

Vahlens Kurzlehrbücher

Sven Fischbach

Grundlagen der Kostenrechnung

Mit Prüfungsaufgaben
und Lösungen

Vahlen

6. Auflage

Zum Inhalt:

Dieses Lehrbuch vermittelt Basiswissen für die Kostenrechnung in Theorie und Praxis. Es erläutert Einsteigern und Praktikern schnell und fundiert, wie betriebliche Rechnungen aufgehen.

Aus dem Inhalt:

- Kostentheorie
- Kostenartenrechnung
- Kostenstellenrechnung
- Kalkulation
- Erfolgsrechnung
- Entscheidungsrechnung
- Plankostenrechnung
- Kostenmanagement

Das Buch bietet Studierenden an Universitäten, Hochschulen und Akademien einen einfachen, aber fundierten Einstieg in die Grundlagen der Kostenrechnung, ermöglicht aber auch Entscheidungsträgern der Praxis einen zielorientierten Zugang. Es kann begleitend zu Vorlesungen eingesetzt werden und eignet sich zum Selbststudium. Vorkenntnisse sind nicht erforderlich. Prüfungsaufgaben, Lösungen und ein deutsch-englisches Fachwörterbuch runden dieses Grundlagenwerk ab.

„Die ideale Ergänzung zur Vorlesung, um die Theorie in der Anwendung zu verstehen.“

Rezension auf Amazon.de zur Voraufgabe

Zum Autor:

Prof. Dr. Sven Fischbach lehrt Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling, Finanz- und Rechnungswesen, am Fachbereich Wirtschaft der Fachhochschule Mainz.

Grundlagen der Kostenrechnung

Mit Prüfungsaufgaben und Lösungen

von

Prof. Dr. Sven Fischbach

unter Mitarbeit von

Anja Fischbach

6., durchgesehene Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Vorwort zur 6. Auflage

Das vorliegende Buch bietet Ihnen einen einfachen, aber fundierten Einstieg in die Grundlagen der Kostenrechnung. Es wendet sich insbesondere an Studierende von Universitäten, Hochschulen und Akademien. Aber auch Praktikern ermöglicht es einen zielorientierten (Wieder-)Einstieg. Das Buch kann begleitend zu Vorlesungen eingesetzt werden, eignet sich aber ebenfalls zum Selbststudium. Vorkenntnisse sind nicht erforderlich.

Der Aufbau folgt der bewährten klassischen Vorgehensweise: Nach der Vermittlung der notwendigen Grundlagen werden Kostenarten- und Kostenstellenrechnung erläutert und die Kalkulation auf Vollkostenbasis anhand vieler Beispiele vorgestellt. Möglichkeiten der Erfolgsrechnung auf Voll- und Teilkostenbasis sind Thema im 5. Kapitel. Wie Teilkostenrechnungen der Lösung kurzfristiger Entscheidungsaufgaben dienen, zeigt das 6. Kapitel. Von großer Bedeutung in der Praxis sind Budgetierung und Abweichungsanalyse, die im 7. Kapitel erläutert werden. Ein abschließender Blick gilt dem Kostenmanagement.

Viele Übersichten, hervorgehobene Merksätze und Beispiele erläutern den Stoff und zeigen praktische Anwendungsmöglichkeiten auf. Im 9. Kapitel finden sich zudem ausgewählte Prüfungsaufgaben mit Lösungen, die an verschiedenen Hochschulen in Klausuren gestellt wurden. Hierdurch soll Ihnen eine erfolgsorientierte Kontrolle des Stoffes ermöglicht werden. Abgeschlossen wird das Buch durch ein Verzeichnis mit den wichtigsten deutschen und englischen Fachbegriffen aus Kostenrechnung und Controlling.

Das erfolgreiche Konzept des Lehrbuchs wurde auch bei der nun vorliegenden 6. Auflage beibehalten. Da die vorherige Ausgabe sehr schnell vergriffen war, konnten sich die Änderungen auf einige wenige Ergänzungen und Aktualisierungen beschränken. Wesentliche Neuerung ist, dass das Lehrbuch nun im Verlag Vahlen erscheint. Herrn Dr. Jonathan Beck und Frau Dr. Barbara Schlösser danke ich für die unkomplizierte und schnelle Unterstützung bei der Realisierung der Neuauflage.

Mainz, Juni 2013

Sven Fischbach

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 6. Auflage	V
Abkürzungen und Symbole	XI
1 Einführung	1
1.1 Aufgaben und Teilgebiete des Rechnungswesens	1
1.2 Grundbegriffe des Rechnungswesens	5
1.2.1 Bestands- und Stromgrößen im Rechnungswesen	5
1.2.2 Kosten	8
1.2.3 Leistungen	15
1.3 Grundlagen der Kostentheorie	16
1.3.1 Charakterisierung von Kosten	16
1.3.2 Kostenunterscheidung nach der Zurechenbarkeit	19
1.3.3 Kostenunterscheidung nach der Abhängigkeit von der Beschäftigung	20
1.3.4 Kostenauflösung	24
1.4 Teilbereiche und Systeme der Kostenrechnung im Überblick	27
2 Kostenartenrechnung	31
2.1 Aufgaben und Grundstrukturen	31
2.2 Materialkosten	34
2.2.1 Erfassung des Materialverbrauchs	35
2.2.2 Bewertung des Materialverbrauchs	39
2.3 Personalkosten	41
2.4 Dienstleistungskosten	42
2.5 Öffentliche Abgaben und Steuern	43
2.6 Kalkulatorische Kosten	43
2.6.1 Kalkulatorische Abschreibungen	44
2.6.2 Kalkulatorische Zinsen	52
2.6.3 Kalkulatorische Wagnisse	58
2.6.4 Kalkulatorischer Unternehmerlohn	60
2.6.5 Kalkulatorische Miete	60
3 Kostenstellenrechnung	63
3.1 Aufgaben und Bildung von Kostenstellen	63
3.2 Ablauf der Kostenstellenrechnung	66
3.2.1 Der Betriebsabrechnungsbogen	66
3.2.2 Zurechnung der primären Gemeinkosten	68
3.2.3 Innerbetriebliche Leistungsverrechnung	69
3.2.4 Bildung von Kalkulationssätzen	75

