2	Der Periodenerfolg bei konstanter Produktionsmenge und variierender Absatzmenge .....	147
4.4.1.2.1.3	Der Periodenerfolg bei konstanter Absatzmenge und variierender Produktionsmenge .....	150
4.4.1.2.2	Der Einfluß von Änderungen des Absatzpreises und der variablen Kosten auf den Periodenerfolg .....	151
4.4.1.2.3	Der Einfluß von Änderungen der fixen Kosten auf den Periodenerfolg .....	152
4.4.2	Die Erfolgsanalyse in der Mehrproduktunternehmung ...	153
4.4.3	Die Erfolgsanalyse bei differenzierter Fixkostenzurechnung .....	155
4.4.4	Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten ...	157
<b>5.</b>	<b>Die Kosten- und Leistungsrechnung auf der Grundlage von Plankosten .....</b>	<b>164</b>
5.1	Begriff und Aufgaben der Plankostenrechnung .....	164
5.2	Plankostenrechnung und Budgetierung auf Vollkostenbasis .....	164
5.2.1	Die starre Plankostenrechnung .....	164
5.2.1.1	Die Ermittlung der Plankosten .....	164
5.2.1.2	Der Soll-Ist-Vergleich .....	165
5.2.1.3	Die Problematik der starren Plankostenrechnung .....	166
5.2.2	Die flexible Plankostenrechnung .....	166
5.2.2.1	Die Grundannahmen bei der flexiblen Plankostenrechnung .....	166
5.2.2.1.1	Die Kostenträgergemeinkosten als Gegenstand der Kostenkontrolle .....	166
5.2.2.1.2	Die Ausschaltung von Preisunterschieden durch Einführung von Standardpreisen .....	167
5.2.2.1.3	Die Ausschaltung von Beschäftigungsunterschieden .....	167
5.2.2.2	Die Aufstellung der Sollkostenkurve .....	168
5.2.2.3	Die Analyse der Abweichungen .....	168
5.2.2.3.1	Die Verbrauchsabweichung .....	168
5.2.2.3.2	Die Beschäftigungsabweichung .....	169
5.2.2.3.2.1	Der Sollgemeinkostensatz bei Istbeschäftigung als Verrechnungspreis zwischen den Kostenstellen .....	169
5.2.2.3.2.2	Der Plangemeinkostensatz als Verrechnungspreis .....	170
5.2.2.4	Verfeinerungen der Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis .....	172

5.2.2.4.1	Die Kritik an der einfach-flexiblen Plankostenrechnung ..	172
5.2.2.4.2	Der nichtlineare Kostenverlauf und seine Berücksichtigung in der flexiblen Plankostenrechnung .....	173
5.2.2.4.2.1	Intensitätsvariationen und nichtlinearer Kostenverlauf ....	173
5.2.2.4.2.2	Sprungfixe Kosten .....	173
5.2.2.4.3	Der Einfluß der Änderung der Auftragszusammensetzung und des Verfahrenswechsels auf die Sollkostenkurve .....	174
5.2.2.4.3.1	Definition der Auftragszusammensetzung und des Fertigungsverfahrens .....	174
5.2.2.4.3.2	Der Einfluß der Auftragszusammensetzung auf die Sollkostenkurve .....	174
5.2.2.4.3.3	Der Einfluß des Verfahrenswechsels auf die Sollkostenkurve .....	175
5.2.2.4.4	Die Berücksichtigung von Änderungen der Auftrags- zusammensetzung .....	175
5.2.2.4.4.1	Die Verfeinerung der Kostenstelleneinteilung .....	175
5.2.2.4.4.2	Die Erstellung alternativer Sollkostenkurven bei wechselnder Auftragszusammensetzung .....	176
5.2.2.4.4.3	Die Berücksichtigung der Änderung der Auftrags- zusammensetzung durch die Verwendung mehrerer Bezugsgrößen .....	177
5.2.2.4.5	Die Berücksichtigung der Auswirkungen von Verfahrensänderungen .....	177
5.2.2.4.6	Die Verfeinerung der Abweichungsanalyse mit Hilfe von Spezialabweichungen .....	178
5.2.3	Die Budgetierung der Vollkosten .....	178
5.2.3.1	Kostenbudgetierung versus Plankostenrechnung .....	178
5.2.3.2	Die Durchführung der monatlichen Kostenbudgetkontrolle	179
5.2.3.2.1	Die Feststellung der Budgetabweichung .....	179
5.2.3.2.2	Die Analyse der Kostenbudgetabweichung .....	179
5.3	Plankostenrechnung und Budgetierung auf Teilkostenbasis .....	183
5.3.1	Die Kostenkontrolle auf der Basis von Grenzplankosten ..	183
5.3.1.1	Der Grundgedanke der Grenzplankostenrechnung .....	183
5.3.1.2	Die Durchführung der Kostenkontrolle .....	183
5.3.1.3	Die Budgetierung der Grenzkosten .....	185
5.3.2	Die Grenzplankostenrechnung als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen .....	187
5.3.2.1	Die notwendige Kosteninformation zur Absicherung kurzfristiger Entscheidungen .....	187
5.3.2.2	Die Planung des Produktions- und Absatzprogramms bei ausreichenden Kapazitäten .....	187
5.3.2.3	Die Planung des Produktions- und Absatzprogramms bei knappen Kapazitäten .....	191
5.3.2.3.1	Das optimale Produktions- und Absatzprogramm bei einem betrieblichen Engpaß .....	191
5.3.2.3.2	Das optimale Produktions- und Absatzprogramm bei mehreren betrieblichen Engpässen .....	194

