

Kostenrechnung

Heyd / Meffle

2020

ISBN 978-3-8006-5217-4

Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

5 Vollkostenrechnung

In der *Betriebsergebnisrechnung* sind *alle* Kosten (Selbstkosten) einer Abrechnungsperiode erfasst worden. Dies verlangt die *Zielsetzung einer vollständigen und genauen Kostenerfassung*. Die Einhaltung dieser Zielsetzung ist eine Voraussetzung für jedes Kostenrechnungssystem, das in der Unternehmung angewandt wird.

Nach dem **Umfang** der Kosten, wie sie auf die Kostenträger (Erzeugnisse) verrechnet werden, unterscheidet man die Kostenrechnungssysteme der *Voll- und Teilkostenrechnung*.

Vollkostenrechnung

Bei der Vollkostenrechnung werden alle Kosten, wie sie von der Betriebsergebnisrechnung zur Verfügung gestellt werden, in *vollem Umfang* auf die Kostenträger (Erzeugnisse des Unternehmens) verrechnet.

Teilkostenrechnung

In der Teilkostenrechnung begnügt man sich zunächst damit, bestimmte Teile der Kosten, die relevanten Kosten, den Kostenträgern (Erzeugnissen) zuzurechnen. So werden in der Form der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung ausschließlich die *beschäftigungsabhängigen* variablen Kosten auf die Kostenträger verrechnet, z. B. Akkordlöhne, Fertigungsmaterial. Zur Ermittlung des Ergebnisses im Abrechnungszeitraum werden die *beschäftigungsunabhängigen fixen Kosten*, z. B. kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, als „geschlossener Kostenblock“ der jeweiligen Abrechnungsperiode belastet (Abschnitt 6.4).

Die Anwendungsbereiche und Verfahren der Teilkostenrechnung sowie die unterschiedlichen Ziele der Voll- und Teilkostenrechnung werden im Abschnitt 6 (S. 161 ff.) dargelegt.

5.1 Kostenartenrechnung

5.1.1 Kostenartenrechnung – Teilbereich der Vollkostenrechnung

Die **Kostenartenrechnung** ist ein Teilbereich der Kosten- und Leistungsrechnung. Sie hat die Aufgabe, die Kosten aus der Betriebsergebnisrechnung zu übernehmen und so zu *gliedern* und *aufzubereiten*, wie dies im Hinblick auf die mit der Kostenrechnung verfolgten Ziele erforderlich ist.

Die Kostengliederung eines Betriebes kann sich z. B. an den Kostengruppen ausrichten, die Fachverbände, z. B. der Industrie oder des Handels, für Kostenvergleiche von Betrieben innerhalb der gleichen Branche zugrunde legen. Durch die damit erreichte Vergleichbarkeit der Kosten wird die Kostenkontrolle des Betriebes verbessert.

Werden dagegen die Kosten danach untersucht, ob sie dem einzelnen Erzeugnis unmittelbar zurechenbar sind oder nur mittelbar zugerechnet werden können, so dient diese Kostengliederung den anderen Teilbereichen der Vollkostenrechnung als Grundlage für eine genauere Kostenrechnung.

Damit gewinnen die Einteilungen der Kosten in variable und fixe Kosten bzw. Einzel- und Gemeinkosten jeweils eine gesonderte Bedeutung.

Auf der Kostenartenrechnung bauen die *Kostenstellenrechnung* und die *Kostenträgerrechnung* auf. Sie gilt deshalb als erste Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung.

In der **Kostenstellenrechnung** (Abschnitt 5.2) werden die in der Kostenartenrechnung ermittelten Kosten, die nicht unmittelbar auf das einzelne Erzeugnis zurechenbar sind (Gemeinkosten), auf den *Ort ihrer Verursachung* (= Kostenstellen) verteilt. Kostenstellen sind z. B. die Betriebsbereiche Materialbeschaffung, Fertigung, Verwaltung und Vertrieb.

Die **Kostenträgerrechnung** (Abschnitt 5.3) ist die letzte Stufe in der Abrechnungsfolge der Kostenrechnung. Ihre Aufgabe ist es, im Rahmen der Vollkostenrechnung *alle Kosten* den innerbetrieblichen Leistungen bzw. den absatzfähigen Endprodukten zuzurechnen. Werden dabei die Kosten eines Kostenträgers *während einer Abrechnungsperiode* erfasst, so handelt es sich um die **Kostenträgerzeitrechnung**. Bezieht sich die Ermittlung der Selbstkosten oder des Verkaufspreises auf *eine Produktionseinheit* bzw. auf *eine* Losgröße (Auftragsgröße von z. B. 100 Stück), so spricht man von der **Kostenträgerstückrechnung** (= Kalkulation).

5.1.2 Gliederung der Kosten

Kostenarten können nach verschiedenen Gesichtspunkten gegliedert werden, z. B. nach der *Art der verbrauchten Kostengüter* oder nach der *Zurechenbarkeit auf die Kostenträger*.

Kosten nach der Art der verbrauchten Kostengüter

Werden die verschiedenen Kostenarten nach dem Gesichtspunkt der *Art der verbrauchten Kostengüter* zu einigen übergeordneten Kostengruppen zusammengefasst, z. B. zu der Gruppe der Lohn- und Kapitalkosten, so wird die *Vergleichbarkeit* und *Kontrollierbarkeit* der Kosten erleichtert und verbessert.