4 Kalkulation	81
4.1 Aufgaben und Überblick	81
4.2 Divisionskalkulationen	85
4.2.1 Einstufige Divisionskalkulation	86
4.2.2 Zweistufige Divisionskalkulation	86
4.2.3 Mehrstufige Divisionskalkulation	87
4.2.4 Äquivalenzziffernrechnung	88
4.3 Zuschlagskalkulationen	90
4.3.1 Summarische Zuschlagskalkulation	91
4.3.2 Differenzierende Zuschlagskalkulationen	93
4.3.3 Kalkulation mit Stundensätzen	100
4.3.4 Zuschlagskalkulation im Handel (Handelskalkulation)	102
4.4 Kalkulationsverfahren bei Kuppelproduktion	102
5 Erfolgsrechnungen	107
5.1 Kostenträgerzeitrechnung auf Vollkostenbasis	107
5.1.1 Gesamtkostenverfahren	109
5.1.2 Umsatzkostenverfahren	113
5.2 Vollkosten- versus Teilkostenrechnung	115
5.3 Betriebsergebnisermittlung auf Teilkostenbasis	121
5.4 Ein- und mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	124
5.4.1 Einstufige Deckungsbeitragsrechnung	124
5.4.2 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	127
6 Entscheidungsrechnungen	131
6.1 Gewinnschwellenanalysen	131
6.2 Gewinnoptimales Produktionsprogramm	135
6.3 Bestimmung von Preisgrenzen	139
6.3.1 Preisuntergrenzen	139
6.3.2 Preisobergrenzen	142
7 Plankostenrechnung	145
7.1 Einführung in die Plankostenrechnung	145
7.1.1 Von der Ist- zur Plankostenrechnung	145
7.1.2 Allgemeines zur Planung, Kontrolle und Steuerung	149
7.2 Starre Plankostenrechnung	151
7.3 Flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	154
7.4 Grenzplankostenrechnung	163
8 Kostenmanagement	167
8.1 Aufgaben und Instrumente des Kostenmanagements	167
8.2 Prozesskostenrechnung	170
8.3 Zielkostenrechnung und Zielkostenmanagement	172
9 Prüfungsaufgaben und Lösungen	175
9.1 Prüfungsaufgaben	175
9.2 Lösungen zu den Prüfungsaufgaben	183

10 Wichtige Vokabeln für Kostenrechner	195
10.1 Deutsch – English.....	195
10.2 English – Deutsch.....	197
Literatur	201
Stichwortverzeichnis	203
Autoreninformation	207

Abkürzungen und Symbole

AB	Anfangsbestand
AfA	Absetzung(en) für Abnutzung
AK	Anschaffungs- (Herstellungs-)kosten
AO	Abgabenordnung
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
ΔB	Beschäftigungsabweichung
Ct.	Cent
ΔB	Deckungsbeitrag
e	Netto-Verkaufserlös pro Stück
E	gesamte Netto-Verkaufserlöse
E_0	Gewinnschwelle in Geldeinheiten
EB	Endbestand
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EUR	Euro (€)
FL	Fertigungslohn
FM	Fertigungsmaterial
g	Stückgewinn
G	Gewinn
G'	Grenzwinn
GK	Gemeinkosten
GKZS	Gemeinkostenzuschlagssatz
ΔG	Gesamtabweichung
HiKSt	Hilfskostenstelle
HKSt	Hauptkostenstelle
k	Kosten pro Stück
kh	Herstellkosten pro Stück
kg	Kilogramm
km	Kilometer
ko	Opportunitätskosten
kv	variable Kosten pro Stück
kWh	Kilowattstunde
K	Gesamtkosten
Kv	gesamte variable Kosten
Kf	gesamte fixe Kosten
$K^i(x^i)$	gesamte Ist-(Gemein-)Kosten auf der Basis von Istpreisen
$K^{i*}(x^i)$	gesamte Ist-(Gemein-)Kosten auf der Basis von Planpreisen

XII Abkürzungen und Symbole

K^l	Leerkosten
K^n	Nutzkosten
$K^P(x^i)$	gesamte Soll-(Gemein-)Kosten [Plan-(Gemein-)Kosten bei Ist-Beschäftigung]
$K^P(x^P)$	gesamte Plan-(Gemein-)Kosten
$K^P(x^P) \times \frac{x^i}{x^P}$	verrechnete Plan-(Gemein-)Kosten bei Istbeschäftigung
K'	Grenzkosten
l	Liter
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten
ME	Mengeneinheiten
MGK	Materialgemeinkosten
Min.	Minute(n)
n	Nutzungsdauer in Jahren
p	Preissteigerung
PUG	Preisuntergrenze pro Stück
ΔP	Preisabweichung
RE	Rechnungseinheit
St.	Stück, (Kosten-)Stelle
h	Stunde(n)
t	Periodenindex mit $t = 0, 1, 2, \dots, T$; Tonnen
T	betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
Tsd.	Tausend
VtGK	Vertriebsgemeinkosten
VwGK	Verwaltungsgemeinkosten
Vw&VtK	Verwaltungs- und Vertriebs(gemein)kosten
ΔV	Verbrauchsabweichung
WBW	Wiederbeschaffungswert
x	Beschäftigung; Absatzmenge; Matrizenbezeichnung
x_0	Gewinnschwelle in Stück
x^i	Ist-Beschäftigung
x^P	Plan-Beschäftigung, Plan-Absatzmenge
ZE	Zeiteinheiten
D	Delta (Veränderungszeichen)
ε	Elastizitätskoeffizient (Reagibilitätsgrad)
€	Euro (EUR)

1 Einführung

Lernziele

- Sie kennen Aufgaben und Stellung der Kostenrechnung im betrieblichen Rechnungswesen.
- Sie können die Begriffe des Rechnungswesens unterscheiden, insbesondere zwischen Aufwendungen und Kosten.
- Sie können Kosten charakterisieren und dabei sowohl zwischen Einzel- und Gemeinkosten als auch variablen und fixen Kosten unterscheiden.
- Sie haben einen Überblick über die Aufgaben, Teilbereiche und Systeme der Kostenrechnung.