<b>6.</b>	<b>Die Prozeßkostenrechnung</b> .....	198
6.1	Die Leistungsfähigkeit der traditionellen Kostenrechnungssysteme bei steigendem Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten .....	198
6.2	Das System der Prozeßkostenrechnung .....	199
6.2.1	Der Grundgedanke .....	199
6.2.2	Gegenüberstellung von traditionellem und prozeßorientiertem Wertefluß .....	202
6.2.3	Prozeßkosten(stellen)rechnung .....	202
6.2.3.1	Die Analyse und Strukturierung von Tätigkeiten .....	202
6.2.3.2	Die Festlegung der Prozeßgrößen .....	204
6.2.3.3	Die Planung von Prozeßmengen und Prozeßkosten .....	204
6.2.3.4	Die Berechnung der Prozeßkostensätze .....	209
6.2.4	Nutzungsmöglichkeiten der Prozeßkostenrechnung .....	211
6.2.4.1	Die Prozeßkostenrechnung als Instrument für ein bereichsübergreifendes Controlling .....	211
6.2.4.2	Die Prozeßkostenrechnung als Kalkulationsinstrument .....	211
6.2.4.2.1	Die prozeßspezifische Kalkulation .....	211
6.2.4.2.1.1	Kalkulation auf der Teilprozeßebene (Variantenkalkulation) .....	211
6.2.4.2.1.2	Kalkulation auf der Hauptprozeßebene .....	215
6.2.4.2.2	Die kombinierte prozeßorientierte Kalkulation .....	216
<b>7.</b>	<b>Das Target Costing</b> .....	218
7.1	Verändertes Wettbewerbsumfeld .....	218
7.2	Kritische Anmerkungen zum Status Quo .....	218
7.3	Target Costing als marktorientiertes Handlungsprinzip .....	219
7.3.1	Der Grundgedanke des Target Costing .....	219
7.3.2	Durchführung von Target Costing .....	221
7.3.2.1	Die Zielkostenfindung .....	222
7.3.2.2	Die Zielkostenspaltung .....	223
7.3.2.2.1	Der Ablauf der Zielkostenspaltung im Überblick .....	223
7.3.2.2.2	Von der Funktionsstruktur bis zum Zielkostenindex .....	224
7.3.2.2.3	Verwendung des Zielkostenkontrolldiagramms .....	229
7.3.2.3	Die Zielkostenerreichung .....	230
7.4	Einbindung der Prozeßkostenrechnung .....	232
7.5	Beurteilung des Target Costing .....	233
	Stichwortverzeichnis .....	236



# 1. Die Stellung der Kostenrechnung im System des unternehmerischen Rechnungswesens

## 1.1 Unternehmerisches Rechnungswesen und Kostenrechnung

### 1.1.1 Begriff, Aufgaben und Gliederung des unternehmerischen Rechnungswesens

Das quantitativ erfaßte mengen- und wertmäßige Gesamtgeschehen innerhalb der Unternehmung wird als unternehmerisches Rechnungswesen bezeichnet. Das unternehmerische Rechnungswesen hat zwei Grundaufgaben bzw. Grundfunktionen zu erfüllen:

#### 1. Dokumentarfunktion

Die Zahlen des Rechnungswesens dokumentieren nach außen, was in der Unternehmung geschehen ist bzw. geschehen soll.

#### 2. Instrumentalfunktion

Die zahlenmäßigen Unterlagen des Rechnungswesens dienen dazu, unternehmerische Entscheidungen zu treffen.

Diese Instrumentalfunktion des unternehmerischen Rechnungswesens läßt sich unterteilen in die **Erfüllung von Planungs- und Kontrollaufgaben**.

Somit läßt sich das unternehmerische Rechnungswesen verwenden für Planungsrechnungen, Kontrollrechnungen und Dokumentationsrechnungen:

#### – Planungsrechnungen

Planungsrechnungen sind in die Zukunft gerichtet. Sie dienen unmittelbar der Fundierung bzw. der Durchsetzung unternehmerischer Entscheidungen. Man kann hierbei unterscheiden zwischen **Alternativrechnungen** und **Soll- oder Vorgaberechnungen**.

**Alternativrechnungen** dienen zum quantitativen Vergleich und zur Beurteilung der Vorteilhaftigkeit von Handlungsalternativen und gipfeln in der Entscheidung für eine Handlungsalternative (z.B. Investitionsrechnungen).

**Soll- oder Vorgaberechnungen** werden durchgeführt, nachdem die Entscheidung getroffen worden ist. Vorgaben dienen dazu, Anzustrebendes zahlenmäßig zu fixieren (z.B. Kosten- und Ausgabenbudgetierung).

#### – Kontrollrechnungen

Der Vergleich des Erreichten mit dem aufgestellten Planziel wird als Kontrolle bezeichnet. Kontrollrechnungen sind generell ex-post-Rechnungen. Mit Hilfe der Kontrollrechnung wird geprüft, ob und inwieweit Ziele oder Vorgaben er-

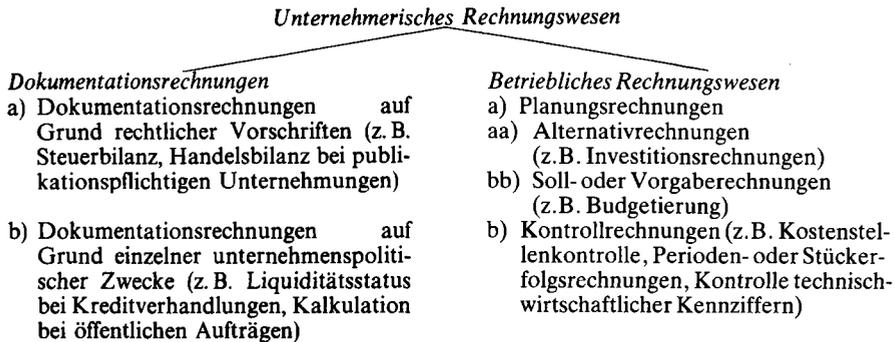
reicht bzw. eingehalten worden sind (z.B. Prüfung, ob ein vorgegebenes Kostenbudget überschritten worden ist).

