

# Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft

Herausgeber Professor Klaus Olfert

[www.kiehl.de](http://www.kiehl.de)

Olfert

## Kostenrechnung

17., verbesserte und aktualisierte Auflage

Olfert  
Kostenrechnung

# **Kostenrechnung**

Von  
Prof. Dipl.-Kfm. Klaus Olfert

17., verbesserte und aktualisierte Auflage

**Herausgeber:**

Prof. Klaus Olfert  
76530 Baden-Baden

ISBN 978-3-470-**51107**-8

eISBN 978-3-470-00178-4

17., verbesserte und aktualisierte Auflage 2013

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1974

**Kiehl ist eine Marke des NWB Verlags**

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 52a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Satz: Röser MEDIA GmbH & Co. KG, Karlsruhe

Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

# Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft

Das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft soll dazu dienen, das allgemein anerkannte und praktisch verwertbare Grundlagenwissen der modernen Betriebswirtschaftslehre praxisgerecht, übersichtlich und einprägsam zu vermitteln.

Dieser Zielsetzung gerecht zu werden, ist gemeinsames Anliegen des Herausgebers und der Autoren, die durch ihr Wirken an Hochschulen, als leitende Mitarbeiter von Unternehmen und in der betriebswirtschaftlichen Unternehmensberatung vielfältige Kenntnisse und Erfahrungen sammeln konnten.

Das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft umfasst zahlreiche Textbände, die einheitlich gestaltet sind und jeweils aus zwei Teilen bestehen:

- ▶ Dem **Textteil**, der systematisch gegliedert sowie mit vielen Beispielen und Abbildungen versehen ist, welche die Wissensvermittlung erleichtern. Zahlreiche Kontrollfragen mit Lösungshinweisen dienen der Wissensüberprüfung. Umfassende Literaturverzeichnisse zu jedem Kapitel verweisen auf die verwendete und weiterführende Literatur.
- ▶ Dem **Übungsteil**, der eine Vielzahl von Aufgaben und Fällen enthält, denen sich ausführliche Lösungen anschließen, die schrittweise und in verständlicher Form in die betriebswirtschaftlichen Fragestellungen einführen.

Als praxisorientierte Fachbuchreihe, die um einzelne Lexika ergänzt wird, wendet sich das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft vor allem an:

- ▶ **Studierende** der Fachhochschulen und Universitäten, Akademien und sonstigen Institutionen, denen eine systematische Einführung in die betriebswirtschaftlichen Teilgebiete vermittelt werden soll, die eine praktische Umsetzbarkeit gewährleistet
- ▶ **Praktiker** in den Unternehmen, die sich innerhalb ihres Tätigkeitsfeldes weiterbilden, sich einen fundierten Einblick in benachbarte Bereiche verschaffen oder sich eines umfassenden betrieblichen Handbuchs bedienen wollen.

Für Anregungen, die der weiteren Verbesserung der Fachbuchreihe dienen, bin ich dankbar.

*Prof. Klaus Olfert*  
Herausgeber

## Vorwort zur 17. Auflage

Die Kostenrechnung stellt eine wichtige Grundlage dar, Unternehmen erfolgreich zu führen. Mit ihrer Hilfe können Fertigungsverfahren, Beschaffungsmethoden und Absatzmethoden geplant, die anfallenden Kosten erfasst, verteilt und den Produkten zugerechnet und die Wirtschaftlichkeit des Leistungsprozesses überwacht werden.

Weiterhin dient die Kostenrechnung dazu, Angebotspreise, Preisuntergrenzen für Absatzgüter, Preisobergrenzen für Beschaffungsgüter sowie Verrechnungspreise für innerbetriebliche Leistungen zu ermitteln. Schließlich ermöglicht sie die Planung und Kontrolle des leistungsbezogenen Erfolges der Unternehmen.

Das vorliegende Buch führt systematisch und in verständlicher Weise in die Problemstellungen der Kostenrechnung ein, wobei zahlreiche Beispiele zum Verständnis der Ausführungen beitragen.

Über 600 Kontrollfragen ermöglichen den Leserinnen und Lesern, ihren Wissensstand nach jedem Kapitel zu überprüfen. Die praktische Anwendung des erworbenen Wissens ist in 80 mehrteiligen Aufgaben bzw. Fällen möglich, die zusammen mit den dazugehörigen Lösungen im „blauen“ Buchteil zu finden sind.

Die vorliegende 17. Auflage wurde verbessert und aktualisiert. Gerne habe ich dabei auch Anregungen der Leserinnen und Leser aufgenommen, für die ich auch weiterhin dankbar bin.

*Prof. Klaus Olfert*

Baden-Baden, im Februar 2013

## **Feedbackhinweis**

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig. Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen verbessern? Bitte schreiben Sie einfach eine E-Mail an: **[c.ziegler@kiehl.de](mailto:c.ziegler@kiehl.de)**

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Monat ein Buchgeschenk!

# Benutzungshinweise

## Kontrollfragen

Die Kontrollfragen dienen der Wissenskontrolle. Sie finden sich am Ende eines jeden Kapitels.

## Aufgaben/Fälle

Die Aufgaben/Fälle im Übungsteil dienen der Wissens- und Verständniskontrolle. Auf sie wird jeweils im Textteil hingewiesen:

### Aufgabe 1 > Seite 237

Der Übungsteil befindet sich als „blauer Teil“ am Ende des Buches. Es wird empfohlen, die Aufgaben/Fälle unmittelbar nach Bearbeitung der entsprechenden Textstellen zu lösen.

Aus Gründen der Praktikabilität und besseren Lesbarkeit wird darauf verzichtet, jeweils männliche und weibliche Personenbezeichnungen zu verwenden. So können z. B. Mitarbeiter, Arbeitnehmer, Vorgesetzte grundsätzlich sowohl männliche als auch weibliche Personen sein.

Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft	5
Vorwort zur 17. Auflage	6
Abkürzungsverzeichnis	19
Symbolverzeichnis	20
<b>A. Grundlagen</b>	<b>21</b>
<b>1. Rechnungswesen</b>	<b>23</b>
1.1 Aufgaben	24
1.2 Gebiete	24
1.2.1 Buchhaltung	26
1.2.1.1 Bereiche	26
1.2.1.1.1 Finanzbuchhaltung	27
1.2.1.1.1.1 Buchführungspflichtige	27
1.2.1.1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	28
1.2.1.1.2 Betriebsbuchhaltung	29
1.2.1.2 Aufbau	30
1.2.1.2.1 Industriekontenrahmen (IKR)	30
1.2.1.2.2 DATEV-Kontenrahmen	32
1.2.1.3 Organisation	33
1.2.1.3.1 Einkreissystem	33
1.2.1.3.2 Zweikreissystem	34
1.2.2 Kostenrechnung	35
1.2.3 Planungsrechnung	36
1.2.4 Statistik	37
1.3 Begriffe	38
1.3.1 Auszahlungen – Einzahlungen	38
1.3.2 Ausgaben – Einnahmen	39
1.3.3 Aufwendungen – Erträge	40
1.3.4 Kosten – Leistungen	43
1.3.5 Abgrenzungen	44
1.3.5.1 Ausgaben – Aufwendungen – Kosten	44
1.3.5.2 Einnahmen – Erträge – Leistungen	46
1.4 Kennzahlen	48
1.4.1 Gewinn	48
1.4.2 Wirtschaftlichkeit	50
1.4.3 Produktivität	52
1.4.4 Rentabilität	53

<b>2. Kosten</b>	54
2.1 Verrechnungsbezogene Kosten	54
2.1.1 Einzelkosten	55
2.1.2 Gemeinkosten	56
2.2 Beschäftigungsbezogene Kosten	57
2.2.1 Fixe Kosten	59
2.2.2 Variable Kosten	63
2.2.3 Mischkosten	68
2.3 Sonstige Kosten	70
<b>3. Kostenrechnung</b>	73
3.1 Aufbau	75
3.1.1 Kostenartenrechnung	75
3.1.2 Kostenstellenrechnung	76
3.1.3 Kostenträgerrechnung	77
3.2 Systeme	77
3.2.1 Zeitbezogene Kostenrechnungssysteme	77
3.2.2 Umfangbezogene Kostenrechnungssysteme	79
3.2.3 Neuere Kostenrechnungskonzepte	80
<b>Kontrollfragen</b>	81
<b>B. Kostenartenrechnung</b>	87
<b>1. Abgrenzung der Kosten</b>	89
<b>2. Erfassung der Kosten</b>	92
2.1 Materialkosten	92
2.1.1 Ermittlung der Verbrauchsmengen	93
2.1.1.1 Skontrationsmethode	93
2.1.1.2 Inventurmethode	94
2.1.1.3 Retrograde Methode	95
2.1.2 Bewertung der Verbrauchsmengen	98
2.1.2.1 Anschaffungswert	98
2.1.2.1.1 Effektive Anschaffungspreise	99
2.1.2.1.2 Durchschnittliche Anschaffungspreise	99
2.1.2.1.3 Fiktive Anschaffungspreise	101
2.1.2.2 Wiederbeschaffungswert	107
2.1.2.3 Tageswert	107
2.1.2.4 Verrechnungswert	108
2.1.3 Preisdifferenzen	108
2.2 Personalkosten	110

2.2.1 Löhne	111
2.2.1.1 Löhne unterschiedlicher Zurechnung	111
2.2.1.2 Löhne unterschiedlicher Ermittlung	111
2.2.1.2.1 Zeitlohn	112
2.2.1.2.2 Akkordlohn	113
2.2.1.2.3 Prämienlohn	115
2.2.2 Gehälter	116
2.2.3 Sozialkosten	116
2.2.4 Sonstige Personalkosten	117
2.2.5 Probleme der Erfassung	117
2.3 Dienstleistungskosten	119
2.4 Öffentliche Abgaben	120
2.5 Kalkulatorische Kosten	120
2.5.1 Kalkulatorische Abschreibungen	122
2.5.1.1 Arten	124
2.5.1.2 Verfahren	125
2.5.1.2.1 Lineare Abschreibung	126
2.5.1.2.2 Degressive Abschreibung	128
2.5.1.2.2.1 Geometrisch-degressive Abschreibung	128
2.5.1.2.2.2 Arithmetisch-degressive Abschreibung	130
2.5.1.2.3 Leistungsbezogene Abschreibung	132
2.5.1.3 Behandlung im IKR	135
2.5.2 Kalkulatorische Zinsen	135
2.5.2.1 Erfassung des betriebsnotwendigen Kapitals	136
2.5.2.2 Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen	138
2.5.2.3 Behandlung im IKR	139
2.5.3 Kalkulatorische Wagnisse	140
2.5.3.1 Arten	141
2.5.3.2 Behandlung im IKR	142
2.5.4 Kalkulatorischer Unternehmerlohn	143
2.5.5 Kalkulatorische Miete	145
<b>Kontrollfragen</b>	<b>147</b>
<b>C. Kostenstellenrechnung</b>	<b>151</b>
<b>1. Betriebsabrechnungsbogen (BAB)</b>	<b>152</b>
1.1 Aufbau	153
1.1.1 Kostenarten	153
1.1.2 Kostenstellen	154

1.1.2.1	Arten	154
1.1.2.1.1	Funktionsorientierte Kostenstellen	155
1.1.2.1.1.1	Allgemeiner Bereich	155
1.1.2.1.1.2	Materialbereich	156
1.1.2.1.1.3	Fertigungsbereich	156
1.1.2.1.1.4	Verwaltungsbereich	157
1.1.2.1.1.5	Vertriebsbereich	158
1.1.2.1.2	Raumorientierte Kostenstellen	159
1.1.2.1.3	Organisationsorientierte Kostenstellen	159
1.1.2.1.4	Rechnungsorientierte Kostenstellen	160
1.1.2.2	Kostenstellenplan	161
1.2	Erstellung	163
1.2.1	Aufnahme der Einzelkosten	164
1.2.2	Aufnahme primärer Gemeinkosten	164
1.2.3	Verteilung primärer Gemeinkosten	165
1.2.4	Verteilung sekundärer Gemeinkosten	167
1.2.5	Bildung von Ist-Gemeinkostenzuschlägen	170
1.2.6	Übernahme von Normal-Gemeinkostenzuschlägen	172
1.2.7	Ermittlung der Normal-Gemeinkosten	174
1.2.8	Vergleich von Ist- und Normal-Gemeinkosten	176
1.3	Kritik	178
<b>2.</b>	<b>Innerbetriebliche Leistungsverrechnung</b>	179
2.1	Einseitige Leistungsverrechnung	180
2.1.1	Kostenartenverfahren	180
2.1.2	Kostenstellenausgleichsverfahren	183
2.1.3	Kostenträgerverfahren	186
2.2	Gegenseitige Leistungsverrechnung	188
2.2.1	Verrechnungspreis-Verfahren	188
2.2.2	Mathematisches Verfahren Leistungsverrechnung	189
<b>Kontrollfragen</b>		191
<b>D.</b>	<b>Kostenträgerrechnung</b>	195
<b>1.</b>	<b>Prinzipien</b>	197
1.1	Kostenverursachungsprinzip	197
1.2	Durchschnittsprinzip	197
1.3	Kostentragfähigkeitsprinzip	198
<b>2.</b>	<b>Kostenträgerstückrechnung</b>	198
2.1	Arten	198

2.1.1 Vorkalkulation	198
2.1.2 Zwischenkalkulation	199
2.1.3 Nachkalkulation	199
2.2 Verfahren	200
2.2.1 Divisionskalkulation	201
2.2.1.1 Einstufige Divisionskalkulation	201
2.2.1.2 Zweistufige Divisionskalkulation	203
2.2.1.3 Mehrstufige Divisionskalkulation	204
2.2.2 Äquivalenzziffernkalkulation	205
2.2.2.1 Einstufige Äquivalenzziffernkalkulation	206
2.2.2.2 Mehrstufige Äquivalenzziffernkalkulation	208
2.2.3 Zuschlagskalkulation	209
2.2.3.1 Summarische Zuschlagskalkulation	209
2.2.3.2 Differenzierende Zuschlagskalkulation	210
2.2.4 Maschinenstundensatzrechnung	213
2.2.4.1 Ermittlung der Maschinenlaufzeit	216
2.2.4.2 Ermittlung des Maschinenstundensatzes	217
2.2.4.3 Ermittlung der Fertigungskosten	220
2.2.5 Kuppelkalkulation	220
2.2.5.1 Restwertrechnung	221
2.2.5.2 Verteilungsrechnung	222
<b>3. Kostenträgerzeitrechnung</b>	<b>224</b>
3.1 Gesamtkostenverfahren	226
3.1.1 Mathematische Ermittlung	227
3.1.2 Kostenträgerblatt	228
3.1.3 Buchhalterische Ermittlung	231
3.1.4 Eignung	231
3.2 Umsatzkostenverfahren	232
3.2.1 Mathematische Ermittlung	233
3.2.2 Kostenträgerblatt	234
3.2.3 Buchhalterische Ermittlung	235
3.2.4 Eignung	235
<b>Kontrollfragen</b>	<b>236</b>
<b>E. Kostenrechnungssysteme auf Vollkostenbasis</b>	<b>241</b>
<b>1. Istkostenrechnung</b>	<b>242</b>
1.1 Grundform	243
1.2 Istkostenrechnung mit Verrechnungspreisen	244