1.1 Aufgaben und Teilgebiete des Rechnungswesens

Betriebe erstellen und verwerten Güter und Dienstleistungen. Die einzelnen Vorgänge sind vom Management nur in sehr kleinen Betrieben zu überschauen. Entsprechend werden **Hilfsmittel** benötigt, um die komplexen Vorgänge erfolgreich steuern und gestalten zu können.

Ein wichtiges Informationsinstrument ist das betriebliche Rechnungswesen. Dessen (allgemeine) **Aufgaben** sind die Planung, Kontrolle und Dokumentation des betrieblichen Geschehens:

- **Planung** durch die Bereitstellung von zukunftsorientierten Daten für kurz- und langfristige Entscheidungen des Managements,
- **Kontrolle** von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität durch Abgleich des tatsächlichen Betriebsgeschehens (Ist-Werte) mit dem gewünschten (Soll-Werte),
- **Dokumentation** der Lage des Unternehmens aufgrund gesetzlich vorgeschriebener (zum Beispiel Buchführungspflicht in §§ 238 f. HGB und §§ 140 f. AO) sowie freiwilliger Rechenschaftslegungen und Informationen (zum Beispiel ggü. Kreditinstituten).

Hierzu werden alle für das Unternehmen relevanten Sachverhalte

- mengen- und zahlenmäßig erfasst und abgebildet sowie
- für Führungsaufgaben aufbereitet und ausgewertet.

Entsprechend der Auftraggeber beziehungsweise Adressaten der Rechnungen lassen sich das externe und das interne Rechnungswesen unterscheiden (siehe Abbildung 1.1).

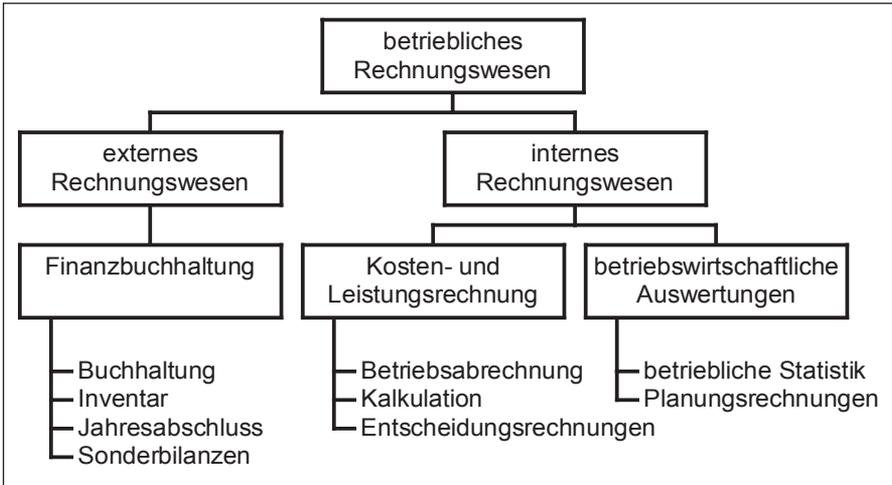


Abbildung 1.1: Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens

Das **externe Rechnungswesen** dient der Dokumentation der Geschäftsvorfälle und der Information hierüber. Auf Grundlage von **Buchhaltung** und **Inventar** wird der aus den Bestandteilen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie gegebenenfalls Anhang bestehende **Jahresabschluss** erstellt. Er wendet sich insbesondere an unternehmensexterne Adressaten (Eigenkapitalgeber, Kreditgeber, Lieferanten und Kunden, Staat sowie Öffentlichkeit). Zu bestimmten Anlässen (zum Beispiel Unternehmensgründung, Fusion) sind **Sonderbilanzen** zu erstellen.

Im Mittelpunkt des externen Rechnungswesens stehen

- die lückenlose, zahlenmäßige Erfassung aller Geschäftsvorfälle eines Zeitabschnitts in der **Finanz-/Geschäftsbuchhaltung**,
- die Erfassung und Darstellung der Vermögenswerte (Kapitalverwendung) und Vermögensquellen (Kapitalherkunft) in der **Bilanz** sowie der Höhe und der Zusammensetzung des Erfolgs in der **Gewinn- und Verlustrechnung**.

Der Gestaltungsspielraum der Unternehmen im externen Rechnungswesen ist gering, da zahlreiche Vorschriften (insbesondere HGB, AO, EStG, EStR) zu berücksichtigen sind.

Das **interne Rechnungswesen** stellt dem Management die zur Planung, Steuerung und Kontrolle des Betriebsgeschehens benötigten Informationen zur Verfügung. **Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung** ist die Erfassung, Verteilung und Zurechnung der Kosten und Leistungen des Betriebes mit den Zielen:

- Kalkulation der Kosten betrieblicher Leistungen als Grundlage für die Festlegung von Preisen;
- Ermittlung des (kurzfristigen) Erfolgs;
- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit;

- Bereitstellung von Informationen für spezielle Entscheidungen, zum Beispiel
 - über Eigenfertigung oder Fremdbezug (Bestimmung von Preisobergrenzen),
 - die Annahme von Zusatzaufträgen (Bestimmung von Preisuntergrenzen),
 - die Festlegung eines gewinnoptimalen Produktionsprogramms,
 - die bilanzielle Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen.

