Grundlagen der Kostenrechnung

Fischbach

8., überarbeitete und aktualisierte Auflage 2022
ISBN 978-3-8006-6762-8
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.

Beispiel zur Berechnung von (Bestands-)Wagniskosten
In den letzten 4 Perioden wurden Vorräte für 1.800.000 € beschafft. Insgesamt sind in dieser Zeit Vorräte im Wert von 54.000 € verdorben. Es errechnet sich ein (Bestände-)Wagniskostensatz für die Vorräte von

$$\frac{54.000\ €}{1.800.000\ €} \cdot 100 = 3\ \%$$

Sollen in der nächsten Periode Vorräte im Wert von 500.000 € beschafft werden, so sind Wagniskosten für das Bestandswagnis zu berücksichtigen in Höhe von

$$500.000\ € \cdot 3\ \% = 15.000\ €$$

Abbildung 2.13 zeigt wichtige Wagnisarten und mögliche Bezugsgrößen. Eine derartige Systematisierung der verschiedenen Einzelwagnisse erleichtert deren Erfassung.

Tritt ein Schadensfall ein, so werden die hierdurch verursachten (tatsächlichen) Aufwendungen in der Finanzbuchhaltung als Aufwand erfasst. Hingegen werden in der Kostenrechnung weiterhin, wie auch in Perioden ohne Schadensfall, lediglich angemessene kalkulatorische (Wagnis-)Kosten verrechnet.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

2.6.4 Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Angestellte von Unternehmen erhalten ein Gehalt (aufwandsgleiche Personalkosten). Dieses gilt auch für Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften. Inhaber von Personengesellschaften können Entgelte vereinbaren, die als Aufwand gebucht werden dürfen. Den Inhabern von **Einzelunternehmen** steht hingegen lediglich ein variabler Gewinnanspruch zu. Im Vorgriff auf einen erwarteten Gewinn werden von ihnen in der Regel Entnahmen getätigt (Auszahlung, kein Aufwand). Ein laufendes Gehalt wird für die Inhaber von Einzelunternehmen nicht gebucht (keine Buchung ohne Beleg!).

Die Tätigkeit eines Einzelunternehmers stellt aber einen Dienstleistungsverzehr des Unternehmens dar. Folglich ist ein kalkulatorischer Unternehmerlohn als Zusatzkosten zu verrechnen. Die Höhe dieser **Opportunitätskosten** sollte sich an der Vergütung orientieren, die ein Angestellter in dieser Funktion beziehungsweise ein Geschäftsführer einer vergleichbaren Kapitalgesellschaft erhalten würde.

Wagnisart	abzudeckende Risiken	mögliche Bezugsgrößen
Anlagenwagnis	Verluste durch außergewöhnliche (und nicht versicherte) Beschädigungen der Anlagegüter (zum Beispiel Unwetter, Unfall) und Abschreibungsfehler (zum Beispiel ist die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer als erwartet), aber auch unerwartete Verluste beim Verkauf von Anlagen	Anschaffungskosten oder Wiederbeschaffungswert des Anlagevermögens
Bestandswagnis (Vorrätewagnis)	Wertminderungen der Vorräte durch z. B. technischen Fortschritt, Preissenkungen, Diebstahl, Verderb	Wert des durchschnittlichen Lagerbestands
Entwicklungswagnis	Kosten für erfolglose Forschungs- und Entwicklungsarbeiten	Anteil an den gesamten Forschungs- und Entwicklungskosten
Fertigungs-/Produktionswagnis	Mehrkosten durch Arbeits-, Material- und Konstruktionsfehler bei der Fertigung, zum Beispiel Ausschuss oder notwendige Nacharbeit vor der Auslieferung aufgrund von Qualitätsmängeln	Herstellkosten der Fertigung
Gewährleistungswagnis	Gewährleistungskosten aufgrund von Garantieansprüchen oder Kulanzleistungen für ausgelieferte Erzeugnisse (z. B. Nachbesserung, Ersatz)	Umsatzerlöse, Selbstkosten der abgesetzten Erzeugnisse
Vertriebswagnis (Forderungswagnis)	Verluste durch Forderungsausfälle, Kulanz und Währungsverluste	Umsatzerlöse, Forderungsbestand