1.3 Istkostenrechnung mit Planwerten	245
<b>2. Normalkostenrechnung</b>	248
2.1 Starre Normalkostenrechnung	249
2.2 Flexible Normalkostenrechnung	251
2.2.1 Kostenauflösung	252
2.2.2 Durchführung	256
<b>3. Plankostenrechnung</b>	261
3.1 Starre Plankostenrechnung	262
3.2 Flexible Plankostenrechnung	263
3.2.1 Kostenartenrechnung	266
3.2.1.1 Planung der Materialkosten	266
3.2.1.2 Planung der Personalkosten	267
3.2.1.3 Planung der Maschinenkosten	267
3.2.1.4 Planung der Werkzeugkosten	268
3.2.2 Kostenstellenrechnung	268
3.2.2.1 Gliederung der Kostenstellen	269
3.2.2.2 Bildung von Bezugsgrößen	269
3.2.2.3 Planung von Bezugsgrößen	270
3.2.2.4 Berücksichtigung von Beschäftigungsänderungen	270
3.2.2.4.1 Stufenmethode	270
3.2.2.4.2 Variatormethode	271
3.2.2.5 Gemeinkostenplan	273
3.2.3 Soll-Ist-Vergleich	274
3.2.3.1 Preisabweichungen	275
3.2.3.2 Verbrauchsabweichungen	276
3.2.3.3 Beschäftigungsabweichungen	277
3.2.3.4 Betriebsabrechnung einer Kostenstelle	280
3.2.4 Kostenträgerrechnung	280
3.2.4.1 Kostenträgerzeitrechnung	281
3.2.4.2 Kostenträgerstückrechnung	281
3.3 Eignung	283
<b>Kontrollfragen</b>	285
<b>F. Kostenrechnungssysteme auf Teilkostenbasis</b>	289
<b>1. Einstufige Deckungsbeitragsrechnung</b>	291
1.1 Inhalt	291
1.1.1 Kostenartenrechnung	292
1.1.2 Kostenstellenrechnung	293

1.1.3	Kostenträgerrechnung	294
1.1.3.1	Kostenträgerzeitrechnung	294
1.1.3.2	Kostenträgerstückrechnung	297
1.1.3.2.1	Kalkulation mit absoluten Brutto- Deckungszuschlägen	298
1.1.3.2.2	Kalkulation mit prozentualen Brutto- Deckungszuschlägen	298
1.2	Anwendung	300
1.2.1	Gewinnschwellen-Analyse	300
1.2.1.1	Ermittlung der Gewinnschwelle	302
1.2.1.1.1	Ein-Produkt-Unternehmen	302
1.2.1.1.2	Mehr-Produkt-Unternehmen	303
1.2.1.2	Planung des Gewinnes	306
1.2.2	Preisuntergrenzen	308
1.2.2.1	Kostenorientierte Preisuntergrenze	308
1.2.2.2	Erfolgsorientierte Preisuntergrenze	310
1.2.2.3	Liquiditätsorientierte Preisuntergrenze	312
1.2.3	Zusatzaufträge	313
1.2.4	Optimale Produktionsverfahren	314
1.2.4.1	Kurzfristige Optimierung	315
1.2.4.1.1	Ohne Engpass	316
1.2.4.1.2	Ein Engpass	317
1.2.4.1.3	Mehrere Engpässe	319
1.2.4.2	Langfristige Optimierung	320
1.2.4.2.1	Kostenvergleichsrechnung	320
1.2.4.2.2	Gewinnvergleichsrechnung	327
1.2.5	Optimale Produktionsprogramme	328
1.2.5.1	Kurzfristige Optimierung	329
1.2.5.2	Langfristige Optimierung	332
1.2.6	Eigenfertigung/Fremdbezug	333
1.2.6.1	Kurzfristige Optimierung	335
1.2.6.2	Langfristige Optimierung	336
1.3	Weiterentwicklung	337
1.4	Kritik	338
<b>2.</b>	<b>Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung</b>	<b>341</b>
2.1	Inhalt	342
2.1.1	Kostenartenrechnung	342
2.1.1.1	Kostengliederung nach Zurechenbarkeit	343
2.1.1.2	Kostenunterteilung nach Liquiditätsgesichtspunkten	344
2.1.2	Kostenstellenrechnung	344

2.1.3	Kostenträgerrechnung	345
2.1.3.1	Kostenträgerzeitrechnung	346
2.1.3.1.1	Retrograde Rechnung	346
2.1.3.1.2	Progressive Rechnung	348
2.1.3.2	Kostenträgerstückrechnung	349
2.1.3.2.1	Retrograde Kalkulation	349
2.1.3.2.2	Progressive Kalkulation	350
2.2	Anwendung	351
2.3	Kritik	351
<b>3.</b>	<b>Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten</b>	<b>356</b>
3.1	Grundlagen	356
3.1.1	Einzelkosten und Gemeinkosten	357
3.1.2	Beschäftigungsfixe und beschäftigungsproportionale Kosten	359
3.1.3	Ausgabenwirksame und nicht ausgabenwirksame Kosten	360
3.1.4	Kosteneinflussgrößen	360
3.2	Inhalt	361
3.2.1	Grundrechnung	361
3.2.2	Betriebsergebnisrechnung	362
3.2.3	Kalkulation	365
3.2.3.1	Retrograde Kalkulation	365
3.2.3.2	Progressive Kalkulation	365
3.3	Kritik	366
<b>4.</b>	<b>Grenzplankostenrechnung</b>	<b>370</b>
4.1	Inhalt	370
4.1.1	Kostenartenrechnung	371
4.1.2	Kostenstellenrechnung	371
4.1.2.1	Soll-Ist-Vergleich	371
4.1.2.2	Fixkosten-Analyse	373
4.1.3	Kostenträgerrechnung	375
4.1.3.1	Kostenträgerzeitrechnung	376
4.1.3.2	Kostenträgerstückrechnung	376
4.2	Kritik	376
	<b>Kontrollfragen</b>	<b>379</b>
<b>G.</b>	<b>Neuere Kostenrechnungskonzepte</b>	<b>385</b>
<b>1.</b>	<b>Prozesskostenrechnung</b>	<b>388</b>
1.1	Problematik der Gemeinkostenverrechnung	390
1.1.1	Gemeinkosten in der Vollkostenrechnung	390

1.1.2	Gemeinkosten in der Deckungsbeitragsrechnung	392
1.1.3	Gemeinkosten in der Prozesskostenrechnung	394
1.2	Merkmale	396
1.2.1	Ziele	396
1.2.2	Aufgaben	397
1.2.3	Konzept	398
1.2.4	Begriffe	400
1.3	Teilprozesse	402
1.3.1	Elemente	402
1.3.1.1	Leistungsarten	402
1.3.1.2	Kundennutzen	404
1.3.1.3	Ressourceninanspruchnahme	405
1.3.1.4	Kosteneinflussfaktoren	405
1.3.1.5	Durchlauf-/Bearbeitungszeiten	408
1.3.2	Teilprozesskostensätze	408
1.4	Hauptprozesse	409
1.4.1	Bildung	410
1.4.2	Kostenzurechnung	410
1.5	Einführung	411
1.5.1	Vorbereitende Festlegungen	411
1.5.1.1	Ziele	412
1.5.1.2	Umfang	412
1.5.1.2.1	Fallweise Prozesskostenrechnung	412
1.5.1.2.2	Kontinuierliche Prozesskostenrechnung	413
1.5.1.3	Analysebereiche	414
1.5.1.4	Cost Driver	414
1.5.2	Ansatzpunkte	415
1.5.2.1	Kostenstellen	415
1.5.2.2	Prozesse	419
1.5.2.3	Kostenträger	421
<b>2.</b>	<b>Zielkostenrechnung</b>	<b>423</b>
2.1	Merkmale	424
2.1.1	Ziele	424
2.1.2	Aufgaben	425
2.1.3	Einbindung	425
2.2	Konzept	426
2.2.1	Zielkosten	426
2.2.2	Prozessschritte	428
2.2.3	Produktfunktionen	429
2.2.3.1	Zuordnung von Baugruppen und Produktfunktionen	430

2.2.3.2 Zuordnung des Beitrages der Baugruppen zu den Produktfunktionen	431
2.2.3.3 Zuordnung des Beitrages der Baugruppen zum Kundennutzen	431
2.2.3.4 Gegenüberstellung von Kundennutzen und Kosten	432
2.2.3.5 Ermittlung der Einsparungsmöglichkeiten	433
2.2.3.6 Anpassung der Istkosten an die Zielkosten	434
<b>Kontrollfragen</b>	435
<b>Anhang (Industriekontenrahmen (IKR), Gliederung der Bilanz)</b>	439
<b>Übungsteil (Aufgaben und Fälle)</b>	445
<b>Lösungen</b>	499
<b>Literaturverzeichnis</b>	573
<b>Stichwortverzeichnis</b>	581

AEL	Aktivierete Eigenleistungen	LPÖA	Verordnung über die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen (1953)
AktG	Aktiengesetz		
AO	Abgabenordnung	LSBÖ	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftraggeber (1940)
BAB	Betriebsabrechnungsbogen	LSÖ	Leitsätze für die Preisbildung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen öffentlicher Auftraggeber (1938)
DATEV	Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland eG	LSP	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten (1951)
DBR	Deckungsbeitragsrechnung	NKR	Normalkostenrechnung
EStG	Einkommensteuergesetz	PKR	Plankostenrechnung
EStR	Einkommensteuerrichtlinien	UE	Unfertige Erzeugnisse
FE	Fertigerzeugnisse	ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
GenG	Genossenschafts-Gesetz	ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (früher ZfhF = Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung)
GmbHG	GmbH-Gesetz	ZfhG	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (jetzt ZfbF = Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung)
GKR	Gemeinschaftskontenrahmen		
GuV	Gewinn und Verlust		
HGB	Handelsgesetzbuch		
H´Reg	Handelsregister		
IBL	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung		
IKR	Industriekontenrahmen		
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung		
KRG	Erllass über die allgemeinen Grundsätze der Kostenrechnung (1939)		

# SYMBOLVERZEICHNIS

a	Abschreibungsbetrag (€)	$K_{VW}$	Verwaltungskosten (€/Periode)
B	Basiswert (€)	L	Gesamtleistung (Einheiten/Lebensdauer)
b	Beschäftigungsgrad (%)	$L_p$	Leistung (Einheiten/Periode)
$b_{eff}$	Effektiver Beschäftigungsgrad (%)	m	Anzahl unterschiedlicher Kostenstellen
$b_{plan}$	Geplanter Beschäftigungsgrad (%)	m	Leistungseinheiten (Stück)
BEP	Break-even-Point	N	Summe der arithmetischen Reihe von 1 + ... + n
D	Degressionsbetrag (€)	n	Nutzungsjahren
d	Deckungsfaktor	n	Nutzungsdauer (Jahre)
DB	Deckungsbeitrag (€/Periode)	p	Abschreibungssatz (%)
db	Deckungsbeitrag (€/Stück)	P	Preis, Verkaufspreis, Angebotspreis (€/Stück)
$\frac{dk}{dx}$	Differenzialquotient	q	Kostensatz
E	Erlös (€/Periode)	R	Restwert (€)
e	Erlös (€/Stück)	RG	Reagibilitätsgrad
$G_B$	Betriebserfolg (€/Periode)	T	Rest-Nutzungsdauer (Jahre)
K	Gesamtkosten (€/Periode)	$T_{IH}$	Instandhaltungszeit (Stunden)
k	Durchschnittskosten, Stückkosten, Kosten pro Einheit (€/Stück)	$T_L$	Maschinenlaufzeit (Stunden)
$k_{AN}$	Weiterverarbeitungskosten pro Nebenerzeugnis-Einheit (€/Stück)	$T_G$	Gesamte Maschinenzeit (Stunden)
$K_f$	Fixe Kosten (€/Periode)	$T_{ST}$	Stillstandzeit (Stunden)
$K_H$	Herstellkosten (€/Periode)	U	Umsatz (€)
$k_H$	Herstellkosten (€/Stück)	u	Beschäftigungsabweichung
$k'$	Grenzkosten (€/Stück)	v	Kostenabweichung
$K_L$	Leerkosten (€/Periode)	x	Leistungsmenge (Stück/Periode)
$K_N$	Nutzkosten (€/Periode)	$x_a$	Abgesetzte Menge (Stück/Periode)
$K_P$	Plankosten (€/Periode)	$x_H$	Menge des Haupterzeugnisses (Stück/Periode)
$K_p$	Primärkosten (€/Periode)	$x_N$	Menge der Nebenerzeugnisse (Stück/Periode)
$k_s$	Selbstkosten (€/Stück)	$x_p$	Produzierte Menge (Stück/Periode)
$K_S$	Selbstkosten (€/Periode)	ZS	Brutto-Deckungszuschlag (%)
$k_v$	Variable Kosten (€/Stück)		
$K_V$	Variable Kosten (€/Periode)		
$k_{ve}$	Variable Einzelkosten (€/Stück)		
$k_{vg}$	Variable Gemeinkosten (€/Stück)		
$K_{Vt}$	Vertriebskosten (€/Periode)		
$k_{Vt}$	Vertriebskosten (€/Stück)		
$k_{VW}$	Verwaltungskosten (€/Stück)		

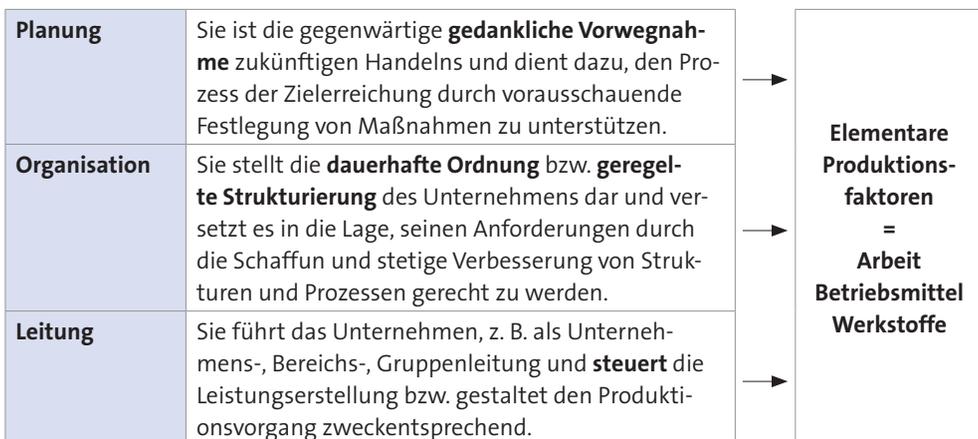
## A. Grundlagen

Unternehmen werden zu dem Zwecke betrieben, Leistungen zu erstellen und zu verwerten. Dies geschieht im Rahmen eines güterwirtschaftlichen Prozesses durch die Kombination von **elementaren Produktionsfaktoren**, die unmittelbar auf die Objekte der Leistungserstellung einwirken bzw. in diese eingehen als:



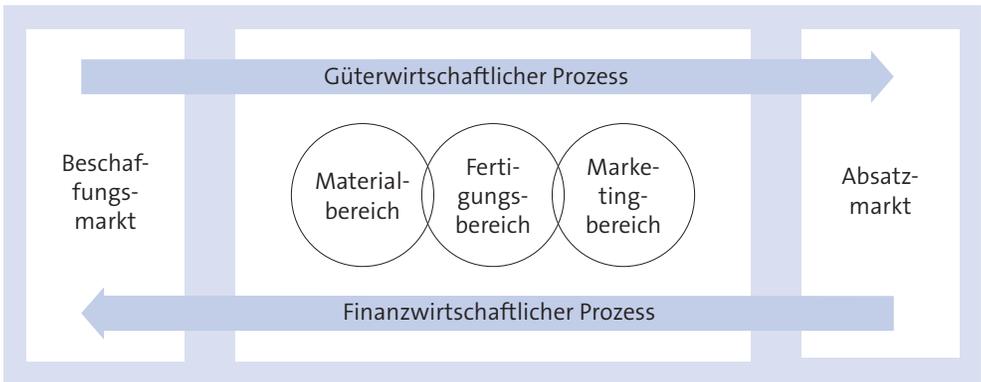
Im Rahmen des **güterwirtschaftlichen Prozesses** werden die elementaren Produktionsfaktoren beschafft und eingesetzt, um Produkte zu erstellen, die daraufhin abgesetzt werden. Dieser Prozess kann von erheblicher Dauer sein.