Hinweis: Im Mittelpunkt der Kosten- und Leistungsrechnung stehen die Kosten, da diese – im Gegensatz zu den Leistungen – vom Unternehmen einfacher zu planen, erfassen und gestalten sind. Der Stellenwert von Leistungen beziehungsweise Erlösen ist in diesen Betrachtungen deutlich geringer. Deshalb ist oftmals vereinfachend nur von Kostenrechnung statt von Kosten- und Leistungsrechnung beziehungsweise Kosten- und Erlösrechnung die Rede.

Aufgabe der Kostenrechnung ist die Erfassung, Verteilung und Zurechnung der Kosten. Hauptziele sind die Kalkulation der Kosten betrieblicher Leistungen (so genannte Kostenträger, zum Beispiel Produkte) sowie die Kontrolle von Erfolg und Wirtschaftlichkeit.

Zur Erfüllung der Aufgaben gliedert sich die Kosten- und Leistungsrechnung in die **Teilbereiche** Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung. In Anlehnung an ihre wichtigen Aufgaben kann die Kostenrechnung auch in die Bereiche Betriebsabrechnung und Kalkulation unterschieden werden. Die periodenbezogene **Betriebsabrechnung** erfasst und verrechnet die in einer Periode angefallenen Kosten. Die stückbezogene **Kalkulation** ermittelt die Kosten von Kalkulationsobjekten (insbesondere Produkten, aber auch Projekten). Hierbei wird auf die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Kostenträgerrechnung zurückgegriffen.

Im internen Rechnungswesen können weiterhin verschiedene **betriebswirtschaftliche Auswertungen** erstellt werden.

- Die **betriebliche Statistik** bereitet Daten aus dem Rechnungswesen sowie aus anderen Quellen (zum Beispiel Lohnbuchhaltung) für interne und externe Dokumentations- und Informationszwecke auf, insbesondere durch die Bildung von Zeitreihen und Kennzahlen (zum Beispiel Personalstatistik, Umsatzstatistik).
- **Planungsrechnungen** versuchen, die betriebliche Entwicklung mengen- und wertmäßig zu schätzen und festzulegen (Budgetierung). Dieses erfolgt in mitunter komplexen Systemen voneinander abhängiger Teilpläne (zum Beispiel Absatz-, Produktions-, Investitions- und Finanzplan). Aufgabe der Finanzplanung ist beispielsweise die Sicherstellung der jederzeitigen Zahlungsfähigkeit (Liquidität) und einer geeigneten Finanzierung der Investitionen

Das interne Rechnungswesen ist im Gegensatz zum externen Rechnungswesen nicht gesetzlich geregelt. Unternehmen erstellen diese Rechnungen freiwillig, da sie sich davon Vorteile versprechen. Nur für die Kalkulation öffentlicher Aufträge sind die Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten (LSP) zu beachten.

Abbildung 1.2 stellt das externe und interne Rechnungswesen abschließend vergleichend gegenüber.

	Externes Rechnungswesen	Internes Rechnungswesen
Informations-adressaten	externe Adressaten: Eigenkapitalgeber, Kreditgeber, Staat, Lieferanten und Kunden, Öffentlichkeit	interne Adressaten: Management
Aufgaben	liefert Informationen <i>über</i> die Führung des Unternehmens (Diese Informationen dienen der Dokumentation, Rechenschaftslegung und Publizität sowie der Zahlungsbemessungsfunktion durch die Ermittlung des ausschüttbaren Jahresüberschusses)	liefert Informationen <i>zur</i> Führung des Unternehmens (Planung, Steuerung und Kontrolle des betrieblichen Geschehens)
Rechnungs-gegenstand	sämtliche Real- und Nominalströme	Leistungserstellung im Rahmen des Betriebszwecks
Rechnungs-größen	Aufwendungen und Erträge	Kosten und Leistungen
Zeitbezug	vergangenheitsorientiert	vergangenheits-, gegenwarts- und zukunftsorientiert
Bezugsgrößen	Periode (in der Regel Geschäftsjahr)	Stück und Periode (zum Beispiel Jahr, Quartal, Monat)
Ausrichtung	betrachtet das gesamte Unternehmen	betrachtet auch Teilbereiche des Unternehmens (zum Beispiel einzelne Produkte, Projekte, Kunden)
rechtliche Vorschriften	HGB sowie AO, EStG, EStR und diverse Spezialgesetze (Informationen müssen stets bereitgestellt werden)	freiwillig; grundsätzlich keine gesetzlichen Vorschriften (Nutzen der Informationen muss größer sein als die Kosten für deren Ermittlung)

Abbildung 1.2: Abgrenzung von externem und internem Rechnungswesen

Wie das individuelle Kosten- und Leistungsrechnungssystem eines Unternehmens aussieht, das hängt von der Anzahl der Produkte, deren Komplexität (zum Beispiel einteilig, mehrteilig), dem Produktionstyp (zum Beispiel Mas-

senfertigung oder Einzelfertigung), der Anzahl der Produktionsstufen und insbesondere den Anforderungen des Managements ab.

Die Kosten- und Leistungsrechnung und das hierauf aufbauende Kostenmanagement sowie die genannten betriebswirtschaftlichen Auswertungen sind wichtige Bestandteile des Controllings. Dessen Aufgabe ist es, das Management bei der Erreichung der kurz- und langfristigen Unternehmensziele durch die Funktionen Planung, Kontrolle und Steuerung, Information und Koordination zu unterstützen.

1.2 Grundbegriffe des Rechnungswesens

1.2.1 Bestands- und Stromgrößen im Rechnungswesen

Die verschiedenen **Bestandsgrößen** des betrieblichen Rechnungswesens (Zahlungsmittelbestand, Geldvermögen, Netto-/Reinvermögen und betriebsnotwendiges Vermögen) werden durch die nachfolgend vorzustellenden **Stromgrößen** erhöht beziehungsweise vermindert.