### – Dokumentationsrechnungen

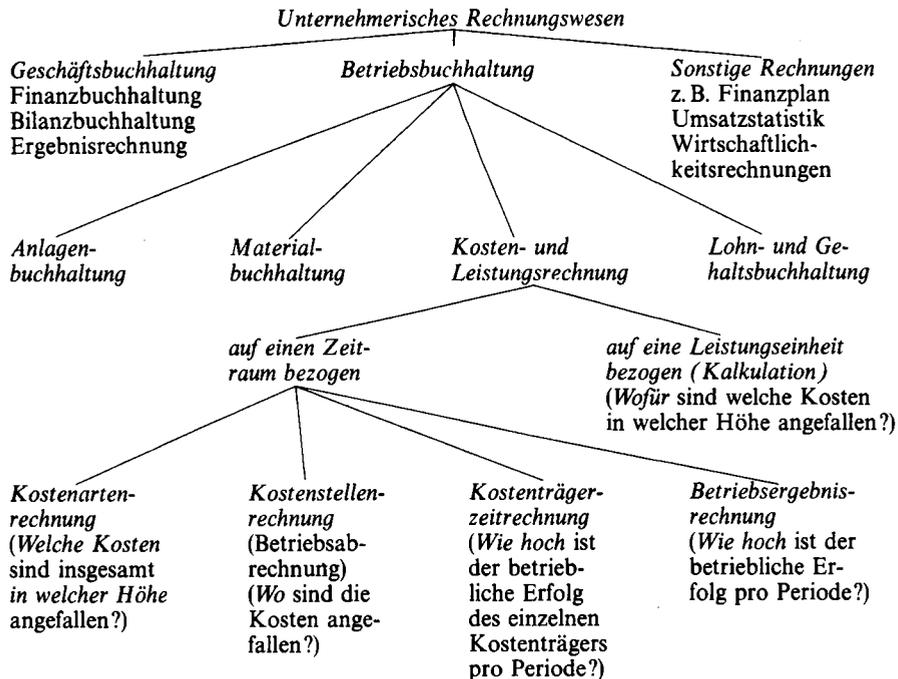
Dokumentationsrechnungen werden im Rahmen der nach außen gerichteten Informationstätigkeit gebraucht. Sie dienen somit nicht, wie die Planungs- und Kontrollrechnungen, direkt der Erreichung des Unternehmensziels, sondern helfen bei der Aufrechterhaltung der Beziehungen zu Bereichen außerhalb des Unternehmens. Man kann die Rechnungen zur Information Dritter unterteilen in:

- a) Rechnungen auf Grund von rechtlichen Vorschriften (Steuerbilanz, Handelsbilanz publikationspflichtiger Unternehmen)
- b) Rechnungen, die unmittelbar oder indirekt zur Durchsetzung der Unternehmensziele bei Außenstehenden dienen (z.B. Preiskalkulation bei öffentlichen Aufträgen, Liquiditätsstatus bei Kreditverhandlungen mit Banken).

Bei dieser aufgabenorientierten Gliederung des unternehmerischen Rechnungswesens lassen sich die Informationsrechnungen für Außenstehende dem betrieblichen Rechnungswesen (Planungs- und Kontrollrechnungen), das der Unternehmensleitung direkt dient, wie folgt gegenüberstellen:



Eine andere Möglichkeit der Systematisierung besteht darin, das unternehmerische Rechnungswesen nach einzelnen Bereichen und Einzeltätigkeiten zu untergliedern:



### 1.1.2 Die Kostenrechnung als Teil des unternehmerischen Rechnungswesens

Die Geschäftsbuchhaltung (externes Rechnungswesen) erfasst alle monetären Vorgänge zwischen der Unternehmung und der Umwelt. Die interne betriebliche Rechnung und damit auch die Kostenrechnung bezieht sich auf den Bereich der Leistungserstellung und Leistungsverwertung. Kostenrechnung wird definiert als Rechnungswesen im Bereich der Leistungserstellung (betrieblicher Kombinationsprozeß) und Leistungsverwertung.

Die Kostenrechnung nimmt im Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie die Kontenklassen 4 (Kostenartenkonten), 5 (Verrechnungskonten), 6 (Herstellkonten) und 7 (Konten der Halb- und Fertigerzeugnisse) ein, dabei ist die Zuordnung zu den Konten der Klasse 5 und 6 üblich, aber nicht verbindlich. Die Kostenrechnung umfaßt damit, wie aus dem nach durchzuführenden Einzelaktivitäten und einzelnen Bereichen gegliederten Schaubild zu ersehen ist, die **Kosten- und Leistungsrechnung**. Dieser übergeordnete Begriff umfaßt input- und outputbezogene Vorgänge innerhalb des Betriebes und ist somit präziser als die Bezeichnung Kostenrechnung. Denn das Rechnungswesen im Bereich der Leistungserstellung und Leistungsverwertung beinhaltet auch die Erfassung der Lieferungen zwischen den einzelnen Abteilungen und erfasst damit die Leistungen der Abteilungen.

Leistungen stellen die den Kosten zugehörige Habenposition dar<sup>1</sup>. Abgegebene Leistungen der einzelnen Betriebsteile werden i. d. R. zu den Kosten weiterver-

<sup>1</sup> Zum Leistungs- und Kostenbegriff vgl. die Ausführungen im 2. Kapitel.

rechnet, die bei der Erstellung der Produkte bzw. Zwischenprodukte angefallen sind. Die Leistungsverrechnung ist deshalb an den Kosten orientiert. Leistungen stellen – mit Ausnahme der auf dem Betriebsergebniskonto erfaßten Absatzleistungen – eine verrechnete Kostengröße dar. Der Begriff Kostenrechnung deckt somit faktisch den Bereich der Kosten- und Leistungsrechnung ab.