Um die Kombination der elementaren Produktionsfaktoren in geeigneter Weise vornehmen zu können, bedarf es **dispositiver Produktionsverfahren**, die (vorwiegend) auf geistiger Arbeit basieren und dazu dienen, gestalterisch tätig zu werden, d. h. festzulegen, wann/wo/wie die elementaren Produktionsfaktoren eingesetzt werden. Als dispositive Produktionsverfahren gelten:



Während der Einsatz sowohl der elementaren als auch der dispositiven Produktionsfaktoren zu **Kosten** führt, bewirken die daraus resultierenden Leistungen entsprechende **Erlöse**, indem die erstellten Produkte verkauft werden.

Die Beschaffung der Produktionsfaktoren und der Absatz der betrieblichen Leistungen sind somit nicht nur Elemente eines güterwirtschaftlichen Prozesses, sondern erfordern ebenso einen **finanzwirtschaftlichen Prozess**, zu welchem der güterwirtschaftliche Prozess in wechselseitiger Beziehung steht, d. h. die Leistungsströme fließen den Zahlungsströmen entgegen und umgekehrt.



Der finanzwirtschaftliche Prozess wird im **Finanzbereich** gestaltet, der eine betriebliche Abteilung ist. Er umfasst drei Funktionen – siehe ausführlich *Olfert*:

- ▶ Finanzierung als Kapitalbeschaffung
- ▶ Investition als Kapitalverwendung
- ▶ Zahlungsverkehr als Kapitalverwaltung.

Um den güterwirtschaftlichen und finanzwirtschaftlichen Prozess zielgerecht abwickeln zu können, bedarf es eines weiteren Prozesses. Das ist der **informationelle Prozess**, mit dessen Hilfe die für das Unternehmen erforderlichen Daten gewonnen, gespeichert, verknüpft und verarbeitet werden. Diese Aufgabe fällt dem Rechnungswesen des Unternehmens zu, in das auch die **Kostenrechnung** eingegliedert ist.

Als Grundlagen der Kostenrechnung sollen behandelt werden:

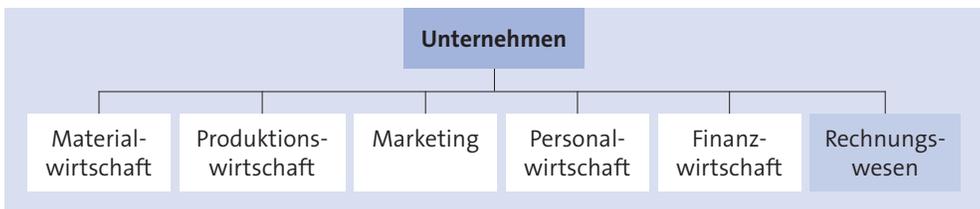
<b>Grundlagen</b>	Rechnungswesen
	Kosten
	Kostenrechnung

# 1. Rechnungswesen

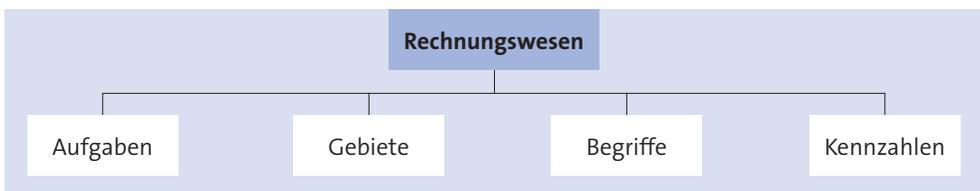
Das Rechnungswesen ist die Gesamtheit der Einrichtungen und Verrichtungen, die bezwecken, alle wirtschaftlich wesentlichen Gegebenheiten und Vorgänge im Einzelnen und Gesamten zahlenmäßig nach Geld und – so weit möglich – nach Mengeneinheiten zu erfassen. Seine **Notwendigkeit** ergibt sich im Unternehmen aus zwei Gründen:

- ▶ **Betriebswirtschaftlich** erfordert die Vielzahl der betrieblichen Vorgänge als Folge der Leistungserstellung und Leistungsverwertung entsprechende Maßnahmen der mengen- und wertmäßigen Erfassung, Steuerung und Kontrolle.
- ▶ **Rechtlich** werden – wie unten beschrieben – bestimmte Anforderungen an das Unternehmen gestellt, die nur mithilfe eines ordnungsmäßigen Rechnungswesens erfüllt werden können.

Seiner Bedeutung entsprechend ist das Rechnungswesen – gegebenenfalls zusammen mit der Finanzwirtschaft – eine **Abteilung**, die gleichrangig neben den übrigen funktionsorientierten Abteilungen des Unternehmens steht:



Das Rechnungswesen übernimmt die Erfassung, Verrechnung und Kontrolle der Kosten und Leistungen, Aufwendungen und Erträge, Ausgaben und Einnahmen, Auszahlungen und Einzahlungen, die in den verschiedenen Abteilungen des Unternehmens entstehen. Im Folgenden sollen näher behandelt werden:



## 1.1 Aufgaben

Allgemeine Aufgaben des Rechnungswesens sind die mengen- und wertmäßige Planung, die rechnerische Erfassung und die Kontrolle aller betrieblichen Vorgänge. Als einzelne Aufgaben des Rechnungswesens lassen sich nennen:

- ▶ Erfassung der mengen- und wertmäßigen Vorgänge in lückenloser, chronologischer, sachlicher und systematischer Form
- ▶ Feststellung des Status durch Ermittlung der Bestände des Unternehmens
- ▶ Feststellung des Status durch Ermittlung des Erfolges des Unternehmens
- ▶ Feststellung der entstandenen Kosten
- ▶ Bereitstellung der zur Bildung der Preise erforderlichen Daten
- ▶ Aufzeichnung von Entwicklungen der Vergangenheit
- ▶ Erstellung von Vergleichsrechnungen
- ▶ Prognosen künftiger Entwicklungen unter Einschluss außerbetrieblicher Daten.

Um die genannten Aufgaben erfüllen zu können, wird das Rechnungswesen in mehrere Gebiete aufgeteilt.

## 1.2 Gebiete

In der betrieblichen Praxis gibt es eine Vielzahl von Ansätzen, das Rechnungswesen in einzelne Gebiete aufzuteilen. Die nachstehende **Gliederung** des Rechnungswesens hat sich vielfach als zweckmäßig erwiesen:

Rechnungswesen			
Externes Rechnungswesen	Internes Rechnungswesen		
<b>Buchhaltung</b>	<b>Kostenrechnung</b>	<b>Planungsrechnung</b>	<b>Statistik</b>
als Finanzbuchhaltung	als Betriebsbuchhaltung  bzw.  statistisch-tabellarische Rechnung	als Vorscheurechnung	als Vergleichsrechnung

Wie der Abbildung zu entnehmen ist, sind zu unterscheiden:

- Das **externe Rechnungswesen**, das den durch Vorschriften des Handels- und Steuerrechts sowie des IFRS (International Financial Reporting Standards) – siehe ausführlich *Bolin/Ditges/Arendt* – geregelten Teil der Buchhaltung umfasst, der als Grundlage für die Erstellung des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV-Rechnung) dient. Er wird als **Finanzbuchhaltung** bezeichnet oder als **Geschäftsbuchhaltung**.

**Adressaten** des externen Rechnungswesens sind insbesondere:

<b>Fremdkapitalgeber</b>	Als Gläubiger ist für sie bedeutsam, welche Höhe das Vermögen, die Schulden sowie der Gewinn bzw. Verlust des Unternehmens aufweist, um einschätzen zu können, wie sicher die (Rück)zahlung ihrer Forderungen ist.
<b>Eigenkapitalgeber</b>	Als Anteilseigner – z. B. auch als Kleinaktionäre – wollen sie wissen, wie sich derzeitige und zu erwartende Erfolge des Unternehmens darstellen. Dementsprechend interessieren sie sich für dessen Gewinne bzw. Verluste sowie Erfolgspotentiale.
<b>Finanzbehörden</b>	Ihnen müssen die Bemessungsgrundlagen für die vom Unternehmen zu entrichtenden Gewinnsteuern und die Umsatzsteuer aus- bzw. nachzuweisen sein.

- Im Gegensatz zum externen Rechnungswesen gelten für das **interne Rechnungswesen** grundsätzlich keine rechtlichen Vorschriften, d. h. es besteht eine uneingeschränkte Gestaltungsfreiheit. Es dient der Planung, Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Prozesse und verfolgt ausschließlich (unternehmens) interne Zwecke.

Aus diesem Grund sind als **Adressaten** des internen Rechnungswesens ausschließlich die verantwortlichen Mitarbeiter des Unternehmens anzusehen, z. B.:

- Unternehmensleitung
- Bereichs-/Abteilungsleitungen
- Sachbearbeiter.

Dem internen Rechnungswesen wird die **Kostenrechnung** als fortlaufend durchgeführte Rechnung zugerechnet, mit welcher der Werteverzehr erfasst wird, der durch die betriebliche Leistungserstellung und Leistungsverwertung gegeben ist. Sie basiert auf Daten, die ihr aus der Finanzbuchhaltung zur Verfügung stehen.

In die Kostenrechnung ist die **Leistungsrechnung** als integrativer Bestandteil eingegliedert, wodurch die Kostenrechnung zu einer **kalkulatorischen Erfolgsrechnung** wird. Sie kann – je nach den ihr zu Grunde gelegten Erfordernissen – auf zweifache Weise erfolgen:

- buchhalterisch mithilfe der Konten der **Betriebsbuchhaltung**, weshalb diese sich mit der Kostenrechnung begrifflich gleichsetzen lässt
- statistisch außerhalb der Betriebsbuchhaltung unter Verwendung von **Tabellen** und sonstigen verschiedenartigen Aufstellungen von Kosten und Erlösen.

Weitere Bereiche des internen Rechnungswesens stellen die **Planungsrechnung** als Vorscheurechnung und die betriebliche **Statistik** dar, die eine Vergleichsrechnung auf der Grundlage von Kennzahlen ist.

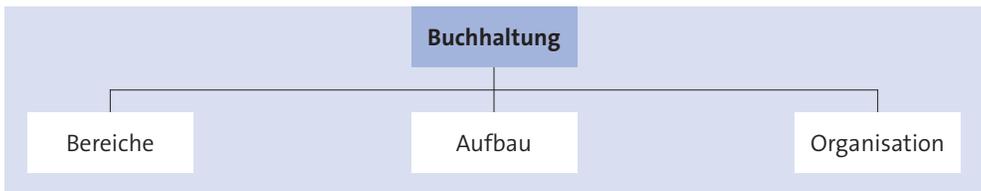
Dementsprechend sollen als (externes und internes) Rechnungswesen nachfolgend behandelt werden:

- ▶ **Buchhaltung**
- ▶ **Kostenrechnung**
- ▶ **Planungsrechnung**
- ▶ **Statistik.**

### 1.2.1 Buchhaltung

Die Buchhaltung ist Ausdruck der zeitlich und sachlich geordneten Aufzeichnung betrieblicher Geschäftsfälle. Sie ist im institutionellen Sinne als Einrichtung zu verstehen, im Gegensatz zur **Buchführung**, die funktional als Tätigkeit gesehen wird. In der Praxis werden beide Begriffe vielfach auch synonym verwendet.

Als **Zeitrechnung** dient die Buchhaltung der Erfassung aller Vorgänge, die zu einer Veränderung von Vermögen und Kapital führen, sowie der periodischen Zusammenstellung und sachlichen Gliederung der Zahlen. Sie ist unter verschiedenen Gesichtspunkten darstellbar:



#### 1.2.1.1 Bereiche

Die Buchhaltung wird entsprechend ihren Hauptaufgaben, die Zahlen aus innerbetrieblichen Vorgängen und aus den Beziehungen zur Umwelt des Unternehmens zu erfassen, unterteilt in:

- ▶ **Finanzbuchhaltung**
- ▶ **Betriebsbuchhaltung.**

### 1.2.1.1.1 Finanzbuchhaltung

Die Finanzbuchhaltung wird auch als **Geschäftsbuchhaltung** bezeichnet und ist auf die Beziehungen des Unternehmens zur Außenwelt orientiert. Ihre wesentliche Aufgabe ist es, die Geschäftsvorfälle belegmäßig zu erfassen und kontenmäßig zu verrechnen. Diese werden zunächst chronologisch im **Grundbuch** und danach systematisch im **Hauptbuch** festgehalten, wobei eine Aufteilung in Bestandskonten und Erfolgskonten erfolgt.

Als Grundlage für den **Jahresabschluss**, der aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und bei Kapitalgesellschaften zusätzlich dem Anhang besteht, ermöglicht die Finanzbuchhaltung die Ermittlung des **Erfolges** des Unternehmens, liefert die **Bemessungsgrundlagen** für die Steuern und dient der Liquiditäts- und Finanzkontrolle.

Der Finanzbuchhaltung liegt der von Unternehmen verwendete **Kontenrahmen** zu Grunde. Sie unterliegt umfangreichen rechtlichen Regelungen, die sich insbesondere beziehen auf:



#### 1.2.1.1.1.1 Buchführungspflichtige

Die Buchführungspflicht beruht auf mehreren **Grundlagen**:

- ▶ Nach **Handelsrecht** unterliegen alle im Handelsregister eingetragenen Unternehmen der Buchführungspflicht, also alle
  - **Istkaufleute** nach § 1 HGB (Handelsgewerbetreibende, im H´Reg eingetragen)
  - **Kannkaufleute** nach § 2 HGB (Kleingewerbetreibende, nur soweit eingetragen)
  - **Kannkaufleute** nach § 3 HGB (Land- oder Forstwirtschaft)
  - **Scheinkaufleute** nach § 5 HGB (Kaufleute kraft Eintragung im H´Reg)
  - **Formkaufleute** nach § 6 HGB (Kaufleute kraft Rechtsform).
- ▶ Nach **Steuerrecht** wird der Kreis der Buchführungspflichtigen erweitert. Der Abschnitt 5.1 EStH nennt als gesetzliche Vorschrift im Sinne des § 5 EStG u. a. die handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 238, 240, 242, 264, 336 und 340a HGB) und die Vorschriften des § 140 AO, wonach buchführungspflichtig ist, wer bereits **nach Handelsrecht** zur Buchführung verpflichtet ist gemäß:

- §§ 238 - 339 HGB
- §§ 150, 152, 158, 160 AktG
- §§ 41 - 42a GmbHG
- § 33 GenG

► **Außerdem** ist nach § 141 AO buchführungspflichtig, wer:

- einen **Gesamtumsatz** von mehr als 500.000 € hat oder
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem **Wirtschaftswert** gemäß § 46 BewG von mehr als 25.000 € hat oder
- einen **Gewinn** aus Gewerbebetrieb oder Land- und Forstwirtschaft von mehr als 50.000 € im Kalenderjahr erzielt.