- **Werkstoffkosten** (Materialkosten) entstehen durch den Verbrauch von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen.
- **Personalkosten** (Arbeitskosten) entstehen durch den unmittelbaren oder mittelbaren Einsatz des Produktionsfaktors Arbeit, z. B. Löhne, Gehälter, gesetzliche und freiwillige Sozialkosten, sonstige Personalkosten.
- **Kapitalkosten** stehen im Zusammenhang mit dem betriebsbedingten Einsatz des Kapitals, z. B. kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Wagnisse.
- **Kosten für Fremdleistungen** entstehen durch die Inanspruchnahme von Dienstleistungen anderer Betriebe. Zu ihnen gehören z. B. Instandhaltungskosten, Versicherungsprämien, Pacht, Miete, Transportkosten, Reise- und Rechtsberatungskosten, Lizenz- und Patentkosten, Forschungs- und Entwicklungskosten.

Nicht zu den Fremdleistungskosten gehören **selbst erstellte** Patente und **eigene** Kosten für Forschungs- und Entwicklungsarbeiten.

- **Kosten der menschlichen Gesellschaft** ergeben sich durch die Zahlungsverpflichtungen gegenüber der öffentlichen Hand. Hierzu gehören vor allem die *betrieblichen Steuern* (Aufwandssteuern), z. B. Gewerbesteuer; ferner Abgaben, Gebühren und Beiträge, soweit sie betriebsbedingt sind. Außerdem zählen die betrieblich bedingten Aufwendungen für den *Umweltschutz* (Luftreinhaltung, Abwasserreinigung, Lärminderung) zu den „Kosten der menschlichen Gesellschaft“.

Im **Handelsbetrieb** treten an die Stelle der Werkstoffkosten die **Warenkosten**. Zu ihnen gehören die Kosten für die Ware selbst (Warenpreis), abzüglich Rabatte, Skonti; zuzüglich Kosten, die unmittelbar mit der Beschaffung der Ware zusammenhängen (Bezugskosten), z. B. Fracht und Rollgeld.

Das Institut für Handelsforschung (IFH) in Köln hat für Handelsbetriebe, die am Betriebsvergleich ihrer Branche teilnehmen wollen, für den Groß- und Einzelhandel eine Kostenarten-Gliederung empfohlen (siehe nachfolgende Zusammenstellung für den Großhandel).

5.1.3 Kostenarten Großhandel (IFH)

Personalkosten (ohne Unternehmerlohn und Provision)	Transport- und Verpackungskosten
+ Unternehmerlohn (= kalkulatorischer)	Kosten des Fuhr- und Wagenparks
+ Provisionen (z. B. für Reisende)	Abschreibungen
= Personalkosten insgesamt	
Raumkosten	Zinsen für Fremd- und Eigenkapital
Werbe- und Reisekosten	Allgemeine Verwaltungskosten und sonstige Kosten

Die vom Institut für Handelsforschung für den Einzelhandel genannten Kostenarten weichen nur unwesentlich von denjenigen des Großhandels ab. Nicht ausdrücklich genannt werden die Provisionen bei den Personalkosten sowie die Transport- und Verpackungskosten. Die Kostenart Miete wird zusätzlich aufgeführt.

Kosten nach der Zurechenbarkeit auf die Kostenträger

Aufgabe der Vollkostenrechnung ist es, *alle Kosten* den Kostenträgern zuzurechnen (siehe S. 95). Nach der Zurechenbarkeit der Kosten auf die Kostenträger werden unterschieden: *Einzelkosten*, *Gemeinkosten* und *Sondereinzelkosten*.

- **Einzelkosten** (direkte Kosten) können dem einzelnen Kostenträger (Erzeugnisse, innerbetriebliche Leistungen) nach dem Verursachungsprinzip *unmittelbar* zugerechnet werden. Die Einzelkosten werden belegmäßig erfasst.

Die Fertigungslöhne werden aufgrund von Lohnscheinen und das Fertigungsmaterial (verbrauchte Rohstoffe) aufgrund von Materialentnahmescheinen dem Kostenträger zugerechnet.

- **Gemeinkosten** (indirekte Kosten) können dem einzelnen Kostenträger nicht unmittelbar zugerechnet werden, weil sie während einer Rechnungsperiode für alle Kostenträger gemeinsam anfallen. Die Gemeinkosten werden zunächst auf die sie verursachenden Kostenstellen verteilt (Abschnitt 1.5.2). Mit Hilfe von Zuschlagsätzen werden sie dann indirekt auf die Kostenträger verrechnet.

Beispiele

Hilfslöhne für Reinigungs- und Transportarbeiten, Gehälter von technischen und kaufmännischen Angestellten, Abschreibungen auf Sachanlagen, Versicherungen.

Aus Gründen einer vereinfachten Abrechnung werden verbrauchte Hilfs- und Betriebsstoffe grundsätzlich als Gemeinkosten (Gemeinkostenmaterial) verrechnet, obwohl Hilfsstoffe, z. B. Nägel, Lacke und Leime, dem Kostenträger einzeln zugerechnet werden könnten.

- **Sondereinzelkosten** werden wie die Fertigungslöhne und das Fertigungsmaterial belegmäßig erfasst. Sie können aber nicht immer jedem einzelnen Kostenträger, sondern nur einer abgegrenzten Menge an Produkten, z. B. dem jeweiligen **Gesamtauftrag** zugerechnet werden. Dabei werden unterschieden:
 - **Sondereinzelkosten der Fertigung**
z. B. Kosten für Modelle, Testprodukte, Spezialwerkzeuge, Lizenzgebühren;
 - **Sondereinzelkosten des Vertriebs**
z. B. Kosten für Verpackungsmaterial, Transportversicherungen, Frachten, Vertreterprovision.