## 1.2 Die Zwecke der Kostenrechnung

### 1.2.1 Die Kostenrechnungszwecke im einzelnen

Von den drei Aufgabengruppen **Planungsaufgaben**, **Kontrollaufgaben** und **Dokumentationsaufgaben** werden von der Kostenrechnung vorrangig die ersten beiden erfüllt. Die Kostenrechnung dient hierbei einmal der quantitativen Unterstützung von Entscheidungen (Planungsrechnung), und sie dient zudem der Kontrolle der Betriebsgebarung. Bei der Lösung dieser Aufgaben stellt die Kostenrechnung kein in sich geschlossenes homogenes System dar, sondern ist auf den jeweiligen Aufgabenbereich ausgerichtet.

Die Aufgaben der Kostenrechnung findet man in der Literatur meistens etwas anders eingeteilt; und zwar in zwei Hauptaufgaben und in diverse Nebenaufgaben. So trennt Schmalenbach zwischen folgenden Kostenrechnungszwecken:

#### (1) Hauptaufgaben

- a) Bestimmung der Selbstkosten (Vorkalkulation), um zu einer an den Kosten orientierten Setzung des Angebotspreises zu gelangen (Planungsaufgabe).
- b) Kontrolle der Betriebsgebarung. Durch eine Nachrechnung wird die Wirtschaftlichkeit des Prozesses der Leistungserstellung und -verwertung überprüft, um durch eine Analyse des Ergebnisses bestehende Mängel zu erkennen und zu beheben (Kontrollaufgabe).

#### (2) Nebenaufgaben

- a) Gewinnung und Bereitstellung von Unterlagen für Dispositionen der Unternehmensleitung, z.B. zur Betriebslenkung (Planungsaufgabe).
- b) Bereitstellung der Wertansätze für Zwischen- und Endprodukte im Jahresabschluß. Die Kostenrechnung hat hier eine vorbereitende Funktion (Dokumentationsaufgabe).

Die besondere Hervorhebung der Ermittlung der Selbstkosten zum Zwecke der Preiskalkulation ist in der Regel unbegründet. Der Absatzpreis ist üblicherweise – eine Ausnahme bildet die Vorkalkulation bei Einzelfertigung (z.B. Orgelbau, Brückenbau, Schiffsbau und dgl.) – kein Aktionsparameter der Unternehmensleitung. Die Unternehmungen sehen sich gegebenen Marktpreisen gegenüber und müssen sich an diese Marktsituation anpassen. Das Problem besteht dann nicht im zu setzenden Absatzpreis, sondern in der Ermittlung der Preisuntergrenze, d.h. des Absatzpreises, bei dem es sich noch lohnt, das Produkt auf dem Markt anzubieten.

Da diese Systematik den heutigen Zwecksetzungen der Kostenrechnung nicht vollständig gerecht wird, sei von folgender Aufstellung der **Kostenrechnungszwecke** ausgegangen (H. Koch):

1. die (monatliche) Betriebserfolgsrechnung (Kontrollrechnung)
2. die (monatliche) Kostenkontrolle (Kontrollrechnung)
3. die Erstellung von Unterlagen für unternehmenspolitische Entscheidungen (Planungsrechnungen)
  - a) Ermittlung der Preisuntergrenze
  - b) Beschäftigungsplanung
  - c) Sortimentsplanung
  - d) Produktionsprozeßplanung
  - e) Betriebsgrößenplanung
4. die Erstellung von Unterlagen für die Bestandsbewertung (Dokumentationsrechnung)
5. die Ermittlung der Kosten auf der Grundlage von Verordnungen auf dem Gebiet des Preisrechts (Dokumentationsrechnung).

Dabei handelt es sich im letzten Punkt um die VPÖA (Verordnung zur Preisermittlung bei öffentlichen Aufträgen vom 21.11.53, vormals RPÖ – Richtlinien zur Preisermittlung bei öffentlichen Aufträgen vom 15.11.38). Die Einzelvorschriften zur Ermittlung der Selbstkosten finden sich in den LSP (Leitsätze zur Preisbildung auf Grund von Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber mit Gültigkeit vom 1.1.1954, vormals LSÖ – Leitsätze zur Ermittlung der Selbstkosten bei öffentlichen Aufträgen vom 15.11.38). Hier findet sich eine Aufstellung über die in die Selbstkosten einzubeziehenden Elemente und deren Mengen- und Wertansätze.

Die Kostenrechnung dient allen drei Grundaufgaben des unternehmerischen Rechnungswesens. Im Vordergrund steht dabei die Kontrolle des Unternehmensprozesses. Zur Planung und Steuerung des Unternehmensprozesses und bei der Bestandsbewertung stellt die Kostenrechnung nur Informationen über die Kosten und Leistungen bereit. Diese Informationen sind Grundlage für weiterführende Kalküle.

Nun lassen sich zwar im Rahmen des betrieblichen Rechnungswesens mit Hilfe der Kostenrechnung Planungs- und Kontrollaufgaben lösen, jedoch können nicht alle Planungs- und Kontrollaufgaben durch die Kostenrechnung erfüllt werden. Dies gilt für Rechnungen, die auf der Grundlage von Zahlungsgrößen und nicht von Kosten und Leistungen durchzuführen sind. Hierzu gehören insbesondere:

- die der Liquiditätserhaltung dienenden Finanzplanungs- und Finanzkontrollrechnungen
- die mehrperiodigen Investitionsplanungs- und Investitionskontrollrechnungen.

Mit den Systemen der Kostenrechnung lassen sich nur solche Planungs- und Kontrollaufgaben lösen, denen eine einperiodige Betrachtungsweise zugrunde liegt oder bei denen ein Rechnen mit durchschnittlichen Periodengrößen gerechtfertigt ist.