### 1.2.1.1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Eine Buchführung ist ordnungsmäßig, sofern sie den Grundsätzen des Handelsrechts entspricht. Das ist der Fall, wenn die für eine kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt werden, die Bücher förmlich in Ordnung sind und der Inhalt sachlich richtig ist. Daraus ergeben sich die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**:

- Die **materielle Ordnungsmäßigkeit**, welche die Forderung nach **Richtigkeit** und **Vollständigkeit** der Aufzeichnungen beinhaltet. Das bedeutet, dass:
  - Geschäftsvorfälle, die stattgefunden haben, aufzuzeichnen sind
  - Geschäftsvorfälle richtig aufzuzeichnen sind
  - Geschäftsvorfälle nicht aufgezeichnet werden, die nicht stattgefunden haben.
- Die **formelle Ordnungsmäßigkeit**, die ermöglichen soll, dass ein sachverständiger Dritter sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögenslage des Unternehmens verschaffen kann. Es geht somit um die **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** die erreicht werden kann durch:

<b>Organisation der Buchführung</b>	Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen.	§ 146 Abs. 1 AO
	Keine Buchung darf ohne Beleg erfolgen.	§ 146 Abs. 1 AO
	Die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu führen und aufzubewahren.	§ 146 Abs. 2 AO
	Die Buchungen und sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind in einer lebenden Sprache vorzunehmen. Bei Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen muss im Einzelfall deren Bedeutung festliegen.	§ 146 Abs. 3 AO

<b>Organisation der Buchführung</b>	Die Buchungen oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.	§ 146 Abs. 4 AO
	Die Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden.	§ 146 Abs. 5 AO
	Bücher, Aufzeichnungen, Inventare, Buchungsbelege, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanzen sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen sind zehn Jahre aufzubewahren.	§ 147 Abs. 3 AO
	Handels- oder Geschäftsbriefe, Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind sechs Jahre aufzubewahren.	§ 147 Abs. 3 AO
	Seit 2002 sind die Anforderungen an die Aufbereitung digitaler Daten gestiegen. Es ist nicht mehr ausreichend, dass die Unterlagen ausdrückbar oder maschinell lesbar sind, sondern sie müssen auch maschinell auswertbar, d. h. selektier-, sortier- oder filterbar sein.	§ 147 Abs. 2 AO
<b>Buchführungssystem und Arten geführter Bücher</b>	<p>Jeder Buchführung muss eine <b>Systematik</b> zu Grunde liegen. Das Unternehmen kann grundsätzlich zwischen einfacher und doppelter Buchführung wählen.</p> <p><b>Kapitalgesellschaften</b> und <b>Genossenschaften</b> wird durch Gesetz vorgeschrieben, die doppelte Buchführung zu verwenden, da nur durch sie die Gewinn- und Verlustermittlung mittels Erfolgsrechnung vorgenommen werden kann.</p> <p>Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nicht abhängig vom gewählten Buchführungssystem, sondern von den unter Beachtung der Art und Größe des Unternehmens zu führenden Büchern.</p>	

## Aufgabe 1 > Seite 447

### 1.2.1.1.2 Betriebsbuchhaltung

Die Betriebsbuchhaltung bietet die Grundlage dafür, die Kostenrechnung buchhalterisch – d. h. kontenmäßig – zu bewerkstelligen, indem sie die innerbetrieblichen Vorgänge rechnerisch erfasst. Deshalb wird sie begrifflich mit der Kostenrechnung gleichgesetzt.

Für die Gestaltung der Betriebsbuchhaltung gibt es keine rechtlichen Vorschriften. Sie wird grundsätzlich nur für interne Zwecke des Unternehmens erstellt und außenstehenden Personen oder Institutionen nicht zugänglich gemacht.

Eine **Ausnahme** stellen öffentliche Aufträge dar, die zu kostendeckenden Preisen vergeben werden. Bei ihnen ist der Auftragnehmer verpflichtet, die Daten seiner Betriebsbuchhaltung – also der Kostenrechnung – dem Auftraggeber offenzulegen, z. B. wegen der Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (VPöA) und der damit verbundenen Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten (LSP).

Die Betriebsbuchhaltung reicht aber nicht aus, um alle kostenrechnerisch notwendigen Fragen hinreichend zu beantworten. So ist sie z. B. **nicht geeignet** als aussagekräftige, kurzfristige Erfolgsrechnung zu dienen. Dazu bedarf es zusätzlicher statistischer Aufstellungen außerhalb der Betriebsbuchhaltung.

Ihren Niederschlag findet die Betriebsbuchhaltung – wie auch die zuvor beschriebene Finanzbuchhaltung – in dem vom Unternehmen gewählten **Kontenrahmen**, dessen Aufbau unterschiedlich gestaltet sein kann.

### 1.2.1.2 Aufbau

Seit langem beschäftigen sich Staat und Verbände mit einheitlichen Regelungen, die den Aufbau der Buchhaltung betreffen. Über viele Jahre war der 1951 vorgeschlagene **Gemeinschaftskontenrahmen industrieller Verbände (GKR)** bedeutsam. Er wurde im Verlaufe der 70er-Jahre insbesondere abgelöst von:

- ▶ **Industriekontenrahmen**
- ▶ **DATEV-Kontenrahmen.**

#### 1.2.1.2.1 Industriekontenrahmen (IKR)

Der Industriekontenrahmen (IKR) wird seit 1970 vom Bundesverband der *Deutschen Industrie e. V. (BDI)* zur Verwendung empfohlen. Im Jahre 1986 hat der BDI eine Neufassung des Industriekontenrahmens veröffentlicht, die daraufhin von vielen Unternehmen angenommen wurde. Der Neufassung lagen das Bilanzrichtlinien-Gesetz und die sich daraus ergebenden ergänzenden Vorschriften für den Abschluss der Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) zu Grunde.

Der Industriekontenrahmen umfasst die folgenden zehn **Kontenklassen** – siehe ausführlich S. 439 ff.:

<b>Klasse 0</b>	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
<b>Klasse 1</b>	Finanzanlagen
<b>Klasse 2</b>	Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung
<b>Klasse 3</b>	Eigenkapital und Rückstellungen
<b>Klasse 4</b>	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung
<b>Klasse 5</b>	Erträge
<b>Klasse 6</b>	Betriebliche Aufwendungen
<b>Klasse 7</b>	Weitere Aufwendungen
<b>Klasse 8</b>	Ergebnisrechnungen
<b>Klasse 9</b>	Kosten- und Leistungsrechnung

Somit sind die Klassen 0 - 8 für die Finanzbuchhaltung vorgesehen, die Klasse 9 für die Betriebsbuchhaltung:

Finanzbuchhaltung									Betriebsbuchhaltung
Kl. 0	Kl. 1	Kl. 2	Kl. 3	Kl. 4	Kl. 5	Kl. 6	Kl. 7	Kl. 8	Kl. 9

Als besondere **Merkmale** des Industriekontenrahmens lassen sich nennen:

- ▶ Die Gliederung des Industriekontenrahmens erfolgt nach dem Zweikreisystem, wobei die Rechnungskreise unterschieden werden:

<b>Rechnungskreis I</b>	Er enthält in den Kontenklassen 0 - 8 die Konten der <b>Geschäfts- oder Finanzbuchführung</b> .
<b>Rechnungskreis II</b>	In der Kontenklasse 9 des selbstständigen Rechnungskreises II kann die <b>Betriebsbuchführung</b> erfolgen.

- ▶ Die Finanzbuchhaltung (Klassen 0 - 8) ist nach dem **Abschlussgliederungsprinzip** aufgebaut, während die Betriebsbuchhaltung (Klasse 9), in der die Kosten und Leistungen verrechnet werden, nach dem **Prozessgliederungsprinzip** geordnet ist.
- ▶ Die **Gliederung** der Kontenklassen und Kontengruppen sowie deren Bezeichnungen sind an die in den § 266 HGB und § 275 HGB vorgegebene Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung der Kapitalgesellschaften angepasst. Damit lassen sich alle Abschluss-, Revisions- und Prüfungsarbeiten rationell und kostengünstig durchführen.

- Die **Kontenklasse 9** sieht nur eine grobe Kontengliederung vor, die entsprechend den betriebsindividuellen Bedürfnissen ausgestaltet werden kann. Die **Kosten- und Leistungsrechnung** weist als Kontengruppen auf:

<b>Kontengruppe 90</b>	Unternehmensbezogene Abgrenzungen
<b>Kontengruppe 91</b>	Kostenrechnerische Korrekturen
<b>Kontengruppe 92</b>	Kostenarten und Leistungsarten
<b>Kontengruppe 93</b>	Kostenstellen
<b>Kontengruppe 94</b>	Kostenträger
<b>Kontengruppe 95</b>	Fertige Erzeugnisse
<b>Kontengruppe 96</b>	Interne Lieferungen und Leistungen sowie deren Kosten
<b>Kontengruppe 97</b>	Umsatzkosten
<b>Kontengruppe 98</b>	Umsatzleistungen
<b>Kontengruppe 99</b>	Ergebnisausweise

Die Kontenklasse 9 des Industriekontenrahmens hat für die Praxis **wenig Bedeutung**, da die Kontengruppen anderweitig berücksichtigt werden:

- Kontengruppen 90, 91, 92 durch die Ergebnistabelle
- Kontengruppe 93 durch den Betriebsabrechnungsbogen
- Kontengruppen 94, 95, 96 durch die Kostenträgerrechnung
- Kontengruppen 97, 98, 99 durch die Kostenträgerzeitrechnung und Kostenträgerergebnisrechnung.

### 1.2.1.2.2 DATEV-Kontenrahmen

Die DATEV als Datenverarbeitungsorganisation der steuerberatenden Berufe entwickelte für ihre Zwecke eigene Kontenrahmen, die heute weite Verbreitung gefunden haben, da die Steuerberater diese vielfach für ihre Mandanten verwenden. Bedeutsam sind (*Rutschmann/Rutschmann, Zschenderlein*):

- Der **SKR 03**, der sich zwar am Gliederungsprinzip des Bilanzrichtliniengesetzes orientiert, aber noch immer nach dem inzwischen nicht mehr genutzten Gemeinschaftskontenrahmen aufgebaut ist. Er umfasst als **Kontenklassen**:

<b>Kontenklasse 0</b>	Anlage- und Kapitalkonten
<b>Kontenklasse 1</b>	Finanz- und Privatkonten
<b>Kontenklasse 2</b>	Abgrenzungskonten
<b>Kontenklasse 3</b>	Wareneingangs- und Bestandskonten
<b>Kontenklasse 4</b>	Betriebliche Aufwendungen
<b>Kontenklasse 5</b>	–
<b>Kontenklasse 6</b>	–

<b>Kontenklasse 7</b>	Bestände an Erzeugnissen
<b>Kontenklasse 8</b>	Erlöskonten
<b>Kontenklasse 9</b>	Vortrags-, Kapitalkonten - Statistische Konten

- Der **SKR 04**, der mit dem Industriekontenrahmen vergleichbar ist, indem er konsequent am Bilanzrichtliniengesetz ausgerichtet ist und damit dem **Abschlussgliederungsprinzip** gerecht wird. Seine Kontenklassen sind:

<b>Kontenklasse 0</b>	Anlagevermögenskonten
<b>Kontenklasse 1</b>	Umlaufvermögenskonten
<b>Kontenklasse 2</b>	Eigenkapitalkonten
<b>Kontenklasse 3</b>	Fremdkapitalkonten
<b>Kontenklasse 4</b>	Betriebliche Erträge
<b>Kontenklasse 5</b>	Betriebliche Aufwendungen (Material, bezogene Leistungen)
<b>Kontenklasse 6</b>	Betriebliche Aufwendungen (Personal, Abschreibungen, Sonstige)
<b>Kontenklasse 7</b>	Weitere Erträge und Aufwendungen
<b>Kontenklasse 9</b>	Vortrags-, Kapitalkonten - statistische Konten

### 1.2.1.3 Organisation

Die Buchhaltung lässt sich grundsätzlich in unterschiedlicher Weise organisieren. Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung können – wie bereits angesprochen – eine Einheit oder zwei in sich geschlossene Kreise bilden. Dementsprechend werden als Systeme der Buchhaltung unterschieden:

- **Einkreisystem**
- **Zweikreisystem.**

#### 1.2.1.3.1 Einkreisystem

Beim Einkreisystem bilden die Finanzbuchhaltung und die Betriebsbuchhaltung eine **organisatorische Einheit**. Die Verrechnung der Kosten erfolgt von Kontenklasse zu Kontenklasse in einem in sich geschlossenen Abrechnungskreis.

Während bei dem früher verwendeten GKR das Einkreisystem eingesetzt werden konnte, ist im **IKR** ein Einkreisystem nicht vorgesehen. Soll es dennoch praktiziert werden, sind doppelte Buchungen von der Finanzbuchhaltung in die Betriebsbuchhaltung vorzunehmen, zum Ende der Rechnungsperiode ist das Ergebnis der Klasse 9 dann in die Finanzbuchhaltung zurückzubuchen.

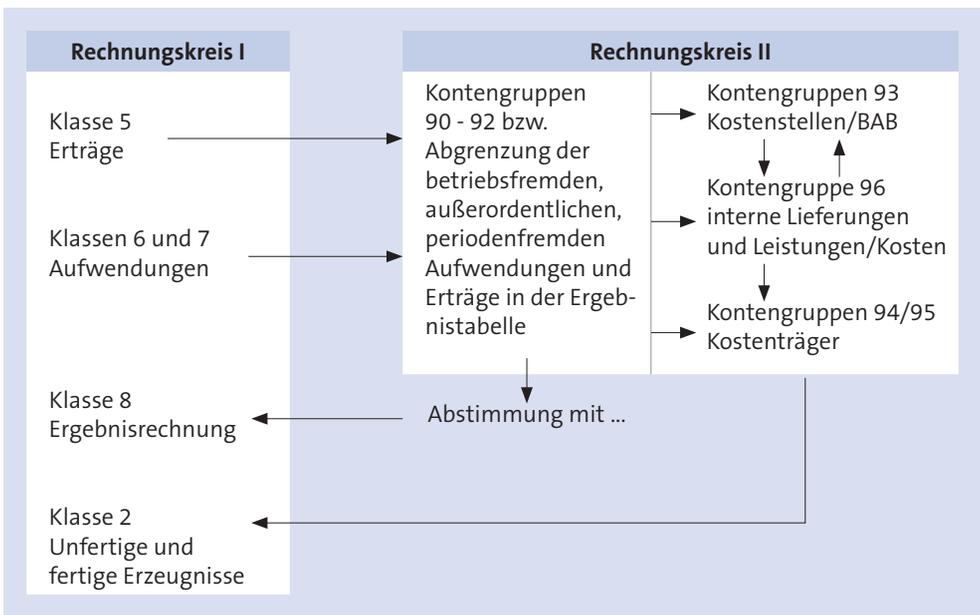
Das Einkreisystem hat den **Nachteil**, dass der Abschluss der Finanzbuchhaltung den Abschluss der Betriebsbuchhaltung erfordert.

### 1.2.1.3.2 Zweikreissystem

Beim Zweikreissystem sind die Finanzbuchhaltung und die Betriebsbuchhaltung organisatorisch voneinander getrennt. Sie bilden **zwei Kreise**, die völlig in sich geschlossen sind. Die Verbindung zwischen beiden Kreisen erfolgt mithilfe von Spiegelbild- oder Übergangskonten:

- ▶ **Spiegelbildkonten** werden geführt, wenn keine formalen Zusammenhänge zwischen der Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung bestehen und die Konten bei der Buchhaltungen getrennt voneinander zu dem GuV-Konto bzw. Schlussbilanzkonto abgeschlossen werden. Dazu benötigt die Betriebsbuchhaltung ihr eigenes Abschlusskonto.
- ▶ **Übergangskonten** schaffen den Zusammenhang zwischen Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung, indem die Finanzbuchhaltung über ein Übergangskonto „Betriebsbuchhaltung“ und die Betriebsbuchhaltung über ein Übergangskonto „Finanzbuchhaltung“ verfügt. Jede der Buchhaltungen verfügt somit über ein Abschlusskonto.