Im **Handelsbetrieb** sind die Warenkosten den **Einzelkosten** zuzurechnen, da sie direkt für die einzelnen Artikel bzw. Warengruppen entstehen.

Die **Gemeinkosten** werden im Handelsbetrieb als **Handlungskosten** bezeichnet. Sie umfassen alle Kosten, die nicht unmittelbar den Waren zurechenbar sind und in den Bereichen Beschaffung, Lager, Absatz und Verwaltung entstehen, z. B. Personalkosten, Mieten.

Sondereinzelkosten gibt es im Handel nur im Vertriebsbereich, z. B. Vertreterprovision eines Großhandelsbetriebes.

Fallbeispiel

Die folgenden Kostenarten werden einer statistischen Betriebsergebnisrechnung entnommen:

Konto-Nr.	Konten	Kosten in €
600	Aufwendungen für Rohstoffe	40 000,00
602	Hilfsstoffaufwand	15 000,00
603	Betriebsstoffaufwand	5 000,00
604	Verpackungsmaterial	9 500,00
613	Fremdreparaturen	9 000,00
620	Löhne	186 000,00
630	Gehälter	140 000,00
640	Soziale Abgaben	100 000,00
650	Abschreibungen auf Sachanlagen	75 000,00
670	Mieten	11 000,00
680	Büromaterial	1 100,00
687	Werbung	16 500,00
693	Verluste und Wertminderungen des Umlaufvermögens	36 000,00
700 /770 /703	Gewerbesteuer, Kraftfahrzeugsteuer	15 000,00
751	Zinsen	4 900,00
Zusatzkosten	Kalkulatorischer Unternehmerlohn	36 000,00
Gesamtkosten		700 000,00

Angaben zur Gliederung der Kosten:

604 Verpackungsmaterial: Erfassung auftragsweise nach Belegen;

620 Löhne: In dem Posten sind laut Lohnlisten 145 000,00 € Fertigungslöhne enthalten;

693 Verluste aus Wertminderungen des Umlaufvermögens: Es handelt sich um das kalkulatorisch verrechnete Beständewagnis.

1. Gliedern Sie die Kostenarten nach der Art der verbrauchten Kostengüter! Welche Aufschlüsse können aus der Kostengliederung gewonnen werden?
2. Errechnen Sie den Anteil der Einzel-, Sondereinzel- und Gemeinkosten an den Gesamtkosten in € und in %!
3. In einem Handelsbetrieb werden in einer Abrechnungsperiode 108 000,00 € Aufwendungen für Waren ermittelt. Die Handlungskosten betragen im gleichen Zeitraum 72 000,00 €. Wie unterscheiden sich die beiden Kostenarten nach der Zurechenbarkeit auf die Kostenträger? Wie viel% betragen diese jeweils von den Gesamtkosten?

Lösungen**1. Werkstoffkosten:**

Aufwendungen für Rohstoffe	40 000,00	
Hilfsstoffaufwand	15 000,00	
Betriebsstoffaufwand	<u>5 000,00</u>	60 000,00

Personalkosten:

Löhne	186 000,00	
Gehälter	140 000,00	
Soziale Abgaben	100 000,00	
Unternehmerlohn	<u>36 000,00</u>	462 000,00

Kapitalkosten:

Abschreibungen auf Sachanlagen	75 000,00	
Kalkulatorische Wagnisse	36 000,00	
Kalkulatorische Zinsen	<u>4 900,00</u>	115 900,00

Fremdleistungskosten:

Mieten	11 000,00	
Fremdrepaturen	9 000,00	
Verpackungsmaterial	9 500,00	
Büromaterial	1 100,00	
Werbung	<u>16 500,00</u>	47 100,00

Kosten der menschlichen Gesellschaft:

Gewerbesteuer, Kraftfahrzeugsteuer		<u>15 000,00</u>
------------------------------------	--	------------------

Gesamtkosten: 700 000,00

Auffallend ist der hohe Anteil der Personalkosten an den Gesamtkosten. Sie betragen $(462\ 000 \cdot 100 : 7\ 000) = 66\%$ der Gesamtkosten. Sollte dieser Anteil im Vergleich mit anderen Betrieben der gleichen Branche zu hoch sein, so müssten Rationalisierungsmaßnahmen erwogen werden.

2. Einzelkosten:

Fertigungsmaterial	40 000,00	
Fertigungslöhne	145 000,00	185 000,00 $\hat{=}$ 26,43%

Sondereinzelkosten:

Verpackungskosten		9 500,00 $\hat{=}$ 1,36 %
-------------------	--	---------------------------

Gesamtkosten 700 000,00

– Einzelkosten 185 000,00

– Sondereinzelkosten 9 500,00 – 194 500,00

Gemeinkosten: 505 500,00 $\hat{=}$ 72,21%

Gesamtkosten: 700 000,00 $\hat{=}$ 100,00%

3. a) Aufwendungen für Waren (Wareneingang) sind als Warenkonten den Kostenträgern (Waren bzw. Warengruppen) direkt zurechenbar; es sind somit Einzelkosten.