## 1.2.2 Die Zweckbedingtheit der Kostenrechnung und die Kostenrechnungssysteme

### 1.2.2.1 Zeitbezug und Sachumfang der verrechneten Kosten als Einteilungskriterium

In der Kostenrechnung wird die Kostenhöhe für eine Vielzahl von Kostenrechnungszwecken bestimmt. Die Kostenrechnung steht damit einem Zweckpluralismus (Kosiol) gegenüber. Da eine Zusammenfassung all dieser unterschiedlichen Kostenrechnungszwecke in einem einheitlichen Rechnungssystem nicht möglich ist, sind Kostenrechnungssysteme entwickelt worden, die den jeweiligen Aufgabenstellungen entsprechen. Ein Kostenrechnungssystem wird anders aufzubauen sein, je nachdem, ob man alle effektiv angefallenen Kosten erfasst und verrechnet (**Istkostenrechnung**), ob man zufällig bedingte Einflüsse ausschaltet, indem man z.B. von statistischen Durchschnittswerten der Vergangenheit ausgeht (**Normalkostenrechnung**), oder ob man anstatt dieser vergangenheitsorientierten Aufgabenstellung ein zukunftsbezogenes Rechnungssystem aufbaut, in dem Norm- oder Richtwerte (**Plankostenrechnung**) angesetzt werden.

Neben dieser Unterscheidung der Kostenrechnungssysteme nach dem **Zeitbezug** (= vergangenheits- oder zukunftsorientiert) und der damit verbundenen Trennung in Ist-, Normal- und Plankostenrechnung ist eine weitere Unterscheidung nach dem **Sachumfang** der verrechneten Kosten möglich. In einer **Vollkostenrechnung** werden sämtliche Kosten erfasst und weiterverrechnet, in einer **Teilkostenrechnung** werden auch sämtliche Kosten ermittelt, aber nur ein Teil dieser Kosten weiterverrechnet.

Je nach dem zu erfüllenden Zweck lassen sich die Kostenrechnungssysteme nach dem Kriterium des Zeitbezuges und des Sachumfanges kombinieren. Die nachstehende Übersicht gibt entsprechend der gekennzeichneten Rechnungsmerkmale die Kostenrechnungssysteme wieder.

Zeitlicher Bezug der Kosten Sachumfang der Zu- rechnung	Istkosten- rechnung	Normalkosten- rechnung	Plankosten- rechnung
Vollkosten- rechnung	Istkosten- rechnung auf Vollkostenbasis	Normalkosten- rechnung auf Vollkostenbasis	Plankosten- rechnung auf Vollkostenbasis
Teilkosten- rechnung	Istkosten- rechnung auf Teilkostenbasis	Normalkosten- rechnung auf Teilkostenbasis	Plankosten- rechnung auf Teilkostenbasis

Würde man jedoch für jede spezielle Zwecksetzung der Kostenrechnung eine isolierte Rechnung aufstellen, so fielen bestimmte Arbeitsvorgänge mehrfach an. Einmal sind einzelne Berechnungen bzw. Grundverfahren für mehrere Zwecke bedeutungsvoll. Deshalb werden in einer Grundrechnung all jene Rechnungen

zusammengefaßt, die für die Erreichung mehrerer Zwecke wesentlich sind. Zum anderen besteht zwischen den Kostenrechnungssystemen, z.B. zwischen der Ist- und Plankostenrechnung, kein Gegensatz, denn die Istkosten setzen sich zusammen aus den Plankosten und den Abweichungen. Um diese Abweichungen analysieren zu können, ist eine Istkostenrechnung zwingend erforderlich.

### 1.2.2.2 Istkostenrechnung

Die traditionelle Form der Kostenrechnung ist eine Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis. Eine Istkostenrechnung erfaßt die tatsächlich angefallenen Kosten, dazu werden die effektiv angefallenen Verbrauchsmengen (**Istmengen**) multipliziert mit den **Istpreisen**. Sie wird nach der Erstellung der Betriebsleistung am Ende der Rechnungsperiode durchgeführt. Eine solche vergangenheitsbezogene Rechnung dient dem Zweck der Ermittlung des tatsächlichen Erfolges (Ergebnisrechnung) und der nachträglichen Ermittlung der auf eine Erzeugniseinheit entfallenden Kosten (Nachkalkulation).

Durch den Ansatz von Istwerten treten zufällige Schwankungen auf, die bedingt sind durch Faktorpreisschwankungen oder durch unwirtschaftliche Arbeitsweisen beim Einsatz und der Kombination der Produktionsfaktoren. Diese Schwankungen wirken sich voll auf die Ergebnisse der Rechnungen aus.

In der Praxis gibt es jedoch keine reine Istkostenrechnung. Bestimmte Kostenarten werden mit einem Durchschnitts- oder Planwert verrechnet. Diese Tatsache wird schon dadurch deutlich, daß bestimmte Kosten durch eine zeitliche Abgrenzung bestimmt werden (z.B. Abschreibungen). Da keine vorgegebene und effektiv ermittelbare **Ist-Ziffer** vorliegt, tritt zwangsläufig eine gewisse Planung hinzu.

Mit diesem Planungsgedanken ist ein Normalisierungsgedanke eng verbunden. Da bestimmte Kosten laufenden Veränderungen unterliegen, wie z.B. kalkulatorische Zinsen, Versicherungsbeiträge, Steuern etc. und sie z.T. erst am Ende der Periode kalkuliert werden können, setzt man hierfür durchschnittliche oder normalisierte Größen an. Eine gesonderte Bestimmung für jede Rechnungsperiode wäre viel zu aufwendig. Die **Vorteile der Istkostenrechnung** liegen darin, daß die Kalkulationsergebnisse die tatsächliche Kostenhöhe für die erbrachten Leistungen ermitteln.