Im **IKR** ist das Zweikreissystem durch die Gestaltung des Kontenrahmens vorgegeben. Die Kostenverrechnung wird in folgender Weise durchgeführt:



In der Praxis haben als Systeme der Buchhaltung hohe **Verbreitung** (Langenbeck):

- ▶ das Einkreissystem mit ausgegliederter tabellarisch gestalteter Kostenrechnung
- ▶ das Zweikreissystem mit der kontenmäßigen Finanzbuchhaltung neben der Betriebsbuchhaltung als tabellarisch gestalteter Kostenrechnung.

## 1.2.2 Kostenrechnung

Mithilfe der Kostenrechnung wird der Werteverzehr erfasst, der durch die betriebliche Leistungserstellung und Leistungsverwertung gegeben ist. Als integrativer Bestandteil ist ihr die **Leistungsrechnung** eingegliedert, wodurch die Kostenrechnung zu einer **kalkulatorischen Erfolgsrechnung** wird.

Die Kostenrechnung kann buchhalterisch durchgeführt werden, d. h. im Rahmen der Betriebsbuchhaltung. Da diese aber nicht ausreicht, um alle kostenrechnerisch notwendigen Fragen zu beantworten, bedarf die Kostenrechnung – wie schon angesprochen – zusätzlicher statischer Aufstellungen außerhalb der Betriebsbuchhaltung.

Das aus der Buchhaltung abgeleitete **Betriebsergebnis** repräsentiert den kalkulatorischen Erfolg des Unternehmens als Differenz jährlich erzielter Erlöse (Leistungen) und in diesem Zeitraum verursachter Kosten. Dabei gliedert die **Betriebsergebnisrechnung** die Gesamtkosten nach produktionsfaktorbezogenen Kosten und nicht nach Kosten, die von den einzelnen Erzeugnissen oder Erzeugnisgruppen verursacht wurden.

Die buchhalterische Ermittlung des Betriebsergebnisses im Rahmen der Betriebsergebnisrechnung ist nicht nur aus diesem Grunde ungeeignet, die Wirtschaftlichkeit laufend zu gewährleisten, sondern es ist auch die Jahresfrist, in der die Erstellung geschieht.

Deshalb wird der leistungsbezogene Erfolg des Unternehmens statistisch-tabellarisch in kleineren Zeiträumen festgestellt, die häufig einen Monat betragen, weshalb von einer **kurzfristigen Erfolgsrechnung** gesprochen wird. Sie ermöglicht es, die Kosten und Erlöse den einzelnen Erzeugnissen oder Erzeugnisgruppen zuzurechnen sowie Aufschlüsse über leistungsbezogene Erfolge zu erlangen nach:

- ▶ Produktionsbereichen
- ▶ Absatzwegen
- ▶ Kundengruppen
- ▶ Absatzgebieten.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung ist heute bei EDV-mäßiger Durchführung ohne Weiteres möglich, wenn z. B. die Auftragsnummern (Kostenträgernummern) entsprechende Klassifizierungsmerkmale enthalten.

Die Kostenrechnung ist zu einem erheblichen Teil eine **Zeitrechnung**, hat im Hinblick auf die ihr obliegende Kalkulation der Leistungen aber auch den Charakter einer **Stückrechnung**. Die sich ihr stellenden Aufgaben, ihr grundsätzlicher Aufbau und ihre nutzbaren Systeme werden auf S. 73 ff. im Überblick dargestellt.

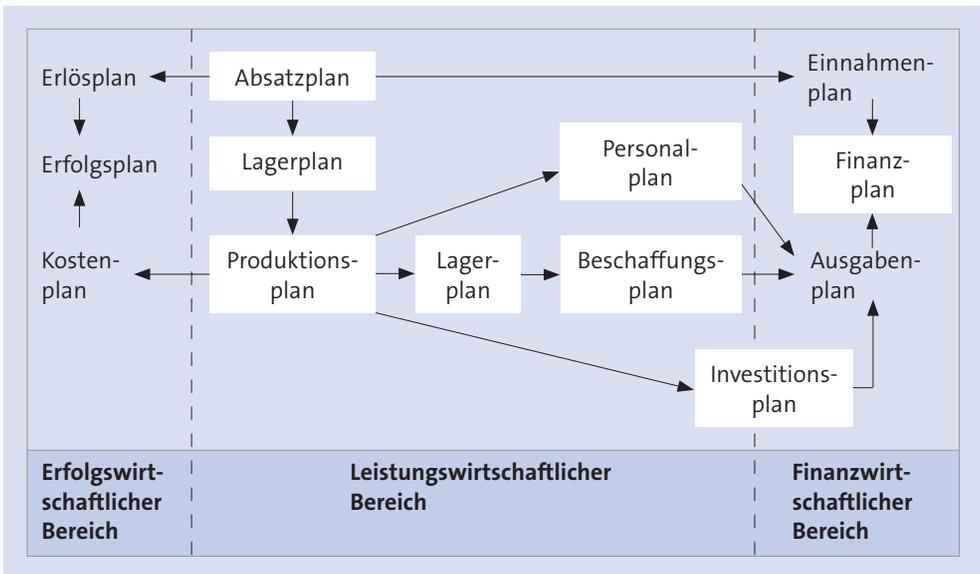
### 1.2.3 Planungsrechnung

Mithilfe der Planungsrechnung wird angestrebt, das betriebliche Geschehen den Einwirkungen des Zufalls und der Ungewissheit zu entziehen. Sie berücksichtigt Tatbestände der Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft, die sich aufgrund innerbetrieblicher und außerbetrieblicher Faktoren einstellen. Dabei kann sie nicht auf die Daten des Rechnungswesens verzichten.

Für die Planungsrechnung ist ein **geschlossenes Planungssystem** erforderlich, dessen Geschlossenheit und Funktionsfähigkeit wesentlich davon abhängen, dass **sämtliche Teilbereiche** des Unternehmens planerisch erfasst werden, d. h. es sind sowohl der leistungswirtschaftliche und finanzwirtschaftliche Bereich als auch der erfolgswirtschaftliche Bereich planerisch einzubeziehen.

Das ist schon deshalb zwingend notwendig, weil die einzelnen **Pläne** des Unternehmens **wechselseitig** voneinander **abhängig** sind. Veränderungen, die sich in einem Teilplan ergeben, schlagen sich vielfach auch in anderen Teilplänen nieder.

Als Pläne und Abhängigkeiten umfasst das Planungssystem:



Die Abhängigkeiten der Teilpläne voneinander erschweren die Planungsrechnung, weshalb versucht wird, das **Interdependenzproblem** auf zwei Wegen zu lösen:

- Bei der **simultanen Planerstellung** erfolgt die gleichzeitige Planung der Rechnungsgrößen, z. B. erfolgswirtschaftlich gesehen der Kosten und Erlöse. Dabei wird der gesamte betriebliche Prozess in ein Gleichungssystem gebracht und unter Beachtung von Nebenbedingungen ein Optimum ermittelt. Bisher ist es aber nicht gelungen, ein operationales Gesamtplanungsmodell zu erstellen.

- ▶ Deshalb wird in der Praxis eine **sukzessive Planerstellung** vorgenommen, bei der die Planung mit dem Teilplan begonnen wird, dem die größte Bedeutung zugemessen wird. Aus diesem Teilplan werden dann die übrigen Teilpläne abgeleitet. Dem Unternehmen bleibt kaum eine andere Möglichkeit als eine sukzessive Erstellung des Finanzplanes vorzunehmen.

In den meisten Fällen dient der Absatzplan als Ausgangspunkt der betrieblichen Planung. Aus ihm lässt sich entnehmen, welche Erzeugnisse und Waren nach Art, Menge und Zeit abgesetzt werden sollen und zu welchen Erlösen der Absatz führen soll. Darauf können die Folgepläne erstellt werden.

Wenn in einem Teilbereich des Unternehmens ein Engpass besteht, beispielsweise kapazitiver Art, der nicht (ohne Weiteres) behoben werden kann oder soll, muss der Ausgangspunkt der Planung der Engpassbereich sein.

Die Planungsrechnung dient der **Vorbereitung von Entscheidungen**, die sich auf alle Bereiche des Unternehmens beziehen können. Problemstellungen sind z. B.:

- ▶ Ermittlung optimaler Beschaffungsmengen
- ▶ Ermittlung optimaler Fertigungsprogramme
- ▶ Ermittlung optimaler Fertigungsverfahren
- ▶ Ermittlung optimaler Sortimente
- ▶ Ermittlung optimaler Absatzwege
- ▶ Ermittlung optimaler Kapitalstrukturen.

#### 1.2.4 Statistik

Die Statistik stellt ein weiteres Gebiet des Rechnungswesens dar. Mit ihrer Hilfe sollen der Zustand und die Entwicklung des Unternehmens beobachtet, beschrieben und analysiert werden. Der Unternehmensleitung hat sie Daten und Methoden für Zwecke der Planung und Prognose zur Verfügung zu stellen sowie eine Kontrolle darüber zu ermöglichen, inwieweit die betrieblichen Ziele erfüllt werden.

Dazu wird eine Vielzahl von Einzelercheinungen gesammelt, nach bestimmten Merkmalen gruppiert und in tabellarischer oder grafischer Form bzw. in Form von Kennzahlen wiedergegeben. Die Statistik hat vor allem die Funktion einer **Vergleichsrechnung**, wobei der Vergleich vorgenommen werden kann als:

- ▶ **Zeitvergleich**, bei dem ausgewählte Zahlen zweier oder mehrerer Rechnungsperioden miteinander verglichen werden, z. B. der abgelaufenen Rechnungsperiode mit früheren Rechnungsperioden.
- ▶ **Verfahrensvergleich**, bei dem alternative Verfahren(sweisen) – z. B. unterschiedliche Fertigungsverfahren oder unterschiedliche Vertriebswege – hinsichtlich ihrer Vorteilhaftigkeit für das Unternehmen miteinander verglichen werden.

- ▶ **Soll-Ist-Vergleich**, bei dem vorgegebene Werte nach Ablauf eines bestimmten Zeitraumes mit den tatsächlichen Werten verglichen und die Abweichungen von Soll- und Ist-Werten einer Ursachenanalyse unterzogen werden.
- ▶ **Zwischenbetrieblicher Vergleich** oder **Betriebsvergleich**, bei dem gleich oder ähnlich strukturierte Unternehmen anhand geeigneter Kennzahlen miteinander verglichen werden, was aber nicht unproblematisch ist, da nur selten vollkommen gleiche Ausgangssituationen gegeben sind.

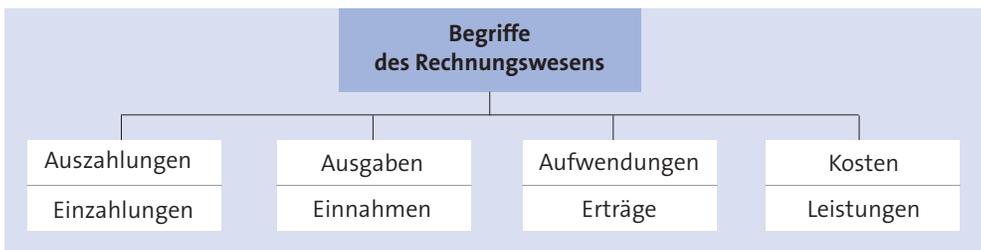
Statistisch lassen sich alle **Bereiche** des Unternehmens erfassen. Von besonderer Bedeutung können z. B. als Statistiken sein:

- ▶ Einkaufsstatistiken
- ▶ Lagerstatistiken
- ▶ Verkaufsstatistiken
- ▶ Personalstatistiken
- ▶ Kostenstatistiken
- ▶ Erfolgsstatistiken.

Betriebliche Statistiken vermitteln in konzentrierter Form einen Einblick in wesentliche Entwicklungen eines Unternehmens.

### 1.3 Begriffe

Grundlegende Begriffe des Rechnungswesens sind vor allem:



#### 1.3.1 Auszahlungen – Einzahlungen

Auszahlungen und Einzahlungen erfolgen mithilfe liquider Mittel:

- ▶ Die **Auszahlungen** sind der tatsächliche Zahlungsmittelabfluss aus dem Unternehmen, der in Form von Bargeld oder von Banküberweisungen erfolgen kann.

## Beispiele

Barentnahmen, geleistete Vorauszahlungen, Barkäufe, gewährte Barkredite

- Unter **Einzahlungen** sind dementsprechend sämtliche Zuflüsse an Zahlungsmitteln zu verstehen, also ebenfalls in Form von Bargeld oder von Banküberweisungen.

## Beispiele

Bareinlagen, erhaltene Barkredite, erhaltene Vorauszahlungen, Barverkäufe

Auszahlungen und Einzahlungen werden in der **Finanzbuchhaltung** erfasst.

### 1.3.2 Ausgaben – Einnahmen

Die Ausgaben und Einnahmen finden ebenfalls in der **Finanzbuchhaltung** ihren Niederschlag. Sie unterscheiden sich von den Auszahlungen und Einzahlungen jedoch dadurch, dass die tatsächlichen Abflüsse oder Zuflüsse von Zahlungsmitteln um Forderungen bzw. Schulden berichtigt sind.

Ausgaben und Einnahmen entstehen durch **schuldrechtliche Verpflichtungen**, beispielsweise Kaufverträge, ohne dass im Zeitpunkt eines Vertragsschlusses entsprechende Auszahlungen oder Einzahlungen erfolgen müssen.

- **Ausgaben** vermindern das Geldvermögen eines Unternehmens.

Auszahlungen	
+ Forderungsabgänge	
+ <u>Schuldenzugänge</u>	
= <b>Ausgaben</b>	

## Beispiel

Die Electronic AG kauft am 01.03.2013 Waren im Werte von 50.000 €. Das Zahlungsziel beträgt drei Wochen und wird voll ausgeschöpft. Damit hat die Electronic AG am 01.03.2013 folgende Ausgaben:

Auszahlungen	0 €
+ Forderungsabgänge	0 €
+ <u>Schuldenzugänge</u>	50.000 €
= <b>Ausgaben</b>	<b>50.000 €</b>

Erst nach drei Wochen werden Auszahlungen von 50.000 € geleistet. Die Schulden der Electronic AG vermindern sich entsprechend.

► **Einnahmen** stellen Zugänge des Geldvermögens eines Unternehmens dar:

Einzahlungen	
+ Forderungszugänge	
+ <u>Schuldenabgänge</u>	
<b>= Einnahmen</b>	

### Beispiel

Der Lieferant der Electronic AG hat am 01.03.2013 Waren für 50.000 € mit einem Zahlungsziel von drei Wochen verkauft:

Einzahlungen	0 €
+ Forderungszugänge	50.000 €
+ <u>Schuldenabgänge</u>	0 €
<b>= Einnahmen</b>	<b>50.000 €</b>

Die Einnahmen führen erst drei Wochen später zu Einzahlungen.