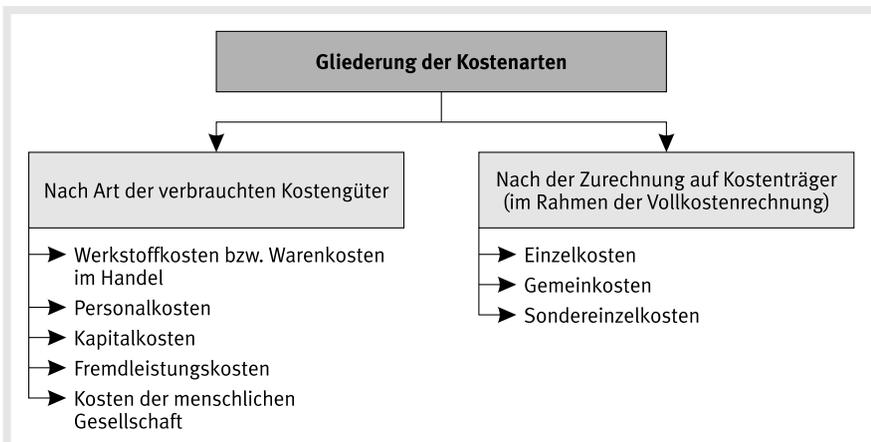
Handlungskosten sind den Kostenträgern nicht unmittelbar zurechenbar, z. B. Personalkosten; es handelt sich um Gemeinkosten.

$$\text{b) Einzelkosten in \% der Gesamtkosten} = \frac{108\ 000 \cdot 100}{180\ 000} = 60 \%$$

$$\text{c) Gemeinkosten in \% der Gesamtkosten} = \frac{72\ 000 \cdot 100}{80\ 000} = 40 \%$$

(Handlungskosten)

- In der **Betriebsergebnisrechnung** werden **alle Kosten der Abrechnungsperiode** erfasst.
- Eine vollständige Erfassung der Kosten (Grundsatz der vollständigen und genauen Kostenerfassung) ist die Voraussetzung für die Anwendung der verschiedenen Kostenrechnungssysteme.
- Nach dem Umfang der Zurechnung der Kosten auf die Kostenträger werden als Kostenrechnungssysteme unterschieden:
 - **Vollkostenrechnung** (= alle Kosten werden den Kostenträgern zugerechnet);
 - **Teilkostenrechnung** (= nur ein Teil der Kosten wird den Kostenträgern zunächst zugerechnet).
- Die **Kostenartenrechnung** als *Teilbereich* der Kostenrechnung hat die Aufgabe, die aus der Betriebsergebnisrechnung stammenden Kosten so aufzubereiten und zu gliedern, dass
 - Kostenvergleiche und Kostenkontrollen möglich sind,
 - beim Einsatz der Vollkostenrechnung alle Kosten über die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung den Kostenträgern zugerechnet werden können.
- Die **Teilbereiche der Kostenrechnung und ihre wesentlichen Fragestellungen**



5.2 Kostenstellenrechnung

Aufgaben der Kostenstellenrechnung

- **Genauere Zurechnung der Gemeinkosten:** In der Praxis herrscht das Mehr-Produkt-Unternehmen vor. Von den für die Gesamtproduktion anfallenden Kosten können nur die Einzelkosten den verschiedenen Kostenträgern *unmittelbar* zugerechnet werden.

Die Gemeinkosten, die für alle Kostenträger gemeinsam entstehen, könnten den Kostenträgern im Verhältnis zu den in der Abrechnungsperiode aufgewendeten Einzelkosten in einem prozentualen Zuschlag zugerechnet werden. Dieses Verfahren ist jedoch ungenau, weil es voraussetzt, dass Einzel- und Gemeinkosten stets in gleichem Verhältnis bei allen Produkten bzw. Artikeln anfallen. In Wirklichkeit beanspruchen jedoch die Kostenträger die einzelnen Werkstätten bzw. Abteilungen des Betriebes unterschiedlich. Durch die Bildung von **Kostenstellen**, auf die die Gemeinkosten verteilt werden, können die Erzeugnisse *mittelbar* mit den Kosten belastet werden, die sie verursacht haben (= Beachtung des **Verursachungsprinzips**).

Beispiel aus dem Industriebetrieb

In einem Betrieb werden Metallrahmen hergestellt, die lackiert (Kostenträger A) und unlackiert (Kostenträger B) lieferbar sind. An Einzelkosten sind in der Abrechnungsperiode für die beiden Kostenträger 150 000,00 € angefallen; davon entfallen auf Kostenträger A = 80 000,00 €, auf B = 70 000,00 €. Die Gemeinkosten betragen im gleichen Zeitraum 450 000,00 €. In diesem Betrag sind 90 000,00 € Gemeinkosten der Lackiererei (Kostenstelle III, siehe Skizze auf Folgeseite) enthalten.

1. Zurechnung der Gemeinkosten ohne Berücksichtigung von Kostenstellen I – IV

$$\text{Zuschlagsatz für die Gemeinkosten} = \frac{450\,000 \cdot 100}{150\,000} = 300\%$$

(Bezugsgröße: Einzelkosten)

Anteilige Gemeinkosten der Kostenträger:

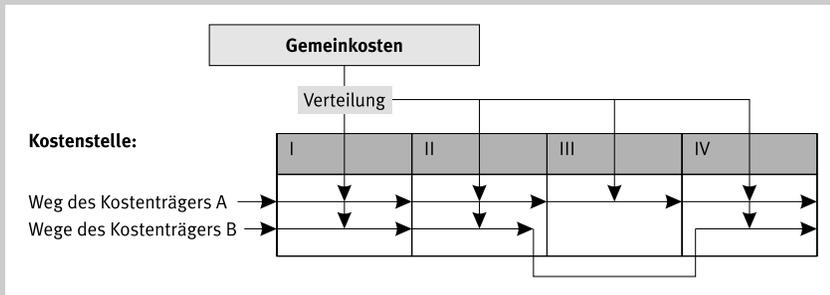
	Kostenträger A	Kostenträger B
Einzelkosten	80 000,00 €	70 000,00 €
<u>300 % Zuschlag</u>	<u>240 000,00 €</u>	<u>210 000,00 €</u>
Gesamtkosten	320 000,00 €	280 000,00 €

Ergebnis:

Die Zurechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger ist nicht verursachungsgerecht, da die in der Lackiererei anfallenden Gemeinkosten von 90 000,00 € anteilig (im Verhältnis der Einzelkosten 8 : 7, also mit 42 000,00 €) dem Kostenträger B zugerechnet werden, obwohl dieser die Kostenstelle Lackiererei nicht berührt hat (vgl. unten stehende Skizze).