Abbildung 2.13: Kalkulatorische Wagnisarten

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

2.6.5 Kalkulatorische Miete

Stehen einem Unternehmen **Räume oder Gebäude unentgeltlich** zur Verfügung, so ist dieser Leistungsverzehr als kalkulatorische Miete (Zusatzkosten) zu berücksichtigen. Das ist in der Praxis nur

bei Einzelunternehmen üblich, wenn der Eigentümer im Privatbesitz befindliche Räumlichkeiten vom Unternehmen nutzen lässt. Bei anderen Unternehmen wird in der Regel ein Mietvertrag vorliegen, der eine vom Unternehmen zu zahlende Miete (= Grundkosten) vorsieht.

Bei der Höhe der kalkulatorischen Miete erfolgt eine Orientierung an möglichen Mieterlösen bei Vermietung des Objekts an einen anderen Nutzer oder notwendige Mietzahlungen des nutzenden Unternehmens für ein vergleichbares Objekt, also den **Opportunitätskosten**.

Kauft ein Unternehmen hingegen ein Gebäude selbst, so ist keine kalkulatorische Miete zu berücksichtigen, da für das Gebäude ja schon kalkulatorische Abschreibungen und kalkulatorische Zinsen berücksichtigt werden.

Fragen zur Wiederholung

Kennen Sie sich aus?

- Lösen Sie die Prüfungsaufgaben 3 und 4 aus dem Kapitel 9.1 dieses Buches.
- Lösen Sie die Aufgaben 39 bis 56 aus dem Buch Übungen zur Kostenrechnung von Freidank/Fischbach/Sassen.

Können Sie die nachfolgenden Fragen beantworten?

- Wie kann eine Möbelmanufaktur die Kosten eines Stuhls ermitteln?
- Recherchieren Sie: Welches sind die wichtigsten Kostenarten bei den großen Aktiengesellschaften wie z. B. BASF, Deutschen Bank, E.on, Lufthansa und VW?
- Welches Verfahren zur Ermittlung des Materialverbrauchs würden Sie einem Unternehmen empfehlen?
- Muss jedes Unternehmen kalkulatorische Kosten erfassen?
- Nennen Sie je ein Beispiel für Materialeinzelkosten, Materialgemeinkosten, fixe Fertigungsgemeinkosten, variable Fertigungsgemeinkosten, Verwaltungsgemeinkosten, Vertriebsgemeinkosten, Dienstleistungskosten.
- Warum sollten kalkulatorische Zinsen in der Kostenrechnung berücksichtigt werden?

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

3 Kostenstellenrechnung

Lernziele

- Sie kennen die Aufgaben der Kostenstellenrechnung.
- Sie wissen, in welche Kostenstellen ein Betrieb gegliedert werden kann.
- Sie können Hilfs-/Vor- und Haupt-/Endkostenstellen unterscheiden.
- Sie können im BAB eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung nach verschiedenen Methoden durchführen. Insbesondere beherrschen Sie das Treppen- und das Gleichungsverfahren.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

3.1 Aufgaben und Bildung von Kostenstellen

Nur die in der Kostenartenrechnung erfassten Einzelkosten können den Kostenträgern direkt zugerechnet werden. Im Unternehmen mit mehr als einem Kostenträger wird zur Verteilung der Gemeinkosten auf die einzelnen Kostenträger die **Kostenstellenrechnung** als zweiter Teilbereich der Kostenrechnung benötigt.