Diesem Vorteil steht jedoch entgegen, daß die Istkostenrechnung rechnerisch schwerfällig ist, denn in jeder Periode müssen die Kalkulationssätze für alle Leistungen neu gebildet werden. Da hierbei eine bestimmte Abrechnungsfolge eingehalten werden muß (z.B. bedingt durch eine mehrstufige Fertigung), werden die Rechnungen zu spät durchgeführt. Ein weiterer **Nachteil** ist die fehlende Möglichkeit einer Kostenkontrolle, denn für eine sinnvolle Kostenkontrolle müßten Sollkosten als Vergleichsmaßstab vorliegen. Ein Vergleich der Istkosten zweier Perioden oder auch ein zwischenbetrieblicher Vergleich erscheint wenig sinnvoll, da hierbei nicht die Veränderung der Istkosten in Abhängigkeit von Kosteneinflußgrößen untersucht werden kann und somit die Gefahr besteht, daß „Schlendrian mit Schlendrian“ verglichen wird.

Zusätzlich lassen sich unternehmerische Entscheidungen auf Grund von Verganheitswerten nicht treffen.

### 1.2.2.3 Normalkostenrechnung

In der Normalkostenrechnung werden die **durchschnittlichen Istkosten der Vergangenheit** (statistische Mittelwerte) angesetzt (z.B. Wagnisse). Die Normalisierung erfolgt für die Preise und/oder für die Verbrauchsmengen der Faktoren. Diese normalerweise anfallenden Kosten werden häufig durch **aktualisierte Mittelwerte**, die die veränderten gegenwärtigen und zukünftigen Kosteneinflußgrößen erfassen, korrigiert. Die bei der Normalkostenrechnung entstehenden und auf die Abrechnungsperiode bezogenen Abweichungen zwischen Istkosten und normalerweise anfallenden Kosten bieten Ansatzpunkte für eine Kostenkontrolle.

Die Normalkostenrechnung bietet den Vorteil, daß Zufälligkeiten und Unregelmäßigkeiten, die durch Markteinflüsse und im Leistungserstellungsprozeß auftreten können, ausgeschaltet werden. Dadurch wird eine Kontinuität der betrieblichen Maßnahmen möglich und eine Vergleichbarkeit der Rechnungen gewährleistet.

Zusätzlich beschleunigt eine Normalkostenrechnung die Vorlage des Ergebnisses, und sie vermeidet die Weiterverrechnung grober Unwirtschaftlichkeiten. Sie gestattet natürlich keine exakte Nachkalkulation.

### 1.2.2.4 Plankostenrechnung

Eine wirksame Kostenkontrolle wird durch eine noch so verfeinerte Normalkostenrechnung noch nicht ermöglicht. Erforderlich ist eine Vergleichsgröße in Form von Plan- oder Sollkosten, die auf analytischem Wege und damit unter Beachtung von Kosteneinflußgrößen ermittelt werden muß.

In der Plankostenrechnung werden die Kosten für das zukünftige wirtschaftliche Geschehen bestimmt. Dabei geht man von **Planpreisen und Planverbrauchsmengen** aus. Die geplanten Kosten stellt man den tatsächlichen Kosten gegenüber und ermittelt und analysiert die Abweichungen zwischen den Plan- und den Istkosten. Eine Plankostenrechnung enthält deshalb eine Vor- und eine Nachrechnung.

Die Vorgabe von Kostengrößen kann einmal für die **Kontrolle** der Kostenstellen erfolgen, zum anderen kann sie kostenträgerorientiert sein. Im ersten Fall spricht man von einer **Budgetkostenrechnung**, im letzteren von einer **Standardkostenrechnung**. Neben dieser **Kontrollaufgabe** dient die Plankostenrechnung insbesondere der **Vorbereitung unternehmerischer Entscheidungen**.

Die Plankostenrechnung hat verschiedene Entwicklungsstufen durchlaufen. Mit der **starrten Plankostenrechnung** wurde die Kostenplanung und die darauf aufbauende Kontrolle in das Rechnungswesen eingeführt. Bei der starren Plankostenrechnung werden die geplanten Kosten für eine Planbeschäftigung, die sich am durchschnittlichen Beschäftigungsgrad ausrichtet, festgelegt. Eine Anpassung an eine tatsächlich eintretende Istbeschäftigung erfolgt nicht. Dadurch ist eine Kostenkontrolle nur bei geringen Abweichungen der Istbeschäftigung von der Planbeschäftigung durchführbar und aussagefähig.

Durch Anpassung der Plankosten an Beschäftigungsgradänderungen wird die starre Plankostenrechnung zur **flexiblen Plankostenrechnung**. Für jede Istbe-

schäftigung werden die als **Sollkosten** bezeichneten Plankosten bestimmt. Dabei wird bei der Ermittlung der Sollkosten von den Erkenntnissen der Produktions- und Kostentheorie ausgegangen, daß fixe Kosten für sämtliche Beschäftigungsgrade konstant sind und die gesamten variablen Kosten abhängig sind vom jeweiligen Beschäftigungsgrad.

Mit Hilfe der Sollkosten ist eine wirksame Kontrolle der Istkosten für jede Istbeschäftigung einzelner Betriebsbereiche durch einen **Soll-Ist-Vergleich** möglich. Dabei erfolgt eine Aufspaltung der Kostenabweichungen in Verbrauchsabweichungen und durch Beschäftigungsschwankungen bedingte Beschäftigungsabweichungen.<sup>1</sup>

### 1.2.2.5 Vollkostenrechnung – Teilkostenrechnung

Die Systeme der Voll- und der Teilkostenrechnung unterscheiden sich im Sachumfang der verrechneten Kosten. In der Vollkostenrechnung werden sämtliche Kosten auf die Leistungseinheit verrechnet. Teilkostenrechnungen verzichten auf die Verrechnung eines Teiles der anfallenden Kosten auf die Leistungseinheit.