2. Zurechnung der Gemeinkosten durch Bildung von Kostenstellen I–IV

42 000,00 €, bisher Kostenträger B zugeordnet, sind auf Kostenträger A zu übernehmen. Danach Gesamtkosten A 282 000,00 €, B 168 000,00 €.



Ergebnis:

Durch die Einführung von Kostenstellen wird der Kostenträger B (unlackierte Metallrahmen) auch nicht mit den Gemeinkosten der Lackiererei (Kostenstelle III) belastet, während dem Kostenträger A – verursachungsgerecht – die gesamten Gemeinkosten der Lackiererei (Kostenstelle III) von 90 000,00 € zugerechnet werden. Anteile der Gemeinkosten je Kostenträger (€ und %):

	Kostenträger A	Kostenträger B
Einzelkosten	80 000,00 €	70 000,00 €
Zuschläge 352,5 %/240 %	282 000,00 €	168 000,00 €
<u>Gesamtkosten</u>	<u>362 000,00 €</u>	<u>238 000,00 €</u>

60 000,00 €

- Kontrolle der Gemeinkosten:** Durch die Aufgliederung des Betriebes in Kostenstellen wird nicht nur eine verursachungsgerechtere Zurechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger erreicht; es werden dadurch auch überschaubare Verantwortungsbereiche geschaffen, die sich für die laufende Kostenkontrolle eignen. Kostenabweichungen im Zeitablauf sind dabei vom einzelnen Kostenstellenleiter, z. B. dem verantwortlichen Werkmeister bzw. Abteilungsleiter, zu vertreten.

Gliederung der Kostenstellen (Hauptkostenstellen)

Kostenstellen – als Orte der Kostenentstehung – können nach verschiedenen Gesichtspunkten gebildet werden.

In der Praxis werden die Kostenstellen meist nach den **Funktionsbereichen** – Materialbeschaffung, Fertigung, Verwaltung, Vertrieb – untergliedert; im Handel nach Abteilungen bzw. Artikelgruppen.

Gliederung nach Funktionsbereichen im Industriebetrieb

Kostenstellen	Beispiele
I Materialstellen	Einkauf, Materialannahme, Materialprüfung, Materiallager, Materialausgabe
II Fertigungsstellen	Dreherei, Fräseerei, Stanzerei, Schlosserei, Montage, Spritzanlagen, technische Betriebsleitung
III Verwaltungsstellen	Geschäftsleitung, Rechnungswesen, Personalabteilung, Rechtsabteilung, Korrespondenz
IV Vertriebsstellen	Marktforschung, Werbeabteilung, Verkaufslager, Versand

Die nach den vier Funktionsbereichen gegliederten Kostenstellen werden als **Hauptkostenstellen** bezeichnet (vgl. folgende Gliederung). Nach der Zugehörigkeit der Gemeinkosten zu diesen Kostenstellen können unterschieden werden:

- **Materialgemeinkosten**

z. B. Kosten, die bei der Annahme von Material entstehen.

- **Fertigungsgemeinkosten**

z. B. Abschreibungen auf Maschinen, Gehälter für technisches Personal.

- **Verwaltungsgemeinkosten**

z. B. Kosten der Geschäftsleitung, Gehälter für die kaufmännischen Angestellten, Büromaterial.

- **Vertriebsgemeinkosten**

z. B. Kosten für Werbung, Gehälter für das Personal in der Marktforschungs- und Verkaufsabteilung.

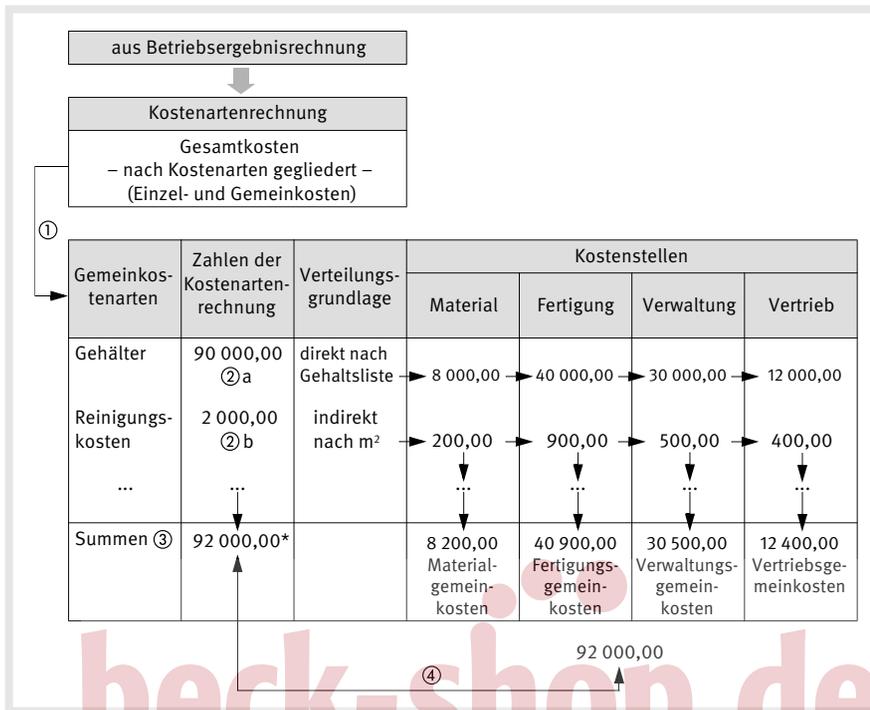
Die Kostenstellengliederung eines Betriebes wird in einem **Kostenstellenplan** (vgl. Kostenstellenplan eines Betriebes, S. 137) erfasst. Wird dabei jeder einzelne Arbeitsplatz zur Kostenstelle gemacht, dann handelt es sich um eine *Platzkostenrechnung*. Wie weit die Kostenstellengliederung geht, hängt u. a. von der Betriebsgröße, dem Wirtschaftszweig und vom Fertigungsprogramm ab.