Zahlungsmittelbestand
= Bargeld (Kasse) + jederzeit verfügbares Bankguthaben (Sichteinlagen)
Geldvermögen
= Zahlungsmittelbestand + Forderungen – Verbindlichkeiten
Netto-/Reinvermögen
= Vermögen – Schulden = (tatsächliches) Eigenkapital
betriebsnotwendiges Vermögen
= Vermögen – betriebsfremdes Vermögen

Abbildung 1.3: Bestandsgrößen des Rechnungswesens

Einzahlungen und Auszahlungen verändern den Bestand an Zahlungsmitteln. Das sind die baren Mittel in der Kasse sowie die jederzeit verfügbaren Guthaben auf Bankkonten. Das Begriffspaar Ein- und Auszahlungen ist für die Liquiditäts- und Finanzplanung des Unternehmens wichtig. Ebenso fließen diese Stromgrößen in dynamische Investitionsrechnungen ein.

$$\begin{array}{l}
 \text{Einzahlungen (= Zugang liquider Mittel)} \\
 - \text{Auszahlungen (= Abgang liquider Mittel)} \\
 \hline
 = \text{Veränderung des Zahlungsmittelbestands (der Liquidität)}
 \end{array}$$

Ebenfalls für die Liquiditäts- und Finanzplanung werden **Einnahmen und Ausgaben** erfasst. Sie verändern das Geldvermögen, das sich aus dem Zahlungsmittelbestand zuzüglich der (weiteren) Forderungen abzüglich der Verbindlichkeiten ergibt.

$$\begin{aligned} & \text{Einnahmen (= Wert aller veräußerten Leistungen)} \\ - & \text{Ausgaben (= Wert aller zugegangenen Güter und Dienstleistungen)} \\ \hline = & \text{Veränderung des Geldvermögens} \end{aligned}$$

Auszahlungen und Ausgaben fallen zeitlich auseinander, wenn Rechnungen nicht sofort bezahlt werden.

Erträge und Aufwendungen werden entsprechend handels-/steuerrechtlicher Vorschriften in der Finanzbuchhaltung gebucht. Sie verändern das Netto-/Reinvermögen des Unternehmens (= gesamtes Vermögen – Schulden). Aufwendungen sind erfolgswirksame Minderungen des Eigenkapitals (zum Beispiel Buchung der Gehälter), Erträge erhöhen dieses (zum Beispiel: Eine erbrachte Dienstleistung wird einem Kunden in Rechnung gestellt).

$$\begin{aligned} & \text{Erträge (= Wert aller erbrachten Leistungen, bewertet nach handels-} \\ & \text{beziehungsweise steuerrechtlichen Vorschriften)} \\ - & \text{Aufwendungen (= Wert aller verbrauchten Güter} \\ & \text{und Dienstleistungen)} \\ \hline = & \text{Veränderung des Netto-/Reinvermögens} \end{aligned}$$

In der Kosten- und Leistungsrechnung sowie auch in der statischen Investitionsrechnung werden **Kosten und Leistungen** betrachtet. Diese verändern das betriebsnotwendige Vermögen.

$$\begin{aligned} & \text{Leistungen (= Wert aller erbrachten betrieblichen Leistungen)} \\ - & \text{Kosten (= Wert aller betriebszielbezogenen verbrauchten Güter} \\ & \text{und Dienstleistungen)} \\ \hline = & \text{Veränderung des betriebsnotwendigen Vermögens} \end{aligned}$$

Zwischen diesen Stromgrößen des betrieblichen Rechnungswesens gibt es, wie Abbildung 1.4 und 1.5 vereinfachend verdeutlichen, Übereinstimmungen, aber auch Unterschiede.

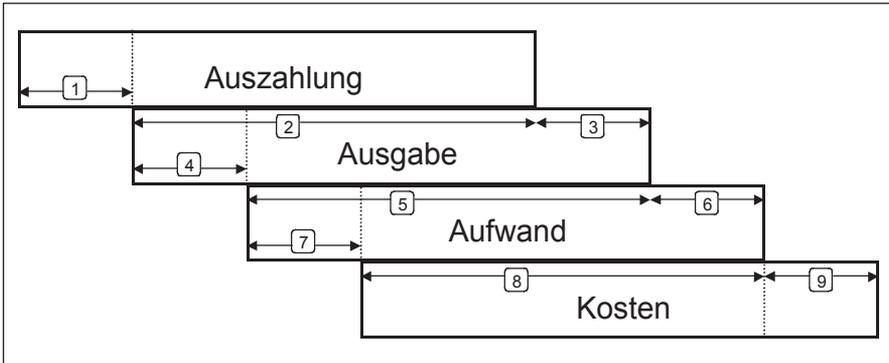


Abbildung 1.4: Abgrenzung Auszahlung, Ausgabe, Aufwand und Kosten

Die Überschneidungen und Unterschiede sollen beispielhaft für ein Unternehmen gezeigt werden:

	Stromgrößen	Beispiele
1	Auszahlung, keine Ausgabe	Bezahlung von auf Kredit gekauften Rohstoffen (Lieferantenkredit wird getilgt)
2	Auszahlung = Ausgabe	Barkauf einer Maschine
3	Ausgabe, keine Auszahlung	Kauf von Rohstoffen auf Kredit
4	Ausgabe, kein Aufwand	Kauf von Rohstoffen, die erst später verbraucht werden
5	Ausgabe = Aufwand	Kauf von Rohstoffen, die sofort verbraucht werden
6	Aufwand, keine Ausgabe	Buchung der jährlichen Abschreibung einer Maschine
7	Aufwand, keine Kosten	Spende
8	Aufwand = Kosten	Buchung des Gehalts des Geschäftsführers
9	Kosten, kein Aufwand	Berücksichtigung eines kalkulatorischen Unternehmerlohns

Beispiel zu den Stromgrößen

Eine Druckerei kauft im Januar Papier, verbraucht dieses betriebsbedingt im Februar und bezahlt es im März.

Im Januar erfolgt die Ausgabe, im Februar fallen Aufwand und Kosten an, im März erfolgt die Auszahlung.