In der Vollkostenrechnung werden auf die Leistungseinheit auch die Fixkosten verteilt. Fixkosten verändern sich in ihrer absoluten Höhe nicht bei Variation einer Kosteneinflußgröße, z.B. der Beschäftigung. Die Kosten pro Leistungseinheit schwanken jedoch bei sich ändernden Beschäftigungsgraden. Dies erschwert die Kontrolle und kann zu dispositiven Fehlentscheidungen führen.

Für dispositive Aufgaben ist lediglich auf die entscheidungsrelevanten Kosten abzustellen. Nicht entscheidungsrelevant sind bei kurzfristiger Betrachtung die fixen Kosten in bezug auf die Beschäftigung. Aufbauend auf kostentheoretische Erkenntnisse befassen sich deshalb die Systeme der Teilkostenrechnung mit dem Problem der Fixkosten und den daraus folgenden Zurechnungsfragen. Dabei ergeben sich je nach dem Umfang und der Art der Kostenverrechnung verschiedene Erscheinungsformen der Teilkostenrechnungssysteme.

Bei einer **Teilkostenrechnung auf der Grundlage von variablen Kosten** werden nur diese auf die Leistungen verrechnet. Die Fixkosten werden en bloc in das Betriebsergebnis übernommen. Unterstellt man eine Linearität zwischen der Kostenhöhe und der diese bestimmenden Kosteneinflußgröße (z.B. Beschäftigung), dann sind die variablen Kosten gleich den Grenzkosten. Die Teilkostenrechnung auf der Basis variabler Kosten wird zur **Grenzkostenrechnung**. Ein solches Kostenrechnungssystem eignet sich besonders für Planungs- und Kontrollaufgaben.

In **anderen Teilkostenrechnungssystemen** werden die fixen Kosten aufgespalten. Ausgehend von einer geeigneten Bezugsgrößenhierarchie werden sie dort verrechnet, wo sie im Hinblick auf diese Bezugsgröße direkt erfaßbar sind.

Eine Aufspaltung der gesamten Kosten liefert zusätzliche Erkenntnisse. Dadurch werden einzelne Zwecke der Kostenrechnung besser erfüllt. Teil- und Vollkostenrechnung schließen sich deshalb nicht aus.

---

<sup>1</sup> Zur Analyse der Kostenabweichungen vgl. die Ausführungen im 5. Kapitel, S. 164-187

### **Literaturübersicht zum 1. Kapitel**

#### **Die Stellung der Kostenrechnung im System des unternehmerischen Rechnungswesens**

- Ahlert, Dieter/Franz, Klaus-Peter*, Industrielle Kostenrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1984, S. 1ff.
- Coenenberg, Adolf Gerhard*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4. Aufl., Landsberg/Lech 1999, S. 23-46.
- Dellmann, Klaus*, Rechnungswesen, Systematik des, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., 1981, Sp. 1415-1425.
- Ebert, Günter*, Kosten- und Leistungsrechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1997, S. 13-17.
- Ewert, Ralf/Wagenhofer, Alfred*, Interne Unternehmensrechnung, 3. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York, Tokyo 1997, S. 561-620.
- Haberstock, Lothar*, Kostenrechnung I, 8. Aufl., Hamburg 1987, S. 7-26, 61-70.
- Huch, Burkhard*, Einführung in die Kostenrechnung, 8. Aufl., Heidelberg 1986, S. 11-20.
- Hummel, Siegfried/Männel, Wolfgang*, Kostenrechnung 1, Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Aufl., Wiesbaden 1986, S. 3-59.
- Kilger, Wolfgang*, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl., Wiesbaden 1988, S. 15-23, 27-117.
- Kloock, Josef/Sieben, Günter/Schildbach, Thomas*, Kosten- und Leistungsrechnung, 8. Aufl., Düsseldorf 1999, S. 1-19.
- Koch, Helmut*, Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln/Opladen 1966, S. 36-45.
- Koch, Helmut/Zimmermann, Gebhard*, Kostenrechnung, Prüfung der, in: Handwörterbuch des Revisionswesens, 2. Aufl., Stuttgart 1991, Sp. 1083-1094.
- Kosiol, Erich*, Kostenrechnung der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden 1979, S. 17-20, 66-77.
- Kosiol, Erich*, Kostenrechnung und Kalkulation, 2. Aufl., Berlin 1972, S. 9-22, 64-68.
- Layer, Manfred*, Die Kostenrechnung als Informationsinstrument der Unternehmensleitung, in: Schriften zur Unternehmensleitung, Bd. 21, Wiesbaden 1976, S. 97-138.
- Lehmann, Bruno*, Kostenlenkung durch Betriebsabrechnung, Herne/Berlin 1961, S. 11-22.
- Nowak, Paul*, Kostenrechnungssysteme in der Industrie, Köln/Opladen 1961, S. 1-14.
- Plaut, Hans-Georg*, Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- und Grenzplankostenrechnung, in: ZfB, 31. Jg., 1961, S. 460-482.
- Reichmann, Thomas*, Controlling mit Kennzahlen, 5. Aufl., München 1997, S. 99-105.
- Schmalenbach, Eugen*, Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl., Köln/Opladen 1963, S. 15-25.
- Schönfeld, Hanns-Martin, /Möller, Hans-Peter*, Kostenrechnung, 8. Aufl., Stuttgart 1995, S. 1-35.
- Schweitzer, Marcell/Küpper, Hans-Ulrich*, Systeme der Kostenrechnung, 7. Aufl., München 1998, S. 57-72, 121-125.
- Virkkunen, Henrik*, Das Rechnungswesen im Dienste der Leitung, Helsinki 1956, S. 49-58.
- Weber, Helmut Kurt*, Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Band 2: Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Aufl., München 1991, S. 1-11.
- Wilkens, Klaus*, Kosten- und Leistungsrechnung, 8. Aufl., München 1996, S. 19-21, 31-33.