Die Kostenstellenrechnung klärt die Fragestellung, **wo** (in welchen betrieblichen Teilbereichen) und in welcher Höhe (Gemein-)Kosten angefallen sind. Hierzu sind verschiedene **Aufgaben** von der Kostenstellenrechnung wahrzunehmen:

- Auf Grundlage einer Planung kann eine **Kontrolle der Wirtschaftlichkeit** der einzelnen Kostenstellen erfolgen (Soll-Ist-Vergleiche). Auch können Schwachstellen und Einsparpotenziale aufgezeigt werden.
- Im Rahmen einer innerbetrieblichen Leistungsverrechnung werden die Gemeinkosten entsprechend der innerbetrieblichen Beanspruchung von Leistungen verrechnet. Hierdurch wird die **Kalkulation vorbereitet** und deren Genauigkeit erhöht. Hierdurch stellt die Kostenstellenrechnung eine Verbindung zwischen Kostenarten- und Kostenträgerrechnung her.

Mithilfe der Kostenstellenrechnung können also dem Management Informationen über relevante Kosten für dispositive Entscheidungen (Führungsentscheidungen) zur Verfügung gestellt werden.

Zur Durchführung der Kostenstellenrechnung wird der Betrieb in Kostenstellen eingeteilt.

> Eine **Kostenstelle** ist ein Teil des Betriebes, der in der Kostenrechnung selbstständig abgerechnet wird. Dort entstehen Kosten und/oder dort werden Kosten zugerechnet

Die **Bildung von Kostenstellen** kann nach unterschiedlichen Kriterien erfolgen, die auch miteinander kombiniert werden können:

- **Funktionale Kriterien** fassen gleiche Arbeitsgänge zu einer Kostenstelle zusammen (zum Beispiel eine Maschine in der Fertigung, Verwaltung, Vertrieb).
- **Räumliche Kriterien** gliedern die Kostenstellen nach räumlichen Gesichtspunkten (zum Beispiel Produktionshalle 14, Raum 327, Verwaltungsgebäude, Werk Mainz, Niederlassung Hamburg).
- **Verantwortungsbezogene Kriterien** fassen den Zuständigkeitsbereich eines Vorgesetzten zu einer Kostenstelle zusammen (zum Beispiel Abteilung, Gruppe).
- **Abrechnungstechnische Kriterien** bilden für jeden Arbeitsplatz eine Kostenstelle (zum Beispiel Sekretariat, eine Maschine).

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Bei der Bildung von Kostenstellen nach den obigen Kriterien sind **Probleme** durch Überschneidungen möglich. So können in einer nach räumlichen Kriterien gebildeten Kostenstelle (zum Beispiel Verwaltungsgebäude) verschiedene Funktionen wahrgenommen werden (zum Beispiel Poststelle, Einkauf, Vertrieb, Telefonservice) und mehrere Personen verantwortlich sein. Hierdurch können bei der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit Verantwortlichkeiten nicht eindeutig benannt werden. Auf der anderen Seite ist eine Gliederung nach abrechnungstechnischen Kriterien mit hohem Aufwand verbunden. Deswegen sind bei der Bildung von Kostenstellen folgende **Grundsätze** zu beachten:

- Jede Kostenstelle muss ein **selbstständiger Verantwortungsbereich** sein. Nur dadurch wird eine wirksame Kostenkontrolle ermöglicht.
- Es muss **genaue Maßgrößen für die Kostenverursachung** geben. Nur dadurch kann eine fehlerhafte Zurechnung von Kosten vermieden werden.
- Die Kostenstellenrechnung muss **wirtschaftlich** durchführbar sein. Dieses erfordert eine gewisse Systematik und Übersichtlichkeit.