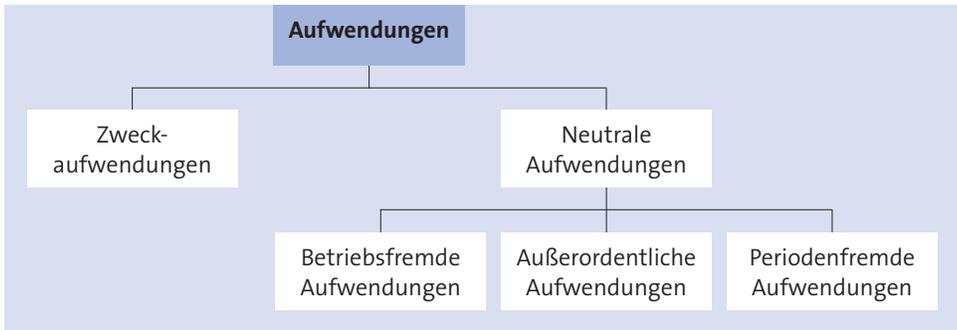
## Aufgabe 2 > Seite 447

### 1.3.3 Aufwendungen – Erträge

Ausgaben und Einnahmen für erhaltene oder abgegebene Leistungen sind Aufwendungen oder Erträge, wenn sie bestimmten Rechnungsperioden zugerechnet werden. Sie werden – wie die zuvor genannten Begriffe – in der **Finanzbuchhaltung** erfasst und sind der **Erfolgsrechnung** zuzurechnen, weshalb sie in der GuV-Rechnung des Jahresabschlusses zu finden sind:

	<b>GuV-Rechnung</b>	
	Aufwendungen	Erträge

► **Aufwendungen** sind der Wertverzehr für Güter und Dienstleistungen innerhalb einer bestimmten Rechnungsperiode, der nicht nur der Erfüllung des Betriebszweckes, also der Leistungserstellung und Leistungsverwertung, dient. Sie müssen mit den Ausgaben wertmäßig nicht übereinstimmen und können verschiedene **Ursachen** haben. Dementsprechend unterscheidet man:



**Zweckaufwendungen**, die auch **Betriebsaufwendungen** genannt werden, entstehen bei der Leistungserstellung und Leistungsverwertung. Sie beziehen sich also ausschließlich auf die Erfüllung des Betriebszweckes und sind deckungsgleich mit den Kosten in der Kostenrechnung.

### Beispiele

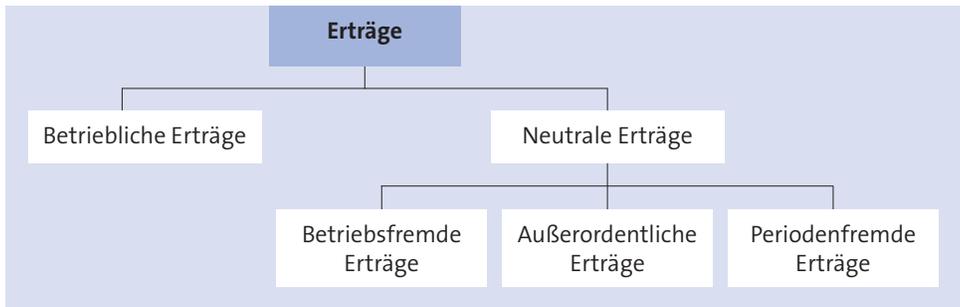
Verbrauch von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Löhne, Gehälter, Aufwendungen für bezogene Leistungen (§ 275 Abs. 2 HGB)

**Neutrale Aufwendungen** dienen grundsätzlich nicht der Realisierung des Betriebszweckes. Sie werden deshalb in der Kostenrechnung nicht angesetzt. Sie sind:

<b>Betriebsfremde Aufwendungen</b>	<p>Bei ihnen besteht kein Zusammenhang mit der Leistungserstellung und Leistungsverwertung, der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit.</p> <p><b>Beispiele:</b> Spenden, Aufwendungen für Sanierungen, Aufwendungen für Umwandlungen, Abschreibungen auf Finanzanlagen, Verluste aus dem Abgang von Wertpapieren</p>
<b>Außerordentliche Aufwendungen</b>	<p>Sie werden zwar durch die Leistungserstellung und Leistungsverwertung verursacht, sie fallen aber <b>unregelmäßig</b> oder nur <b>vereinzelt</b> an, sodass sie in der Kostenrechnung aus Gründen der Vergleichbarkeit der Rechnungsperioden nicht angesetzt werden.</p> <p><b>Beispiele:</b> Verkauf einer Maschine unter Buchwert, insolvenzbedingte Forderungsverluste</p>
<b>Periodenfremde Aufwendungen</b>	<p>Dabei handelt es sich um Aufwendungen, die durch die Leistungserstellung und Leistungsverwertung entstehen, jedoch erst in einer <b>späteren Rechnungsperiode</b> anfallen.</p> <p><b>Beispiele:</b> Steuernachzahlung, Prozesskosten für einen im Vorjahr abgeschlossenen Prozess</p>

- **Erträge** sind der Wertzuwachs durch erstellte Güter und Dienstleistungen innerhalb einer bestimmten Rechnungsperiode, der nicht nur auf der Erfüllung des

Betriebszweckes, also auf der Leistungserstellung und Leistungsverwertung, beruht. Sie müssen mit den Erträgen und Einnahmen wertmäßig nicht übereinstimmen. Zu unterscheiden sind:



**Betriebliche Erträge** werden durch die Leistungserstellung und Leistungsverwertung erzielt und beziehen sich ausschließlich auf die Erfüllung des Betriebszweckes. Sie werden als **Leistungen** den Kosten gegenübergestellt und können sein:

<b>Umsatzerlöse</b>	Sie werden durch den Verkauf der Güter oder Dienstleistungen erzielt, wobei Einzahlungen in der betreffenden Periode nicht erfolgen müssen (Umsatzleistungen).
<b>Innerbetriebliche Erträge</b>	Sie erfolgen durch selbst erstellte Güter oder Wert erhöhende Reparaturen, die zu aktivieren sind, d. h. auf der Aktiv-Seite der Bilanz aufgenommen werden müssen, wenn sie nicht in der gleichen Rechnungsperiode verbraucht werden.  <b>Beispiele:</b> aktivierte Eigenleistungen, Bestandsmehrungen als Lagerleistung
<b>Nebenerlöse</b>	Sie ergeben sich aus dem Verkauf von Abfallprodukten als sonstige betriebliche Erträge, beispielsweise von Schrott.

**Neutrale Erträge** resultieren grundsätzlich nicht aus der Erstellung und Verwertung der Güter und Dienstleistungen. Sie dienen dementsprechend nicht dem Betriebszweck. Zu unterscheiden sind:

<b>Betriebsfremde Erträge</b>	Bei ihnen besteht keinerlei Zusammenhang mit der Leistungserstellung und Leistungsverwertung.  <b>Beispiele:</b> Gewinne aus Wertpapieren, erhaltene Spenden, Schenkungen, Gewinne aus Beteiligungen
<b>Außerordentliche Erträge</b>	Sie stehen in Zusammenhang mit der Leistungserstellung und Leistungsverwertung, fallen aber <b>unregelmäßig</b> und nur <b>vereinzelt</b> an.  <b>Beispiel:</b> Verkauf einer Maschine über Buchwert
<b>Periodenfremde Erträge</b>	Sie entstehen durch die Leistungserstellung und Leistungsverwertung, erfolgen jedoch erst in einer <b>späteren Periode</b> erfolgen.  <b>Beispiel:</b> Rückerstattung von Steuern

### 1.3.4 Kosten – Leistungen

Kosten und Leistungen sind Begriffe der **Betriebsbuchhaltung**. Sie werden in der Kostenrechnung einschließlich der ihr eingegliederten Leistungsrechnung verwendet.

- **Kosten** sind allgemein der wertmäßige Verzehr von Produktionsfaktoren zur Leistungserstellung und Leistungsverwertung sowie zur Sicherung der dafür notwendigen betrieblichen Kapazitäten. Sie können unterschiedlich definiert werden:

<b>Pagatorischer Kostenbegriff</b>	<p>Bei ihm ist der Verbrauch von Produktionsfaktoren so zu bewerten, dass die Kostensumme mit den Auszahlungen für die Produktionsfaktoren insgesamt übereinstimmt.</p> <p>Das bedeutet, dass nur die tatsächlich gezahlten <b>Marktpreise</b> in die Bewertung eingehen dürfen und damit Kostenarten, für die keine Auszahlungen erfolgen, unberücksichtigt bleiben müssen.</p>
<b>Wertmäßiger Kostenbegriff</b>	<p>Er wird im vorliegenden Buch zu Grunde gelegt und enthält drei <b>Wesensmerkmale</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>► Es muss ein mengenmäßiger Güter- oder Leistungsverbrauch vorliegen.</li> <li>► Der gegebene Güter- oder Leistungsverbrauch muss <b>leistungsbezogen</b> sein.</li> <li>► Es muss eine <b>Bewertung</b> der leistungsbezogenen Verbrauchsmengen erfolgen.</li> </ul>

Im Gegensatz zum pagatorischen Kostenbegriff können beim **wertmäßigen Kostenbegriff** die Wertansätze des Güterverbrauches entsprechend dem Zweck der Kostenrechnung bestimmt werden. Sie müssen nicht mit den tatsächlichen Auszahlungen übereinstimmen.

Damit ist nicht zwangsweise der Anschaffungswert in der Kostenrechnung anzusetzen, sondern es ist ebenso möglich, einen Tageswert, Ersatzwert, Verrechnungswert oder Standardwert zu verwenden.

Der **wertmäßige Kostenbegriff** enthält aufgrund der Freiheit im Wertansatz auch Kostenteile, denen keine Aufwendungen gegenüberstehen. Er umfasst:

<b>Kosten</b>	
<b>Grundkosten</b>	<b>Zusatzkosten</b>
als der betriebsbedingte Wertverzehr für Güter und Dienstleistungen innerhalb einer bestimmten Rechnungsperiode, dem Aufwendungen gegenüberstehen.	als der betriebsbedingte Wertverzehr innerhalb einer bestimmten Rechnungsperiode, dem keine Aufwendungen gegenüberstehen.

- **Leistungen** sind das Ergebnis der betrieblichen Faktorkombination, also die in Erfüllung des Betriebszweckes erstellten Güter und Dienstleistungen. Sie stehen den wertmäßigen Kosten gegenüber:

Kosten	Leistungen
<ul style="list-style-type: none"> <li>► Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen</li> <li>► betriebsbedingt</li> <li>► bewertet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>► Erstellung von Gütern und Dienstleistungen</li> <li>► betriebsbedingt</li> <li>► bewertet</li> </ul>

In der Kostenrechnung werden die Leistungen als **Kostenträger** bezeichnet. Sie lassen sich nach mehreren Kriterien unterscheiden, beispielsweise in:

<b>Absatzleistungen</b>	Sie sind für den Markt bestimmt, z. B. erzeugte Produkte, Beratung durch einen Unternehmensberater.
<b>Lagerleistungen</b>	Sie ergeben sich aus der Erhöhung des Bestandes an unfertigen und fertigen Erzeugnissen.
<b>Eigenleistungen</b>	Sie sind für die Eigenverwendung bestimmt, z. B. selbst erstellte Maschinen, Reparaturen.

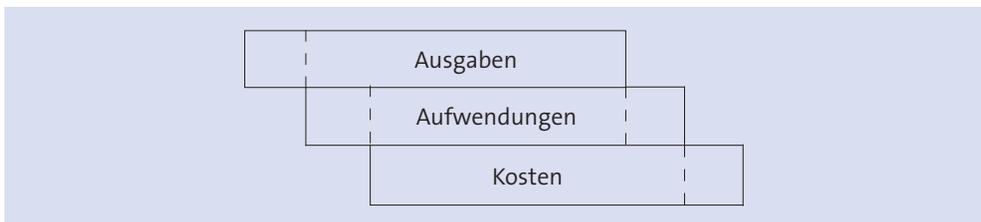
### 1.3.5 Abgrenzungen

Die Begriffe des Rechnungswesens sollen abschließend gegeneinander abgegrenzt werden:

- **Ausgaben – Aufwendungen – Kosten**
- **Einnahmen – Erträge – Leistungen.**

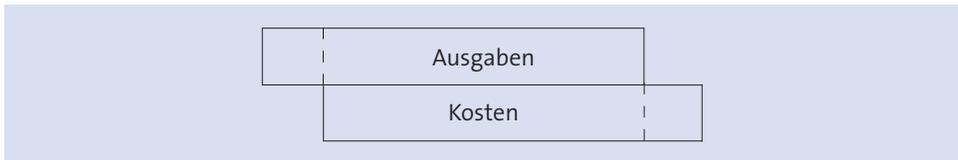
#### 1.3.5.1 Ausgaben – Aufwendungen – Kosten

Die Beziehungen zwischen Ausgaben, Aufwendungen und Kosten lassen sich schematisch in folgender Weise darstellen:



Zur näheren Erläuterung sollen die Begriffspaare Ausgaben – Kosten, Ausgaben – Aufwendungen und Aufwendungen – Kosten gegenübergestellt werden:

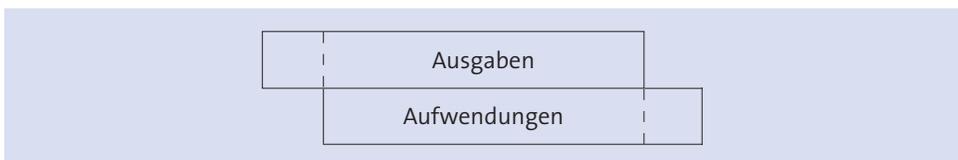
► **Ausgaben – Kosten**



Aus dem Schema ergeben sich folgende **Abgrenzungen**:

<b>Ausgaben, die keine Kosten sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>► <b>Nichtkosten</b>, z. B. Gewinnausschüttungen, Privatentnahmen, Ausgaben für nicht betriebsbedingten Verbrauch (neutraler Aufwand)</li> <li>► <b>Nochnichtkosten</b>, z. B. Kauf von Material, das in der nächsten Rechnungsperiode verbraucht wird; Kauf von Maschinen, die über mehrere Jahre abgeschrieben werden</li> </ul>
<b>Ausgaben, die Kosten sind</b>	<b>Zum Beispiel:</b> periodengerecht gezahlte Löhne, Gehälter, Kauf von Rohstoffen und Verbrauch in der gleichen Periode
<b>Kosten, die keine Ausgaben sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>► <b>Nichtausgaben</b>, z. B. Verbrauch unentgeltlich erworbener Güter für die Leistungserstellung, Zusatzkosten</li> <li>► <b>Nochnichtausgaben</b>, z. B. noch nicht in Rechnung gestellte Güter werden bereits zur Leistungserstellung verbraucht; Löhne und Gehälter werden erst am Monatsende gezahlt</li> </ul>

► **Ausgaben – Aufwendungen**



Aus dem Schema ergeben sich folgende **Abgrenzungen**:

<b>Ausgaben, die keine Aufwendungen sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>► <b>Nochnichtaufwendungen</b>, z. B. Kauf von Rohstoffen und Verbrauch in einer späteren Periode</li> <li>► <b>Nichtmehraufwendungen</b>, z. B. verbrauchte Rohstoffe werden in nächster Periode bezahlt (durch Schuldzugang)</li> <li>► <b>Nichtaufwendungen</b>, z. B. Privatentnahme in Geld (kein Güterverbrauch, erfolgsneutral)</li> </ul>
<b>Ausgaben, die Aufwendungen sind</b>	<b>Beispiel:</b> Kauf von Rohstoffen und Verbrauch der Rohstoffe in der gleichen Periode
<b>Aufwendungen, die keine Ausgaben sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>► <b>Nichtmehrausgaben</b>, z. B. Abschreibung einer früher angeschafften Maschine, Verzehr vom Lager</li> <li>► <b>Nichtausgaben</b>, z. B. Abschreibung einer geschenkten Maschine</li> </ul>