## 2. Begriffliche Grundlagen der Kostenrechnung

### 2.1 Die Grundbegriffe Kosten und Leistung und ihre Abgrenzung

#### 2.1.1 Kosten und Leistung als Komponenten des Betriebserfolges

##### 2.1.1.1 Definition des Betriebserfolges

Der Erfolg oder Mißerfolg der Leistungserstellung und der Leistungsverwertung wird mit Hilfe der Betriebserfolgsrechnung (= Betriebsergebnisrechnung) ermittelt. Der Betriebserfolg als Erfolgsziffer des internen betrieblichen Rechnungswesens ergibt sich aus der Differenz zwischen den Leistungen und den Kosten der Rechnungsperiode. Diese beiden Grundbegriffe stellen zentrale Begriffe der Betriebswirtschaftslehre dar.

##### 2.1.1.2 Die Kontroverse um den Kostenbegriff

###### 2.1.1.2.1 Merkmale des betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffs

Eine exakte Fassung des Kostenbegriffs ist erforderlich, um die praktischen Probleme der Kostenrechnung theoretisch fundieren zu können. Dennoch bestehen trotz intensiver Bemühungen konkurrierende Auffassungen in der Literatur. Nur bezüglich einiger formaler Anforderungen besteht eine Übereinstimmung. Materiell liegen verschiedene Begriffsinterpretationen vor.

Die Definitionen haben die folgenden formalen Merkmale gemeinsam:

1. Die Kosten stellen eine **monetäre Größe**, d.h. eine Geldgröße dar.
2. Der Kostenbegriff ist ausschließlich auf den unternehmensinternen Bereich der Leistungserstellung und Leistungsverwertung bezogen (**Sachzielbezogenheit bzw. Betriebsbedingtheit**). Ein Faktorverbrauch für unternehmerische Aktivitäten, die nicht in Verbindung mit der betrieblichen Leistung stehen (z.B. Wertpapierspekulationen), führt generell nicht zu Kosten.
3. Die Kosten stellen die **negative Komponente** des Betriebserfolges dar.

Bei der konkreten Fixierung der Kosten gehen die Ansichten weit auseinander. Es werden einmal die Kosten aus den für die Faktoren gezahlten Entgelten abgeleitet (**pagatorischer Kostenbegriff**), zum anderen wird beim Wertansatz für die Kosten ausgegangen von dem Ertrag, den eine Faktoreinheit erbringt (**wertmäßiger Kostenbegriff**).

### 2.1.1.2.2 Der wertmäßige und der pagatorische Kostenbegriff

#### 2.1.1.2.2.1 Der wertmäßige Kostenbegriff

Der wertmäßige Kostenbegriff geht auf Schmalenbach zurück. Dieser wertmäßige Kostenbegriff ist an denjenigen Kostenbegriff angelehnt, der von der zu Zeiten Schmalenbachs herrschenden Wiener Grenznutzenschule mit ihrer subjektivistischen Wertlehre vertreten wurde.

Die Vertreter der Grenznutzenschule – das sind vor allem Wieser, Menger und v. Böhm-Bawerk – verstehen unter Kosten einen Nutzen, der dem Handelnden dadurch entgeht, daß ein Gut im Kombinationsprozeß bei der Erstellung einer Leistung untergeht und deshalb nicht mehr anderweitig verwendet werden kann. Der entgangene Nutzen einer anderen möglichen Verwendungsrichtung ist gleich den Kosten des im Produktionsprozeß eingesetzten Gutes.

Beispiel: Ein für die Produktion von Zigarren verwendeter Tabak ist nicht mehr für die Zigarettenproduktion verwendbar, der entgangene Nutzen aus der Zigarettenproduktion stellt dann die Kosten der Zigarrenproduktion dar.

Bei mehreren alternativ möglichen Verwendungsrichtungen wird die Kostenhöhe durch die entgangene Nutzenhöhe der besten, gerade nicht mehr realisierten Verwendungsrichtung eines Produktionsfaktors bestimmt.

Der Nutzen ist jedoch in einem allgemeingültigen Maßsystem nicht meßbar, denn die Höhe des Nutzens eines Gutes ist für jedes Individuum verschieden. Da der Nutzen nur subjektiv bestimmbar ist, bezeichnet man den aus dem Grenznutzen abgeleiteten Kostenbegriff der Wiener Grenznutzenschule als den psychologischen Kostenbegriff.

Eine auf subjektiven Merkmalen basierende Wertfindung entzieht sich jedoch jeglicher Nachprüfbarkeit. Deshalb muß versucht werden, den Wertansatz zu objektivieren, d.h. ihn interpersonell nachprüfbar zu machen. Der Nutzen eines Gutes ist unter Beachtung betrieblicher und außerbetrieblicher Daten bei vorgegebener Zielsetzung in quantifizierbaren Größen zu bewerten.

Die Kosten eines Gutes versuchte Schmalenbach deshalb durch eine Geldgröße auszudrücken: **Kosten sind betriebsbedingter, in Geld bewerteter Güterverzehr**. Damit ist ein Ansatzpunkt gegeben, den Kostenbegriff zu objektivieren. Doch

mit der Aussage, Kosten seien eine Geldgröße  $\left( K = \sum_{i=1}^n r_i p_i \right)$ , bleibt die Frage ungeklärt, zu welchem Preis der Güterverzehr anzusetzen sei. Es könnte als Preis gemeint sein: der effektive Einstandspreis, der Wiederbeschaffungspreis, der Tagespreis oder auch eine Größe, die weder dem Anschaffungs- noch dem Wiederbeschaffungspreis entspricht.

Der in der konkreten Situation anzusetzende Wert wird davon abhängig gemacht, welcher Zweck der Kostenrechnung gerade verfolgt wird und von welcher Konstellation auf dem Beschaffungsmarkt bzw. innerhalb des Betriebes auszugehen ist. Es besteht also ein spezifisches Bewertungsproblem, daher: wertmäßiger Kostenbegriff.