Diese Unterscheidung kann entsprechend für diejenigen Stromgrößen vorgenommen werden, die die Bestandsgrößen erhöhen.

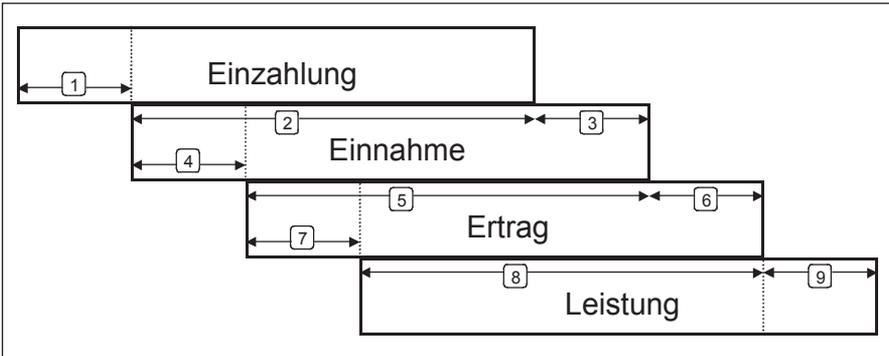


Abbildung 1.5: Abgrenzung Einzahlung, Einnahme, Ertrag, Leistung

	Stromgrößen	Beispiele
1	Einzahlung, keine Einnahme	ein Kunde bezahlt eine Rechnung aus der letzten Periode (Einnahme erfolgte bereits in der letzten Periode) ein Kunde leistet eine Anzahlung (Einnahme erfolgt erst später)
2	Einzahlung = Einnahme	Barverkauf eines Produktes
3	Einnahme, keine Einzahlung	ein Produkt wird mit Zahlungsziel verkauft (die entstehende Forderung wird später durch eine Einzahlung beglichen)
4	Einnahme, kein Ertrag	eine auf Lager befindliche Maschine wird zum Buchwert verkauft (Ertrag fiel bereits mit der Herstellung und Aktivierung an)
5	Einnahme = Ertrag	eine Maschine wird hergestellt und verkauft
6	Ertrag, keine Einnahme	eine Maschine wird hergestellt, aber nicht verkauft (Einnahme erfolgt erst später)
7	Ertrag, keine Leistung	das Unternehmen erzielt Mieterlöse aus einem nicht betriebsnotwendigen Gebäude
8	Ertrag = Leistung	Umsatzerlöse, Bestandserhöhungen und andere aktivierte Eigenleistungen
9	Leistung, kein Ertrag	Bestandserhöhungen werden für dispositive Zwecke höher bewertet als in der Bilanz zulässig (zum Beispiel zu erwarteten Marktpreisen)

1.2.2 Kosten

Die Kenntnis des Begriffs der Kosten sowie die Unterschiede zu den anderen Stromgrößen des Rechnungswesens sind grundlegend für das Verständnis der Kostenrechnung.

Kosten werden definiert als der bewertete, betriebszielbezogene Verzehr von Gütern und Dienstleistungen innerhalb einer Rechnungsperiode. Das Gegenteil von Kosten sind **Leistungen**, die als bewertete, betriebszielbezogene Erstellungen von Gütern und Dienstleistungen innerhalb einer Rechnungsperiode definiert werden können (siehe Kapitel Leistungen).

Betrachtet werden in der Kostenrechnung also Güter (diese sind materiell, zum Beispiel Maschinen, Rohstoffe) und Dienstleistungen (diese sind immateriell, zum Beispiel die Beratungsleistung eines Steuerberaters), die jeweils in einer Rechnungsperiode (wie zum Beispiel Monat, Quartal, Jahr) verbraucht beziehungsweise erstellt werden.

Von besonderer Bedeutung für die Definition ist die **Betriebszielbezogenheit**. Hierunter ist zu verstehen, dass der Verbrauch der Güter beziehungsweise Dienstleistungen dem Erreichen des Betriebsziels des Unternehmens dient. Das Betriebsziel beschreibt, was das Unternehmen am Markt erreichen will.

Beispiele zum Betriebsziel

Betriebsziele eines Autoherstellers sind die Produktion und der Absatz von Autos, das Betriebsziel eines Reisebüros ist die Vermittlung von Reisen.

Betriebszielbezogenheit besagt, dass als Kosten lediglich jene Werte berücksichtigt werden dürfen, die dem Betriebsziel dienen, also zum Beispiel für die Herstellung von Gütern und Dienstleistungen, sowie für die Aufrechterhaltung der dazu benötigten Kapazitäten eingesetzt werden. Nicht im Zusammenhang mit dem Betriebsziel stehen hingegen so genannte betriebsfremde Aufwendungen und Erträge wie beispielsweise Spenden an gemeinnützige Organisationen.

Viele von der Kostenrechnung benötigte Informationen werden bereits in der Finanzbuchhaltung als Aufwendungen und Erträge erfasst. Eine Verknüpfung von Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung sehen beispielsweise sowohl der Industriekontenrahmen (IKR) als auch der Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie vor. Zur Vermeidung von Doppelerfassungen sollte eine **Überleitung** dieser Daten in die Kostenrechnung erfolgen. Hierbei sind jedoch die Unterschiede zwischen Kosten und Aufwendungen zu beachten.

Definition von Kosten und Aufwendungen

Kosten sind der bewertete, betriebszielbezogene Verzehr von Gütern und Dienstleistungen innerhalb einer Rechnungsperiode.

Aufwendungen sind der bewertete Verzehr von Gütern und Dienstleistungen innerhalb einer Rechnungsperiode.

Die Gemeinsamkeiten und Unterschiede von Aufwendungen und Kosten verdeutlicht das so genannte „Schmalenbach-Diagramm“ in Abbildung 1.6.