► **Aufwendungen – Kosten**

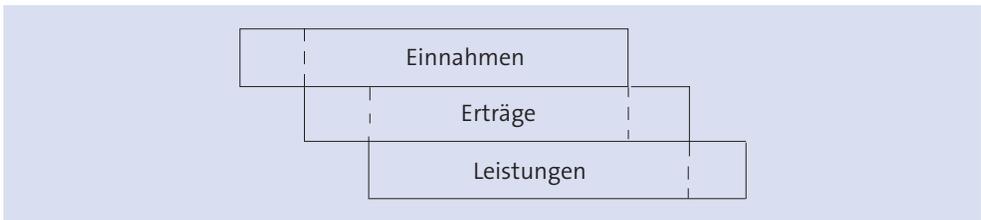


Aus dem Schema ergeben sich folgende **Abgrenzungen**:

<b>Aufwendungen, die keine Kosten sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>► <b>Betriebsfremde Aufwendungen</b>, z. B. Spenden, Aufwendungen für Sanierungen</li> <li>► <b>Außerordentliche Aufwendungen</b>, z. B. Verkauf einer Maschine unter Buchwert, Insolvenzverluste</li> <li>► <b>Periodenfremde Aufwendungen</b>, z. B. Steuernachzahlung, Prozesskosten für einen im Vorjahr abgeschlossenen Prozess</li> </ul>
<b>Aufwendungen, die Kosten sind</b>	<b>Beispiele:</b> verarbeitete Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Löhne und Gehälter, Dienstleistungen von außen
<b>Kosten, die keine Aufwendungen sind</b>	<b>Beispiele:</b> Zusatzkosten als derjenige Teil der kalkulatorischen Abschreibungen, welcher über die bilanziellen Abschreibungen hinausgeht

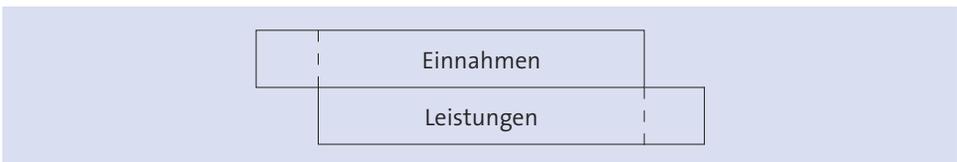
**1.3.5.2 Einnahmen – Erträge – Leistungen**

Auch die Beziehungen zwischen Einnahmen, Erträgen und Leistungen lassen sich schematisch verdeutlichen:



Dementsprechend sollen die Begriffspaare Einnahmen – Leistungen, Einnahmen – Erträge und Erträge – Leistungen gegenübergestellt werden:

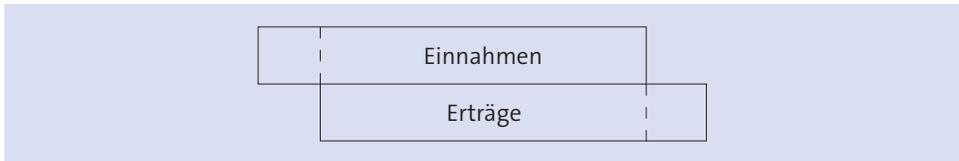
► **Einnahmen – Leistungen**



Aus dem Schema ergeben sich folgende **Abgrenzungen**:

<b>Einnahmen, die <i>keine</i> Leistungen sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Nichtleistungen</b>, z. B. Einnahmen aus Wertpapierspekulationen, Mieten für ein Wohnhaus</li> <li>▶ <b>Nochnichtleistungen</b>, z. B. Vorauszahlungen von Kunden</li> </ul>
<b>Einnahmen, die Leistungen sind</b>	<b>Beispiel:</b> verkaufte Fertigfabrikate
<b>Leistungen, die <i>keine</i> Einnahmen sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Nichteinnahmen</b>, z. B. verschenkte Fertigfabrikate</li> <li>▶ <b>Nochnichteinnahmen</b>, z. B. gelieferte Fertigfabrikate, Rechnung folgt</li> </ul>

▶ **Einnahmen – Erträge**



Als **Abgrenzungen** sind möglich:

<b>Einnahmen, die <i>keine</i> Erträge sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Nochnichterträge</b>, z. B. in Form von erhaltenen Anzahlungen (= Einzahlungen)</li> <li>▶ <b>Nichtmehrerträge</b>, z. B. Barzahlungen einer Warenforderung (= Einzahlungen)</li> <li>▶ <b>Nichterträge</b>, z. B. Rückzahlung eines gewährten Darlehens durch den Schuldner (= Einzahlung)</li> </ul>
<b>Einnahmen, die Erträge sind</b>	<b>Beispiel:</b> Verkauf von Fertigerzeugnissen, die in der Rechnungsperiode erstellt wurden
<b>Leistungen, die <i>keine</i> Einnahmen sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Nochnichteinnahmen</b>, z. B. Produktion von Fabrikaten auf Lager</li> <li>▶ <b>Nichtmehreinnahmen</b>, z. B. Lieferung von früher durch Vorauszahlung bezahlten Produkten</li> <li>▶ <b>Nichteinnahmen</b>, z. B. innerbetriebliche Leistungen wie selbst erstellte Maschinen</li> </ul>

▶ **Erträge – Leistungen**



Aus dem Schema ergeben sich folgende **Abgrenzungen**:

<b>Erträge, die keine Leistungen sind</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Betriebsfremde Erträge</b>, z. B. Zins- und Mieterträge aus nicht betriebsnotwendigem Vermögen</li> <li>▶ <b>Außerordentliche Erträge</b>, z. B. Verkauf einer Maschine über Buchwert</li> <li>▶ <b>Periodenfremde Erträge</b>, z. B. Steuerrückzahlung</li> </ul>
<b>Erträge, die Leistungen sind</b>	<b>Beispiel:</b> Erträge aus betriebsbedingter Tätigkeit als Verkauf der Fertigerzeugnisse oder Dienstleistungen
<b>Leistungen, die keine Erträge sind</b>	<b>Beispiel:</b> unentgeltlich abgegebene Fertigerzeugnisse oder Dienstleistungen

## Aufgabe 3 > Seite 447

### 1.4 Kennzahlen

Die Erreichung der Ziele des Unternehmens wird im Rechnungswesen vielfach mithilfe von Kennzahlen überprüft. Das sind Zahlen, die sich auf betriebswirtschaftlich wichtige Tatbestände beziehen und diese in konzentrierter Form darstellen. Entsprechend ihrem Aufbau lassen sich zwei **Arten** von Kennzahlen unterscheiden:

- ▶ **Absolute Kennzahlen**, das sind Einzelzahlen, Summen und Differenzen, beispielsweise der Gewinn. Sie haben nur eine **begrenzte Aussagekraft**.
- ▶ **Relative Kennzahlen**, bei denen mindestens zwei Werte zueinander in Beziehung gesetzt werden, z. B. bei Wirtschaftlichkeit, Rentabilität, Produktivität. Die Aussagekraft relativer Kennzahlen ist größer als bei den absoluten Kennzahlen.

Als besonders häufig verwendete Kennzahlen sollen erläutert werden:

- ▶ **Gewinn**
- ▶ **Wirtschaftlichkeit**
- ▶ **Produktivität**
- ▶ **Rentabilität.**

#### 1.4.1 Gewinn

Der Gewinn kann sich auf den gesamten unternehmerischen Erfolg oder auf den kostenrechnungsbezogenen Erfolg beziehen. Dementsprechend wird er auf unterschiedliche Weise ermittelt:

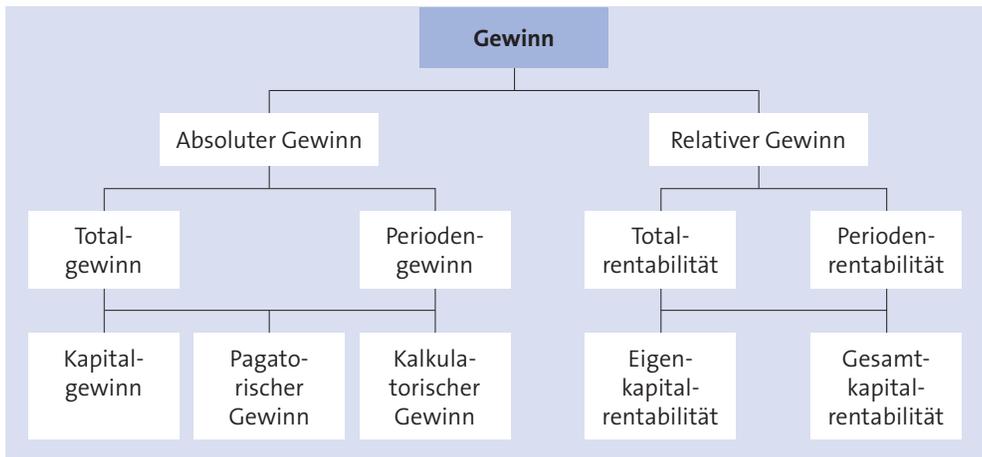
- ▶ In der **Kostenrechnung** zeigt er den internen Erfolg oder Betriebserfolg:

$$\text{Betriebserfolg} = \text{Leistungen} - \text{Kosten}$$

- In **gesamunternehmerischer Betrachtung** orientiert er sich an den handelsrechtlichen Vorschriften und zeigt das Gesamtergebnis und damit den Unternehmenserfolg:

$$\text{Unternehmenserfolg} = \text{Erträge} - \text{Aufwendungen}$$

Außerdem kann der Gewinn als absoluter und relativer, mit einer anderen Wertgröße in Beziehung gesetzter Gewinn interpretiert werden. Daraus ergeben sich als Kennzahlen:



Der **Total**gewinn und die **Total**rentabilität beziehen sich auf die gesamte Lebensdauer des Unternehmens. Der **Perioden**gewinn und die **Perioden**rentabilität umfassen nur einen Teilabschnitt der Lebensdauer des Unternehmens, nämlich eine Rechnungsperiode, z. B. ein Geschäftsjahr.

Kapitalgewinn, pagatorischer Gewinn und kalkulatorischer Gewinn lassen sich in folgender Weise begrifflich gegeneinander abgrenzen:

Kapitalgewinn		
Pagatorischer Gewinn		Fremdkapitalzinsen
Kalkulatorischer Gewinn	Eigenkapitalzinsen	Fremdkapitalzinsen

## Aufgabe 4 > Seite 448

### 1.4.2 Wirtschaftlichkeit

Die Wirtschaftlichkeit ist als das Maß für die Einhaltung des **ökonomischen Prinzips** anzusehen, das unterschiedlich formuliert werden kann:

- ▶ Als **Maximalprinzip** fordert es, mit gegebenen Mitteln einen größtmöglichen (= maximalen) Erfolg zu erzielen.
- ▶ Als **Minimalprinzip** fordert es, einen bestimmten Erfolg mit geringstmöglichen (= minimalen) Mitteln zu erreichen.

Die rechnerische Ermittlung der Wirtschaftlichkeit ist auf verschiedene Weise möglich. In der Praxis bedient man sich vor allem folgender **Formeln**:

$$\text{(Ertrags-) Wirtschaftlichkeit} = \frac{\text{Erträge}}{\text{Aufwendungen}}$$

oder

$$\text{(Kosten-) Wirtschaftlichkeit} = \frac{\text{Leistungen}}{\text{Kosten}}$$

Die Wirtschaftlichkeit ist bei beiden Formeln umso höher, je größer der Wert des sich ergebenden Quotienten ist.

#### Beispiel

Bei zwei Unternehmen A und B ist die **Kosten-Wirtschaftlichkeit** für die Rechnungsperiode 2013 zu ermitteln:

	A	B
$\frac{\text{Leistungen 2013}}{\text{Kosten 2013}}$	$\frac{10.380.000}{9.110.000} = \mathbf{1,139}$	$\frac{5.105.000}{3.980.000} = \mathbf{1,283}$

Die **Ertrags-Wirtschaftlichkeit** zweier Produkte des Unternehmens C ist zu untersuchen:

	I	II
$\frac{\text{Erträge des Produktes X in €/Stück}}{\text{Aufwendungen für das Produkt X in €/Stück}}$	$\frac{549}{398} = \mathbf{1,38}$	$\frac{298}{233} = \mathbf{1,28}$

**Nachteilig** bei dieser Berechnung ist, dass es sich um bewertete Größen handelt, die zueinander in Beziehung gesetzt werden. Bei Veränderungen der Beschaffungspreise von Produktionsfaktoren und/oder der Absatzpreise verändert sich die Wirtschaftlichkeit.

Dieser Mangel kann durch Verwendung konstanter Preise ausgeschaltet werden. Problematisch ist dann immer noch, dass alle Werte in den Gleichungen – entgegen dem Wirtschaftlichkeitsprinzip – variabel sind. Damit gibt es keine feste Bezugsbasis, die für eine aussagekräftige Beurteilung notwendig wäre.

**Zweckmäßiger** erscheint die folgende Berechnung der Wirtschaftlichkeit:

$$\text{Wirtschaftlichkeit} = \frac{\text{Sollkosten}}{\text{Istkosten}}$$

Die Wirtschaftlichkeit ist umso höher, je größer der Wert des Quotienten wird.

### Beispiel

In Einzelfertigung werden zwei Produkte erstellt. Die vorgegebenen Kosten betragen für Produkt I 990 € und für Produkt II 430 €. Tatsächlich entstehen Kosten von 894 € für Produkt I und 477 € für Produkt II.

	I	II
$\frac{\text{Sollkosten}}{\text{Istkosten}}$	$\frac{990}{894} = \mathbf{1,11}$	$\frac{430}{477} = \mathbf{0,90}$

Auch bei dieser Berechnung der Wirtschaftlichkeit muss auf mögliche Preisschwankungen geachtet werden. Die Aussagekraft einer so ermittelten Wirtschaftlichkeit ist aber wesentlich größer als bei den zuvor besprochenen Rechenweisen, sofern die Sollkosten in geeigneter Weise ermittelt werden.

### Aufgabe 5 > Seite 448

### 1.4.3 Produktivität

Die Produktivität ist ein Maß für die **mengenmäßige Ergiebigkeit** der Faktorkombination. In allgemeiner Form ergibt sich:

$$\text{Produktivität} = \frac{\text{Mengenergebnis der Faktorkombination}}{\text{Faktoreinsatzmengen}}$$

Die Produktivität als einzelne Maßzahl ermöglicht keine Aussagen. Erst durch den Vergleich mit anderen Produktivitäten, beispielsweise ähnlich strukturierter Unternehmen oder früherer Perioden, erlangt diese Kennzahl entsprechende Bedeutung.

**Nachteilig** an der oben dargestellten allgemeinen Ermittlung der Produktivität ist, dass dem Produktionsprozess viele Leistungsarten zu Grunde liegen. Damit können die Leistungen nicht in einer Einzelgröße zusammengefasst werden. Aus diesem Grunde ermittelt man **Teilproduktivitäten**, z. B. als:

$$\text{Materialproduktivität} = \frac{\text{Erzeugte Menge}}{\text{Materialeinsatz}}$$

$$\text{Arbeitsproduktivität} = \frac{\text{Erzeugte Menge}}{\text{Arbeitsstunden}^1}$$

$$\text{Betriebsmittelproduktivität} = \frac{\text{Erzeugte Menge}}{\text{Maschinenstunden}^2}$$

#### Beispiel

Bei der Maschinen GmbH liegen für einen Produkttyp folgende Daten vor:

	2012	2013
Erzeugte Menge	25.340	24.200
Materialeinsatz in kg	50.400	51.280
Arbeitsstunden	10.000	9.400
Maschinenstunden	3.600	3.570
Materialproduktivität	$\frac{25.340}{50.400} = \mathbf{0,503}$	$\frac{24.200}{51.280} = \mathbf{0,472}$
Arbeitsproduktivität	$\frac{25.340}{10.000} = \mathbf{2,534}$	$\frac{24.200}{9.400} = \mathbf{2,574}$
Betriebsmittelproduktivität	$\frac{25.340}{3.600} = \mathbf{7,039}$	$\frac{24.200}{3.570} = \mathbf{6,779}$

<sup>1</sup> oder Arbeiterzahl oder Fertigungsstunden

<sup>2</sup> oder Maschinenzahl oder Nutzfläche

Es zeigt sich, dass im Vergleich der beiden Betrachtungsperioden, dass die Materialproduktivität abgefallen, die Arbeitsproduktivität leicht angestiegen und die Betriebsmittelproduktivität erheblich geringer geworden ist.