In der Praxis wird bei der Bildung deshalb versucht, **verantwortungsbezogene und funktionale Kriterien** miteinander zu verbinden. So findet sich in Industrieunternehmen häufig eine Untergliederung der Kostenstellen in die Funktionsbereiche:

- **Allgemeine Hilfsstellen** stellen allgemeine Dienstleistungen für viele Unternehmensbereiche zur Verfügung und geben diese als innerbetriebliche Leistungen an andere Kostenstellen ab (zum Beispiel Grundstücke und Gebäude, Energieversorgung, Fuhrpark, Hausdruckerei, Kantine, Poststelle, Telefonzentrale);
- **Bereichshilfsstellen** erbringen Vorleistungen für nur einen bestimmten Unternehmensbereich. Insbesondere handelt es sich hierbei um **Fertigungshilfsstellen**, die Vorleistungen für den eigentlichen Fertigungsprozess erbringen (wie zum Beispiel Arbeitsvorbereitung, Konstruktionsbüro, Lehrwerkstatt, Zwischenlager, Reparaturwerkstatt);
- **Materialstellen** dienen der Beschaffung, Lagerung, Prüfung und Bereitstellung von Material (zum Beispiel Einkauf, Materiallager, Prüflabor, Warenausgabe);
- **Fertigungsstellen** führen die eigentliche Leistungserstellung durch (zum Beispiel Dreherei, Montage, Lackiererei);
- **Verwaltungsstellen** führen die notwendigen Verwaltungstätigkeiten durch (zum Beispiel Geschäftsleitung, Rechtsabteilung, Personalabteilung, Rechnungswesen, Controlling);
- **Vertriebsstellen** lagern, verkaufen und versenden die fertigen Erzeugnisse (zum Beispiel Absatzlager, Werbung, Verkauf, Versand und Kundendienst).

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Diese Grobgliederung kann entsprechend der individuellen Gegebenheiten eines Unternehmens weiter verfeinert werden. Gerade im Fertigungsbereich wird es oftmals sinnvoll sein, einzelne Maschinen als (Fertigungs-)Kostenstelle auszuweisen.

Die **Anzahl** der Kostenstellen in einem Betrieb hängt, wie auch die Bildung der Kostenarten, stark von den mit der Kostenrechnung verfolgten Zielen ab. Hierbei sollte der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit beachtet werden.

Zur Verbesserung der Übersichtlichkeit werden die Kostenstellen in Abhängigkeit von der Beteiligung an der Leistungserstellung gegliedert in

- **Hauptkostenstellen**, die unmittelbar zur Erstellung und Verwertung der Leistungen beitragen (*Beispiele*: Einkauf, Montage, Produktion, Vertrieb; aus abrechnungstechnischen Gründen werden hierzu neben den Material-, Fertigungs- und Vertriebsstellen auch die Verwaltungsstellen gezählt) und

- **Hilfskostenstellen**, die keine an den Markt abzugebenden Leistungen erstellen, sondern nur interne (Hilfs-) Leistungen für andere (Hilfs- und Haupt-)Kostenstellen erbringen, also nur mittelbar an der Leistungserstellung beteiligt sind (*Beispiele:* Allgemeine Hilfsstellen und Fertigungshilfsstellen wie zum Beispiel Kantine, Betriebsfeuerwehr beziehungsweise Konstruktionsbüro).

Teilweise werden auch noch **Nebenkostenstellen** unterschieden. Hierunter können Hauptkostenstellen verstanden werden, die weniger wichtige Produkte (Nebenprodukte) erstellen und verwerten, zum Beispiel die Aufbereitung und Verwertung von Abfall.

Verbreitet ist auch die praktisch synonyme Einteilung der Kostenstellen nach abrechnungstechnischen Kriterien in:

- **Endkostenstellen**, die ihre Kosten direkt auf Kostenträger verrechnen,
- **Vorkostenstellen**, die ihre Kosten auf andere Kostenstellen (Vor- und Endkostenstellen) verrechnen.

Allerdings ist eine eindeutige Zuordnung von Kostenstellen in diese Kategorien nicht immer möglich, zum Beispiel, wenn die (Hilfskostenstelle) Kantine eines Versicherungsunternehmens auch Essen an Mitarbeiter anderer Betriebe abgibt. In diesem Fall werden sowohl interne als auch externe Leistungen erbracht.