5.2.1 Einstufiger Betriebsabrechnungsbogen

Der Betriebsabrechnungsbogen (BAB) ist das organisatorische Hilfsmittel zur Durchführung der Kostenstellenrechnung. Die Praxis verwendet meist die *tabellarische* (statistische) Form.

Im BAB werden für die Verteilung der Beträge die *Kostenarten* **vertikal** und die *Kostenstellen* **horizontal** aufgeführt (vgl. folgende schematische Darstellung).

Arbeitsschritte bei der Erstellung des BAB im Industriebetrieb¹⁰



* In dem Erklärungsmodell wurde die Verteilung der Gemeinkostenarten auf zwei Kostenarten beschränkt. In Wirklichkeit ist die Summe der Gemeinkosten entsprechend der jeweilige Kostenartenrechnung erheblich größer. Im Schema sind die fehlenden Kostenarten durch Auslassungspunkte (...) gekennzeichnet.

Aus der stark vereinfachten Darstellung lassen sich bei der Erstellung des einstufigen BAB folgende Arbeitsschritte erkennen:

- ① Übernahme der Gemeinkostenarten aus der Kostenartenrechnung.
- ② Verteilung der Gemeinkostenarten auf die Kostenstellen
 - a) *nach Belegen* = direkte Verteilung auf Kostenstellen

Gehälter nach Gehaltslisten, Abschreibungen aufgrund der Angaben der Anlagekartei.

Bsp

- b) *nach Schlüsseln* = indirekte Verteilung auf die Kostenstellen

Miete nach m², freiwillige Sozialleistungen nach Zahl der Belegschaftsmitglieder je Kostenstelle.

Bsp

¹⁰Der BAB im Handel wird S. 120 dargestellt.

Bei der direkten Verteilung lässt sich aus dem Kostenbeleg genau ersehen, welche Stelle die Kosten verursacht hat. Man spricht deshalb von **Stelleneinzelkosten**. Die nicht unmittelbar auf eine Kostenstelle zurechenbaren Gemeinkosten werden **Stellengemeinkosten** genannt.

- ③ Addition der Gemeinkostenarten insgesamt und in den Hauptkostenstellen.
- ④ Abstimmung der Summe der Gemeinkostenarten mit den Summen der Kostenstellenspalten.

Ermittlung von Zuschlagsätzen für die Gemeinkosten (Istzuschläge)

Die Einzelkosten werden unmittelbar den Kostenträgern zugerechnet. Die Gemeinkosten werden nach ihrer *Umleitung* über den BAB mit den Kostenträgern verrechnet. Hierzu sind **Zuschlagsätze** (Kalkulationssätze) erforderlich. Sie werden ermittelt, indem die Summen der einzelnen Hauptkostenstellen einer bestimmten **Bezugsgröße** zugeordnet werden.

Im Materialbereich wird z. B. unterstellt, dass die Materialgemeinkosten vom Einsatz des Fertigungsmaterials abhängig sind. Deshalb wird das Fertigungsmaterial als *Bezugsgröße* oder *Zuschlagsgrundlage* gewählt. Bei lohnintensiven Betrieben dient meist der Fertigungslohn als Bezugsgröße für die Fertigungsgemeinkosten. Für die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten gelten die *Herstellkosten* der Produktion bzw. des Umsatzes als Bezugsgrundlage (vgl. Fallbeispiel, S. 107 f.).

Für die Ermittlung der Zuschlagsätze (Kalkulationssätze) gilt allgemein:

$$Z = \frac{\sum \text{Gk} \cdot 100}{B}$$

Z = Zuschlagsätze (Kalkulationssätze)

$\sum \text{Gk}$ = Gemeinkostensumme je Hauptkostenstelle

B = Bezugsgröße (Zuschlagsgrundlage)

Beispiel

In der Materialstelle werden 48 000,00 € Materialgemeinkosten ausgewiesen. Das in der Periode verbrauchte Fertigungsmaterial beträgt 800 000,00 €.

$$Z = \frac{48000 \cdot 100}{800000} = 6 \%$$

Diese Zurechnung der Gemeinkosten mit Hilfe von Zuschlagsätzen auf das einzelne Erzeugnis gehört – streng genommen – nicht mehr zur Kostenstellenrechnung; sie ist vielmehr Bestandteil der Zuschlagskalkulation und damit Teil der Kostenträgerrechnung. Die verschiedenen Bezugsgrößen, z. B. das Fertigungsmaterial und die Zuschlagsätze können jedoch im BAB unter den zugehörigen Gemeinkosten vermerkt werden (vgl. S. 116 f.).

Die ermittelten Zuschlagsätze werden **Istzuschläge** genannt, da ihrer Berechnung die *tatsächlich* während der vergangenen Abrechnungsperiode angefallenen Kosten zugrunde liegen.