## Aufgabe 6 > Seite 449

### 1.4.4 Rentabilität

Die Rentabilität ist das Verhältnis des Periodenerfolges zu anderen Größen. Als einzelne Maßzahl führt sie zu keiner Aussage. Erst durch den Vergleich mit anderen Rentabilitätszahlen, beispielsweise der Rentabilität ähnlich strukturierter Unternehmen oder früherer Perioden, erlangt diese Kennzahl entsprechende Bedeutung.

Eine gute Wirtschaftlichkeit oder Produktivität lässt nicht darauf schließen, dass auch die Rentabilität positiv zu beurteilen ist. Man denke an den Fall, dass unter günstigen Bedingungen produzierte Erzeugnisse am Markt nicht absetzbar sind.

Die Rentabilität tritt in mehreren **Arten** in Erscheinung:

$$\text{Umsatzrentabilität} = \frac{\text{Erfolg}}{\text{Umsatz}} \cdot 100$$

$$\text{Eigenkapitalrentabilität} = \frac{\text{Erfolg}}{\text{Eigenkapital}} \cdot 100$$

$$\text{Gesamtkapitalrentabilität} = \frac{\text{Erfolg} + \text{Verrechnete Fremdkapitalzinsen}}{\text{Gesamtkapital}} \cdot 100$$

$$\text{Rentabilität des betriebsnotwendigen Kapitals} = \frac{\text{Betriebserfolg} + \text{Verrechnete Zinsen für betriebsnotwendiges Fremdkapital}}{\text{Betriebsnotwendiges Gesamtkapital}} \cdot 100$$

### Beispiel

Die Maschinen GmbH hat ein gezeichnetes Kapital von 100.000 € und Fremdkapital in Höhe von 60.000 €, das mit 6 % verzinst wird. Das Fremdkapital dient zu 75 % betriebsnotwendigen Zwecken. Der Gewinn der Maschinen GmbH beträgt für die Rechnungsperiode 8.000 € bei einem Umsatz von 330.000 €.

$$\text{Umsatzrentabilität} = \frac{8.000}{330.000} \cdot 100 = \mathbf{2,42\%}$$

$$\text{Eigenkapitalrentabilität} = \frac{8.000}{100.000} \cdot 100 = \mathbf{8,00\%}$$

$$\text{Gesamtkapitalrentabilität} = \frac{8.000 + 60.000 \cdot 0,06}{160.000} \cdot 100 = \mathbf{7,25\%}$$

$$\text{Rentabilität des betriebsnotwendigen Kapitals} = \frac{8.000 + 60.000 \cdot 0,75 \cdot 0,06}{100.000 + 60.000 \cdot 0,75} \cdot 100 = \mathbf{7,38\%}$$

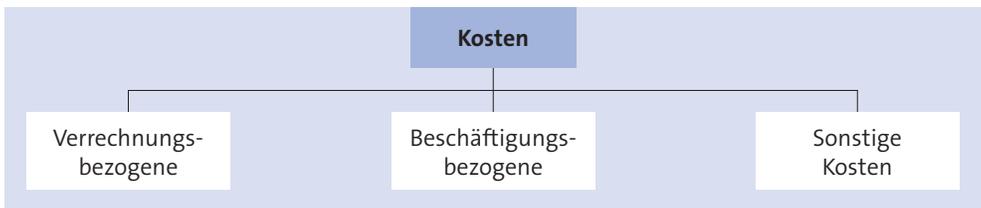
## Aufgabe 7 > Seite 449

### 2. Kosten

Kosten sind allgemein der wertmäßige Verzehr von Produktionsfaktoren zur Erstellung und Verwertung betrieblicher Leistungen und zur Sicherung der dafür notwendigen Kapazitäten. Wie bereits dargestellt, sind die **Merkmale** des – wertmäßigen – Kostenbegriffes:

- ▶ mengenmäßiger Güter- oder Leistungsverbrauch
- ▶ Leistungsbezogenheit des Güter- oder Leistungsverbrauches
- ▶ Bewertung des leistungsbezogenen Güter- oder Leistungsverbrauches.

Kosten lassen sich nach einer Vielzahl von Kriterien unterteilen. Folgende **Arten** sollen dargestellt werden:



#### 2.1 Verrechnungsbezogene Kosten

Nach der unterschiedlichen Verrechnung der Kosten auf die **Kostenträger** – das sind Erzeugnisse oder Aufträge – lassen sich folgende Kosten unterscheiden:

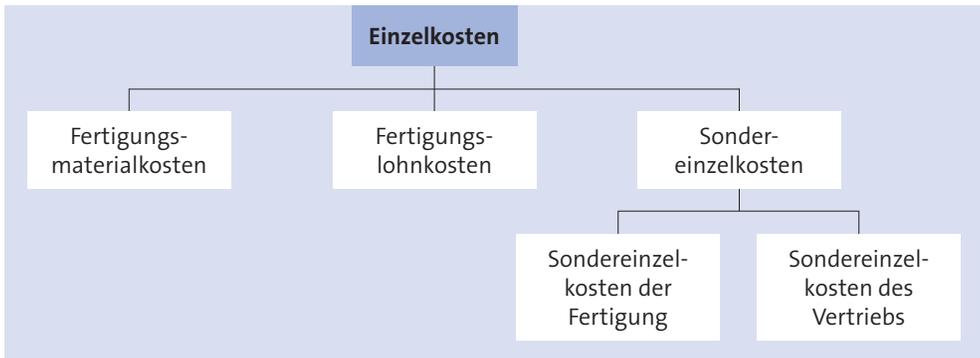
- ▶ **Einzelkosten**
- ▶ **Gemeinkosten.**

### 2.1.1 Einzelkosten

Die Einzelkosten sind Kosten, welche den Kostenträgern **unmittelbar** zugerechnet werden. Deshalb bezeichnet man sie auch als:

- ▶ direkte Kosten
- ▶ Kostenträgereinzelkosten.

In der betrieblichen Praxis werden als Einzelkosten unterschieden:



Sie sollen nachfolgend beschrieben werden:

- ▶ **Fertigungsmaterialkosten** fallen für Rohstoffe an. Das sind Stoffe, die unmittelbar in die zu fertigenden Erzeugnisse eingehen und deren Hauptbestandteile bilden. Sie werden durch Materialentnahmescheine erfasst.

#### Beispiele

Bleche in der Automobilindustrie, Stoffe in der Textilindustrie, Gussteile in der Maschinenbauindustrie, Furniere in der Möbelindustrie

- ▶ **Fertigungslohnkosten** fallen bei der Be- und Verarbeitung des Einzelmaterials in der Fertigung an und dienen dem unmittelbaren Arbeitsfortschritt. Sie werden mithilfe von Lohnzetteln erfasst.

#### Beispiele

Akkordlohn, Prämienlohn

- ▶ **Sondereinzelkosten** werden ebenfalls belegmäßig unter Angabe der Kostenträger erfasst, aber nicht – wie die Fertigungsmaterialkosten und Fertigungslohnkosten – den einzelnen Erzeugnissen zugerechnet, sondern den jeweiligen Aufträgen, die aus

einer Vielzahl gleichartiger Erzeugnisse bestehen können, z. B. als Serien. Sie können fertigungs- oder vertriebsbezogen sein:

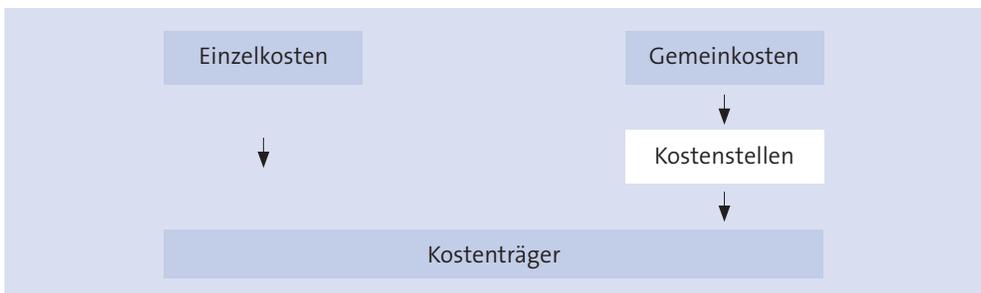
<b>Sondereinzelkosten der Fertigung</b>	<p>Sie entstehen als besondere Kosten bei der Fertigung und können sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Sonderbetriebskosten, z. B. für Modelle und besondere Werkzeuge, die einzelne Aufträge erforderlich machen</li> <li>▶ Konstruktionskosten</li> <li>▶ Patent- und Lizenzkosten, die für einzelne Aufträge anfallen.</li> </ul>
<b>Sondereinzelkosten des Vertriebs</b>	<p>Sie entstehen als besondere Kosten beim Vertrieb und können z. B. sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Kosten der Verpackungen</li> <li>▶ Ausgangsfrachten</li> <li>▶ Transportversicherungen</li> <li>▶ Verkaufsprovisionen.</li> </ul>

### 2.1.2 Gemeinkosten

Die Gemeinkosten sind Kosten, die den Kostenträgern **nicht unmittelbar zugerechnet** werden. Sie fallen für verschiedene Erzeugnisse gemeinsam an. Die Gemeinkosten lassen sich auch bezeichnen als:

- ▶ indirekte Kosten
- ▶ Kostenträgergemeinkosten.

Während Einzelkosten direkt auf die Kostenträger verrechnet werden, erfolgt die Erfassung der Gemeinkosten **indirekt**. Sie geschieht zunächst in den Kostenstellen, erst danach werden die Kosten den Kostenträgern zugerechnet.



Die Tatsache, dass die Gemeinkosten den Kostenträgern nicht unmittelbar zugerechnet werden, bedeutet nicht immer, dass sie nicht zugerechnet werden können. Deshalb sind zu unterscheiden:

- **Echte Gemeinkosten**, die den Kostenträgern nicht direkt, sondern nur über die Kostenstellen zugerechnet werden können.

### Beispiele

Hilfslöhne, Urlaubslöhne, Feiertagslöhne, Gehälter, Sozialkosten, Strom, Fremdreparaturen, Steuern, Gebühren, Beiträge

- **Unechte Gemeinkosten**, die den Kostenträgern zwar direkt zugerechnet werden können, worauf aber verzichtet wird, meist aus Gründen einer rationellen Abrechnung der Kosten.

### Beispiele

geringwertige Materialien, Hilfsstoffe

## 2.2 Beschäftigungsbezogene Kosten

Kosten können durch mehrere Faktoren beeinflusst werden. Das sind die Beschäftigung, wie im Folgenden behandelt, aber auch die Preise und Qualitäten der Produktionsfaktoren sowie die Unternehmensgröße.

Unter **Beschäftigung** wird die tatsächliche Nutzung des Leistungsvermögens eines Unternehmens verstanden. Sie stellt nicht, wie das missverstanden werden könnte, die Zahl der im Unternehmen beschäftigten Mitarbeiter dar, sondern wird in Leistungseinheiten gemessen, z. B. als Ausbringungsmengen, Arbeitsstunden, Maschinenstunden.

Die Beschäftigung steht also in engem Zusammenhang mit dem Leistungsvermögen, das auch als **Kapazität** bezeichnet wird und angibt, was ein Unternehmen bei Vollbeschäftigung in einem bestimmten Zeitabschnitt zu leisten vermag. Der Maßstab für die Beschäftigung ist der **Beschäftigungsgrad**, der sich auf zweifache Weise ermitteln lässt:

$$\text{Beschäftigungsgrad} = \frac{\text{Eingesetzte Kapazität}}{\text{Vorhandene Kapazität}} \cdot 100$$

$$\text{Beschäftigungsgrad} = \frac{\text{Ist-Leistung}}{\text{Kapazität}} \cdot 100$$

### Beispiele

Produzierte Menge	30.000 Stück
Maximal produzierbare Menge	40.000 Stück

$$\text{Beschäftigungsgrad} = \frac{30.000}{40.000} \cdot 100 = \mathbf{75\%}$$

Tatsächlich geleistete Maschinenstunden	12.000 Std.
Maximal mögliche Maschinenstunden	18.000 Std.

$$\text{Beschäftigungsgrad} = \frac{12.000}{18.000} \cdot 100 = \mathbf{66,7\%}$$

In Abhängigkeit von der Beschäftigung lassen sich unterscheiden – vgl. S. 59 ff.:

- ▶ **fixe Kosten** als zeitabhängige Kosten
- ▶ **variable Kosten** als mengenabhängige Kosten.

Wichtig ist, die jeweilige **Bezugsgrundlage** für die genannten Kosten zu **dokumentieren**. Außerdem ist festzulegen, welche Kosten zu betrachten sind. Das können sein:

- ▶ **Gesamtkosten** als Kosten, die in einem Unternehmen für die Erstellung der betrieblichen Leistung in einer Periode anfallen.

$$K = K_f + K_v$$

K = Gesamtkosten (€/Periode)

K<sub>f</sub> = Fixe Kosten (€/Periode)

K<sub>v</sub> = Variable Kosten (€/Periode).

- ▶ **Durchschnittskosten** als Kosten pro Leistungseinheit, die auch **Stückkosten** genannt werden.

$$k = \frac{K}{x}$$

k = Durchschnittskosten (€/Stück)

K = Gesamtkosten (€/Periode)

x = Leistungsmenge (Stück/Periode)

- ▶ **Grenzkosten** als der Zuwachs der Gesamtkosten, der durch die Fertigung einer weiteren Leistungseinheit verursacht wird.

$$K' = \frac{dK}{dx}$$

$K'$  = Grenzkosten (€/Stück)

$\frac{dK}{dx}$  = Differenzialquotient

Bei **linearem Verlauf** der Kostenkurve ergeben sich die Grenzkosten:

$$\text{Grenzkosten} = \frac{\text{Kostenzuwachs}}{\text{Menzenzuwachs}}$$

Im Rahmen der beschäftigungsbezogenen Kosten sollen behandelt werden:

- ▶ **fixe Kosten**
- ▶ **variable Kosten**
- ▶ **Mischkosten.**

## Aufgabe 8 > Seite 451

### 2.2.1 Fixe Kosten

Fixe Kosten zeigen innerhalb bestimmter Beschäftigungsgrenzen und innerhalb eines bestimmten Zeitraumes keine Veränderungen auf. Sie werden auch genannt:

- ▶ beschäftigungsfixe Kosten
- ▶ beschäftigungsintervallfixe Kosten
- ▶ zeitabhängige Kosten
- ▶ Periodenkosten
- ▶ Bereitschaftskosten.

Es gibt ohne Einschränkung des Betrachtungszeitraumes und der Beschäftigung keine fixen Kosten, zumindest langfristig sind praktisch alle Kosten variabel. Fixe Kosten sind stets **Gemeinkosten**, Gemeinkosten aber nicht immer fixe Kosten. Gemeinkosten können auch anfallen, ohne dass Leistungen erstellt werden.