Die in einem Betrieb gebildeten Kostenstellen werden in einem hierarchisch aufgebauten **Kostenstellenplan** zusammengefasst.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

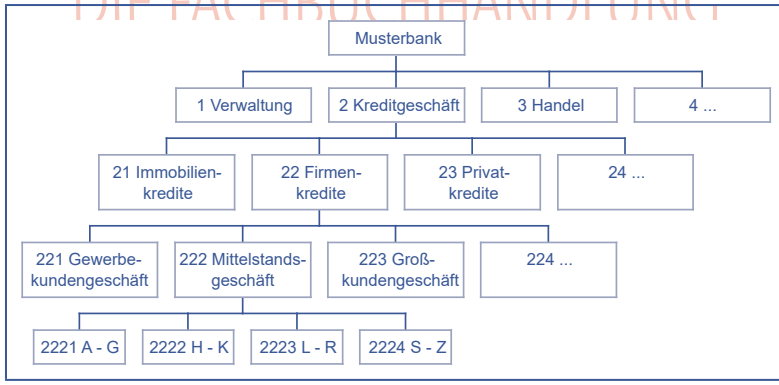

Abbildung 3.1: Beispiel für eine Kostenstellenhierarchie in einer Bank

3.2 Ablauf der Kostenstellenrechnung

3.2.1 Der Betriebsabrechnungsbogen

Zwar kann eine Kostenstellenrechnung durch eine kontenmäßige Buchung erfolgen, doch wird diese in der Praxis üblicherweise in einem **Betriebsabrechnungsbogen (BAB)** durchgeführt. Dieser ist, wie Abbildung 3.2 zeigt, als Tabelle aufgebaut. Die gebildeten Kostenstellen finden sich in den einzelnen Spalten des BAB, zuerst die Hilfskostenstellen, dann die Hauptkostenstellen. Die zuzurechnenden Gemeinkostenarten werden in der ersten Spalte aufgeführt und in den entsprechenden Zeilen bei den Kostenstellen eingetragen. Im BAB werden grundsätzlich nur **Gemeinkosten** verrechnet. Allerdings können die Kostenträger-Einzelkosten zur Information in einer ersten Zeile bei den Kostenstellen eingetragen werden. Dieses kann für eine später vorzunehmende Ermittlung von Zuschlagssätzen und die Kostenkontrolle hilfreich sein.

Die **Kostenstellenrechnung** wird innerhalb des BAB durchgeführt und umfasst folgende Schritte:

- die Verteilung der primären (Kostenträger-)Gemeinkosten auf die Kostenstellen,
- die Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und
- die Bildung von Kalkulationssätzen.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Bei Durchführung einer Normalkostenrechnung kann im BAB zudem eine **Kostenkontrolle** durch die Ermittlung von Über- und Unterdeckungen durchgeführt werden.

3.2.2 Zurechnung der primären Gemeinkosten

Nach Aufstellung eines Betriebsabrechnungsbogens werden in einem ersten Schritt die (Kostenträger-)Gemeinkostenarten den einzelnen Kostenstellen zugerechnet. Dieses sollte nach dem Verursachungsprinzip erfolgen. Die Kosten sind also dort zuzurechnen, wo sie tatsächlich verursacht wurden.

Entsprechend der Zurechenbarkeit auf die einzelnen Kostenstellen können die Kostenträger-Gemeinkosten unterschieden werden in

- **Kostenstellen-Einzelkosten,** die einer Kostenstelle mithilfe von Belegen (zum Beispiel Fahrtenbüchern, Lohn- und Gehaltslisten, Verbrauchszählern und sonstigen Aufzeichnungen) direkt zugerechnet werden können (zum Beispiel kalkulatorische Abschreibungen für die in einer Kostenstelle betriebene Maschine, Gehälter für die Mitarbeiter einer Kostenstelle, dort verbrauchte Hilfs- und Betriebsstoffe),