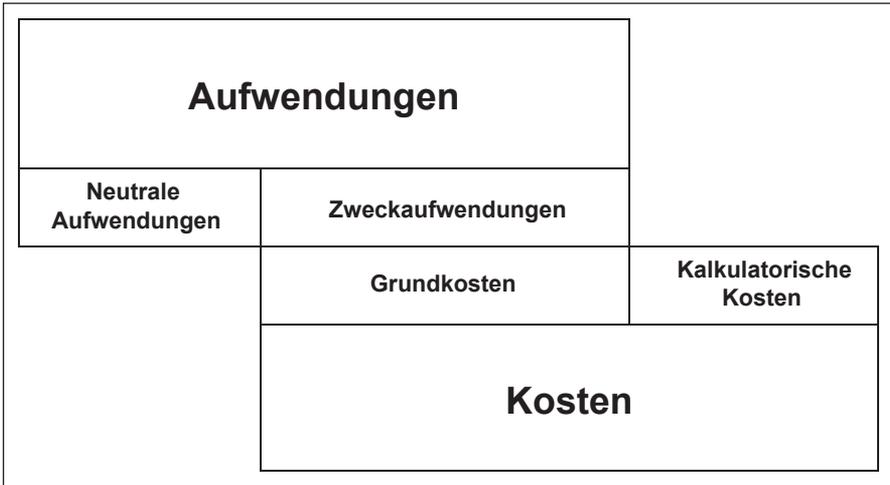


Abbildung 1.6: Abgrenzung von Aufwand und Kosten

Eine vollständige Übereinstimmung besteht zwischen **Grundkosten** und **Zweckaufwand**. Grundkosten können deshalb auch als aufwandsgleiche Kosten bezeichnet werden. Als Grundkosten beziehungsweise Zweckaufwand werden alle Aufwendungen verrechnet, die der Leistungserstellung dienen. In der Praxis ist dieses der größte Teil der Kosten beziehungsweise Aufwendungen. *Beispiele:* Rohstoffverbrauch, Löhne und Gehälter.

Der **neutrale Aufwand** wird entsprechend der geltenden handels- und steuerrechtlichen Normen in der Finanzbuchhaltung erfasst, dient aber nicht oder nur in anderer Höhe dem Betriebsziel. Deshalb wird er nicht (Zusatzaufwand) oder in anderer Höhe (Andersaufwand) in der Kostenrechnung berücksichtigt. Es sind zu unterscheiden:

- **Betriebsfremder Aufwand:** Dieser steht in keiner Beziehung zum Betriebsziel; Beispiele: Spenden, Kursverluste aus Spekulationsgeschäften, Reparaturaufwand für einen nicht betriebsnotwendigen Wagen.
- **Außerordentlicher Aufwand:** Dieser ist zwar betriebsbezogen, jedoch nicht in dieser außerordentlichen Höhe. Beispiele: Schaden durch ein Unwetter, außerordentlicher Aufwand durch den Verkauf einer Maschine unter ihrem Buchwert.
- **Periodenfremder Aufwand:** Dieser ist zwar regelmäßig betriebsbezogen, gehört aber in eine frühere Periode; Beispiel: Gewerbesteuernachzahlung.

Beispiel zu neutralem Aufwand

Eine Spende an den Förderverein einer Hochschule kann von einem Unternehmen ordnungsgemäß als Aufwand gebucht werden. Dadurch mindert sich der zu versteuernde Gewinn. In der Kostenrechnung wird die Spende nicht in den Kosten berücksichtigt, da dadurch (wenigstens theoretisch) kein Produkt mehr verkauft werden wird.

In der Kostenrechnung werden neben den Grundkosten weiterhin **kalkulatorische Kosten** verrechnet. Diesen stehen keine Aufwendungen (Zusatzkosten) oder Aufwendungen in anderer Höhe (Anderskosten) gegenüber. Üblicherweise werden kalkulatorische Kosten für Abschreibungen, Wagnisse, Unternehmerlohn, Miete und Zinsen berücksichtigt (siehe Kapitel Kalkulatorische Kosten). Durch den Ansatz kalkulatorischer Kosten soll der tatsächliche betriebszielbezogene Werteverzehr erfasst werden, unabhängig von den gebuchten Aufwendungen. Zudem sollen starke Schwankungen von (außerordentlichen) Aufwendungen in der Kostenrechnung durch den Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten geglättet werden.

Zusatzkosten berücksichtigen Werteverzehre, denen keine Aufwendungen gegenüberstehen. Während in der Finanzbuchhaltung der Grundsatz „keine Buchung ohne Beleg“ gilt, ist in der Kostenrechnung der tatsächliche Werteverzehr maßgeblich für den Ansatz. Dies geschieht unabhängig davon, ob hierfür ein Entgelt gezahlt wurde.

Beispiel zu Zusatzkosten

Der Ehepartner eines Unternehmers arbeitet unentgeltlich im Betrieb mit. Der Kostenrechner wird hierfür kalkulatorische Kosten berücksichtigen, zum Beispiel in Höhe der üblichen tariflichen Entlohnung für diese Tätigkeit. In der Finanzbuchhaltung darf kein entsprechender Aufwand berücksichtigt werden, da weder ein Arbeitsvertrag abgeschlossen wurde, noch eine Auszahlung erfolgt, und damit kein ordnungsgemäßer Beleg vorliegt.

Anderskosten berücksichtigen Werteverzehre, die zwar auch dem Grunde nach, jedoch in anderer Höhe als Aufwand in der Finanzbuchhaltung gebucht werden. Die Bewertung der Aufwendungen in der Finanzbuchhaltung erfolgt nach handels- beziehungsweise steuerrechtlichen Maßstäben. Die Bewertung in der Kostenrechnung orientiert sich am tatsächlichen Werteverzehr. Wird ein Vorgang in der Finanzbuchhaltung niedriger bewertet als in der Kostenrechnung, entstehen in Höhe des Differenzbetrages Anderskosten. Der Restbetrag kann als Grundkosten bezeichnet werden, der dem Zweckaufwand entspricht. Das Entstehen von Andersaufwendungen und Anderskosten soll am Beispiel einer Maschine aufgezeigt werden, die in Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung unterschiedlich abgeschrieben wird.