Fallbeispiel**Einstufiger BAB mit 4 Hauptkostenstellen und Berechnung der Zuschlagsätze**

Gemeinkostenarten	Zahlen der Kostenartenrechnung (€)	Verteilungsgrundlage	Material (€)	Fertigung (€)	Verwaltung (€)	Vertrieb (€)
Gemeinkostenmaterial	18 000,00	Materialentnahmeschein (direkt)	4 000,00	12 000,00	1 500,00	500,00
Gehälter	36 000,00	Gehaltsliste (direkt)	2 000,00	10 000,00	18 000,00	6 000,00
Hilfslöhne	18 000,00	Stempelkarten (direkt)	350 h	750 h	60 h	40 h
Gesetzliche soziale Abgaben	11 000,00	Lohn- und Gehaltsliste (direkt)	950,00	3 550,00	5 500,00	1 000,00
Freiwillige Sozialleistungen	5 000,00	Anzahl der Beschäftigten	2	9	6	3
Kalkulatorische Abschreibung	8 000,00	Anlagekartei im Verhältnis	1	10	3	2
Mieten	9 800,00	m ²	80	520	120	80
Instandhaltung	1 500,00	Rechnungen (direkt)	70,00	1 200,00	230,00	–
Sonstige Kosten	15 000,00	direkt	2 800,00	7 500,00	3 700,00	1 000,00

1. Stellen Sie das Schema eines BAB auf (vgl. Muster S. 128)!
2. Verteilen Sie die Gemeinkostenarten, soweit noch nicht erfolgt, nach dem angegebenen Schlüsseln (Stellengemeinkosten) auf die 4 Hauptkostenstellen!
3. Stimmen Sie die Summe der Gemeinkostenarten mit den Summen der Kostenstellenspalten ab!
4. Stellen Sie eine Gesamtkalkulation bis zu den Selbstkosten auf und berechnen Sie die Zuschlagsätze (Z) für die
 - a) Materialgemeinkosten,
 - b) Fertigungsgemeinkosten,
 - c) Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten!

Bezugsgrößen (Zuschlagsgrundlagen):

für die Materialgemeinkosten : Fertigungsmaterial 170 500,00 €

für die Fertigungsgemeinkosten: Fertigungslöhne 40 000,00 €

für die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten : Herstellkosten der Produktion.

Die Sondereinzelkosten der Fertigung betragen 84 330,00 €.

Annahme: keine Bestandsänderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen.

5. Welcher Zuschlagsatz würde sich für die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten ergeben, wenn die Herstellkosten des Umsatzes (Herstellkosten der verkauften Erzeugnisse) als Bezugsgröße angenommen werden? Zu berücksichtigende Bestandsveränderungen:

Bestandsvermehrung an fertigen Erzeugnissen 26 000,00 €, Bestandsminderung an unfertigen Erzeugnissen 15 000,00 €.

Begründen Sie dieses Vorgehen!

Lösungen

1. bis 3.

Gemeinkostenarten	Zahlen der Kostenartenrechnung (€)	Verteilungsgrundlage	Kostenstellen			
			Material (€)	Fertigung (€)	Verwaltung (€)	Vertrieb (€)
Gemeinkostenmaterial	18 000,00	Materialentnahmeschein	4 000,00	12 000,00	1 500,00	500,00
Gehälter	36 000,00	Gehaltsliste	2 000,00	10 000,00	18 000,00	6 000,00
Hilfslöhne	18 000,00	Stempelkarten	5 250,00	11 250,00	900,00	600,00
Gesetzliche soziale Abgaben	11 000,00	Lohn- und Gehaltsliste	950,00	3 550,00	5 500,00	1 000,00
Freiwillige Sozialleistungen	5 000,00	Anzahl der Beschäftigten je Kostenstelle	500,00	2 250,00	1 500,00	750,00
Kalkulatorische Abschreibung	8 000,00	Anlagekartei	500,00	5 000,00	1 500,00	1 000,00
Mieten	9 800,00	m ²	980	6 370,00	1 470,00	980,00
Instandhaltung	1 500,00	Rechnungen	70,00	1 200,00	230,00	–
Sonstige Kosten	15 000,00	direkt	2 800,00	7 500,00	3 700,00	1 000,00
Summen	122 300,00		17 050,00	59 120,00	34 300,00	11 830,00
				122 300,00		

4. Berechnung der Zuschlagsätze (Ist-Zuschläge) für die Gemeinkosten

Die Berechnung der Zuschlagsätze für die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten werden die *Herstellkosten* der Produktion zugrunde gelegt. Um diese Bezugsgröße zu ermitteln, muss zunächst eine **Gesamtkalkulation** (= Kalkulation der in der *Abrechnungsperiode* angefallenen Kosten) durchgeführt werden. Die Materialgemeinkosten werden auf das Fertigungsmaterial, die Fertigungsgemeinkosten auf die Fertigungslöhne und die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten auf die Herstellkosten aufgeschlagen.