Beispiel zu Andersaufwand und Anderskosten

Eine für 10.000€ gekaufte Maschine ist in der Finanzbuchhaltung gemäß AfA-Tabelle über vier Jahre abzuschreiben. Bei einer linearen Abschreibung ergeben sich jährlich 2.500€ Aufwendungen.

Beträgt die tatsächlich erwartete Nutzungsdauer fünf Jahre, werden in der Kostenrechnung fünf Jahre lang Kosten für Abschreibungen in Höhe von 2.000€ verrechnet.

So sind von den 2.500 €, die im Jahr 01 als bilanzielle Abschreibungen in der Finanzbuchhaltung gebucht werden, 2.000 € Grundkosten. Die weiteren 500 € sind aus Sicht der Kostenrechnung neutraler (periodenfremder) Aufwand. Eine Zuordnung der Beträge kann folgendermaßen vorgenommen werden:

Jahr	Grundkosten = Zweckaufwand	Andersaufwand	Anderskosten
01	2.000 €	500 €	–
02	2.000 €	500 €	–
03	2.000 €	500 €	–
04	2.000 €	500 €	–
05	–	–	2.000 €

Die im Jahr 05 in der Kostenrechnung zu erfassenden 2.000 € können als Anderskosten bezeichnet werden, da der Gegenstand dem Grunde nach auch in der Finanzbuchhaltung abgeschrieben wurde.

Insgesamt wurden also jeweils Abschreibungen über 10.000 € berücksichtigt – in der Finanzbuchhaltung in vier Raten à 2.500 €, in der Kostenrechnung in 5 Raten à 2.000 €.

Erfassung der Kosten

Die **Erfassung der Kosten** muss im Interesse einer aussagefähigen Kostenrechnung sehr exakt erfolgen. Dabei ergeben sich die Kosten durch Multiplikation der einzelnen verbrauchten Mengen mit deren entsprechenden Werten.

$$\text{Kosten} = \text{Menge} \times \text{Wert}$$

Für eine exakte Erfassung der Kosten ist also zu klären:

- Welche Menge wurde verbraucht? (Mengenkomponente)
- Was kostet eine verbrauchte Mengeneinheit? (Wertkomponente)

Beispiel zur Ermittlung von Kosten

Zur Produktion eines Stuhls werden 2 kg Holz und 4 Schrauben benötigt. Während das Holz 5 € je kg kostet, kosten die Schrauben 0,10 € je Stück. Entsprechend betragen die Kosten

$$2 \text{ kg Holz} \times 5 \text{ € je kg} + 4 \text{ Schrauben} \times 0,10 \text{ € je Schraube} = 10,40 \text{ €}$$

Die **Mengenkomponente** gibt also den mengenmäßigen, leistungsbezogenen Güterverzehr an. Es wird dabei allerdings nicht der gesamte Verzehr an Pro-

duktionsfaktoren und Dienstleistungen betrachtet, sondern nur der, der dem Betriebsziel dient (zum Beispiel Produktion und Absatz von Autos). Hierbei kann noch unterschieden werden zwischen

- willentlichem (freiwilligem) Verzehr (zum Beispiel Abschreibungen Rohstoffverbrauch) und
- erzwungenem (unfreiwilligem) Verzehr (zum Beispiel Steuern, verdorbene Güter).

Die **Wertkomponente** beschreibt den (Geld)Wert pro Einheit des verzehrten Wirtschaftsgutes. Hierzu werden zwei Kostenbegriffe unterschieden, die beide als Wertkomponente Berücksichtigung finden können: der pagatorische und der wertmäßige Kostenbegriff.

Der **pagatorische Kostenbegriff** bewertet den leistungsbezogenen Güterverzehr mit den historischen Anschaffungspreisen (Ausgaben). Nur tatsächlich gezahlte Güter und Dienstleistungen werden also als Kosten berücksichtigt, nicht aber kalkulatorische Kosten wie zum Beispiel für das zinslos zur Verfügung stehende Eigenkapital.

Vorherrschend ist der **wertmäßige Kostenbegriff**. Dieser bewertet den Verbrauch in Abhängigkeit vom Zweck der Kostenrechnung. Möglich sind Bewertungen zu(m)

- **Anschaffungskosten:** Hier werden als Wertansatz (aktuelle) Einstandspreise, Durchschnittspreise oder auf Grundlage von unterstellten Verbrauchsreihenfolgen ermittelte Verrechnungspreise festgelegt.
 - Der aktuelle *Einstandspreis* (Tagespreis) erscheint angemessen für Güter, die schnell verbraucht werden (zum Beispiel Dienstleistungen, verderbliche Rohstoffe), und für Güter, die keinen großen Preisschwankungen unterliegen. Eventuelle Anschaffungsnebenkosten (zum Beispiel Fracht), aber auch erhaltene Rabatte et cetera sind zu berücksichtigen.
 - *Durchschnittspreise* werden nur einmalig in einer Periode (periodischer Durchschnittspreis) oder fortlaufend (gleitender Durchschnittspreis) errechnet. Durch deren Verwendung ist die Ermittlung der Wertkomponente einfacher möglich.
 - *Verbrauchsreihenfolgen* unterstellen bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen einen bestimmten Abbau des Lagers. Üblich ist eine Verbrauchsreihenfolge entsprechend der Lieferung, das heißt, die zuerst gelieferten Mengen sollen auch zuerst verbraucht werden (Fifo = first in first out). Das Gegenteil ist Lifo = last in first out.
- **Wiederbeschaffungswert:** Dieser ist der aktuelle (Tagespreis) oder zukünftige Preis (Ersatzwert), der bei einer Wiederbeschaffung zu zahlen ist. Rohstoffverbräuche können zum Beispiel zu Tagespreisen bewertet werden, Maschinen werden in der Kostenrechnung häufig auf den Wiederbeschaffungswert abgeschrieben.