Gesamtkalkulation der Selbstkosten:

Fertigungsmaterial	170 500,00 €	
Materialgemeinkosten	<u>17 050,00 €</u>	
<i>Materialkosten</i>		187 550,00 €
Fertigungslöhne	40 000,00 €	
Fertigungsgemeinkosten	59 120,00 €	
Sondereinzelkosten der Fertigung	<u>84 330,00 €</u>	
Fertigungskosten		<u>183 450,00 €</u>
<i>Herstellkosten der Produktion</i>		371 000,00 €
Verwaltungsgemeinkosten		34 300,00 €
Vertriebsgemeinkosten		<u>11 830,00 €</u>
<i>Selbstkosten</i>		<u>417 130,00 €</u>

Berechnung der Zuschlagsätze:**a) Materialgemeinkostenzuschlag (MGKZ)**

Bezugsgröße: Fertigungsmaterial 170 500,00 \triangleq 100%

$$\text{MGKZ} = \frac{17\,050 \cdot 100}{170\,500} = \underline{\underline{10\%}}$$

$$\text{MGKZ} = \frac{\text{Materialgemeinkosten} \cdot 100}{\text{Fertigungsmaterial}} \%$$

b) Fertigungsgemeinkostenzuschlag (FGKZ)

Bezugsgröße: Fertigungslöhne 40 000,00 \triangleq 100%

$$\text{FGKZ} = \frac{59\,120 \cdot 100}{40\,000} = \underline{\underline{147,8\%}}$$

$$\text{FGKZ} = \frac{\text{Fertigungsgemeinkosten} \cdot 100}{\text{Fertigungslöhne}} \%$$

c) Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkostenzuschlag (VwGKZ und VtGKZ)

Bezugsgröße: Herstellkosten 371 000,00 \triangleq 100 %

$$\text{VwGKZ} = \frac{34\,300 \cdot 100}{371\,000} = \underline{\underline{9,25\%}}$$

$$\text{VwGKZ} = \frac{\text{Verwaltungsgemeinkosten} \cdot 100}{\text{Herstellkosten}} \%$$

$$\text{VtGKZ} = \frac{11\,830 \cdot 100}{371\,000} = \underline{\underline{3,19\%}}$$

$$\text{VtGKZ} = \frac{\text{Vertriebsgemeinkosten} \cdot 100}{\text{Herstellkosten}} \%$$

Ist die Bezugsbasis identisch, so können Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten in einem Zuschlagssatz zusammengefasst werden. $9,25\% + 3,19\% = 12,44\%$.

5. Lösungshinweise

Bei der Berechnung der Bezugsgröße für die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten haben wir bei Aufgabe 4c) unterstellt, dass keine Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen in der Abrechnungsperiode angefallen sind. In diesem Falle entsprechen die *Herstellkosten der Produktion* (bzw. des Abrechnungszeitraumes) den *Herstellkosten des Umsatzes*. Werden jedoch in einer Abrechnungsperiode z.B. mehr Erzeugnisse hergestellt als verkauft, so sind die Herstellkosten der Produktion höher als die Herstellkosten des Umsatzes. Durch dieses Auseinanderfallen der Herstellkosten der Produktion und der Herstellkosten des Umsatzes ergeben sich für die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zwei mögliche Bezugsgrößen, die Herstellkosten der Produktion und die Herstellkosten des Umsatzes.

Die Herstellkosten der Produktion werden vielfach als die „richtige“ Bezugsgröße für die Verwaltungsgemeinkosten angenommen. Die Herstellkosten des Umsatzes dagegen gelten gewöhnlich für die Vertriebsgemeinkosten als verursachungsgerechte Größe.

Aus Vereinfachungsgründen wählt die Praxis oftmals die **Herstellkosten des Umsatzes** als gemeinsame Bezugsgröße. Dadurch können die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten in einem gemeinsamen Zuschlagsatz verrechnet werden.

Für die Ermittlung der Herstellungskosten des Umsatzes sind zwei Fälle zu unterscheiden:

1. Endbestand < Anfangsbestand = Bestandsverminderung

Der Betrieb hat nicht nur die während des Abrechnungszeitraumes hergestellten Erzeugnisse verkauft, sondern darüber hinaus noch einen Teil des Lagerbestandes. Da dem Umsatz (Wert der verkauften Erzeugnisse) nur die während der Abrechnungsperiode angefallenen Herstellkosten (Herstellkosten der Produktion) gegenüberstehen, muss die *Bestandsminderung* den Herstellkosten der Produktion *zugeschlagen* werden, um die Herstellkosten des Umsatzes zu erhalten.

2. Endbestand > Anfangsbestand = Bestandsvermehrung

Der Betrieb hat nicht alle im Abrechnungszeitraum hergestellten Produkte verkauft, sondern einen Teil davon – die Bestandsvermehrung – auf Lager genommen. Den verkauften Erzeugnissen stehen nun nicht nur die Herstellkosten der verkauften, sondern auch der auf Lager genommenen Erzeugnisse gegenüber. Die *Bestandsvermehrung* muss deshalb von den Herstellkosten der Produktion *abgezogen* werden, um die Herstellkosten des Umsatzes zu ermitteln.

Herstellkosten der Produktion (Herstellkosten im Abrechnungszeitraum)

+ Bestandsverminderung an fertigen und unfertigen Erzeugnissen

– Bestandsvermehrung an fertigen und unfertigen Erzeugnissen

= **Herstellkosten des Umsatzes**

Wiederaufnahme des
Zahlenbeispiels (aus
Fallbeispiel, 4. und 5.)

Herstellkosten der Produktion		371 000,00 €
+ Bestandsverminderung unfertige Erzeugnisse	15 000,00 €	
– Bestandsvermehrung fertige Erzeugnisse	<u>26 000,00 €</u>	– 11 000,00 €
Herstellkosten des Umsatzes		<u>360 000,00 €</u>

Zuschlagsätze auf der Grundlage der Herstellkosten des Umsatzes:

$$VwGKZ = \frac{34\,300 \cdot 100}{360\,000} = 9,53 \%$$

$$VtGKZ = \frac{11\,830 \cdot 100}{360\,000} = 3,29 \%$$

In einem Zuschlagsatz: 9,53 % + 3,29 % = 12,82 %