

Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung

Preißler / Preißler

5. Auflage 2026
ISBN 978-3-8006-7756-6
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.

- **betrieblichen außerordentlichen Erträgen** (z. B. Anlagenverkäufe über den Buchwert; Eingänge auf bereits abgeschriebene Forderungen; höhere Versicherungsleistungen, als es dem Schadensfall entspricht; erhaltene Schadenersatzzahlungen) und
- **rechnungsmäßigen neutralen Erträgen** (werden evtl. buchungstechnisch als Pendant zu den Zusatzkosten gebildet, z. B. verrechnete kalkulatorische Abschreibungen und andere verrechnete kalkulatorische Kosten, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen).

2.2.4 Gliederung der Kostenarten

Zur zweckmäßigen *Gliederung der Kostenarten* wurden in *Theorie und Praxis verschiedene Kriterien* entwickelt, deren Einsatz in Unternehmen von der kostenrechnerischen Zielsetzung, den Unternehmensstrukturen, der Geschäftsmodelle und der Branche abhängig ist. So sind u. a. folgende Untergliederungen möglich:

- Nach Art des Verzehrs bzw. nach den verschiedenen Produktionsfaktoren.
- Nach ihrer Höhe (Wichtigkeit, Bedeutung).
- Nach der Entstehung bzw. Herkunft der Kosten in primäre und sekundäre Kosten.
- Nach der Zuordenbarkeit der Kostenarten in Einzel- oder Gemeinkosten.
- Nach dem Verhalten der Kosten bei Beschäftigungsänderungen in variable, fixe oder semivariable Kosten.
- Nach der Liquiditätswirksamkeit.
- Nach betrieblichen Funktionen (z. B. in Materialbereichskosten, Kosten der Produktion, Verwaltungs- und Vertriebskosten, Logistikkosten, F&E-Kosten).
- Nach dem Zeitbezug (in Ist-Kosten, Normalkosten, Standardkosten, Plankosten, Sollkosten).

Mit entsprechenden Softwarelösungen können in der Praxis auch mehrere dieser Aufgliederungen für vielschichtige Auswertungsmöglichkeiten parallel durchgeführt werden.

Nach welchen Kriterien die Kostenarten im Kostenrechnungssystem untergliedert werden, ist eine unternehmensspezifische Entscheidung: Je nach Branche, dem Informationsbedürfnis und Struktur der Unternehmung und der Steuerungsrelevanz einzelner Kostenarten kann die Wahl unterschiedlich ausfallen.

Im nachfolgenden werden einige dieser Kosten-Gliederungskriterien im Einzelnen erläutert.

2.2.4.1 Gliederung nach Art des Verzehrs von Produktionsfaktoren

In jeder Unternehmung sollten die verschiedenen Aufwandsarten aus der Finanzbuchhaltung zu aussagekräftigen Kostenarten zusammengefasst werden,

so dass Art, die Höhe und die Zusammensetzung der betrieblichen Kostenstrukturen, gegliedert nach dem Verzehr der unterschiedlichen Produktionsfaktoren im Zeitablauf transparent werden.

Sinnvoll ist es, dabei die Kostenarten nach gemeinsamen überordneten, steuerungsrelevanten Merkmalen zu sortieren, beispielsweise in Verbrauchskosten, Gebrauchskosten, Zwangskosten und Nutzungskosten.

Beispiel:

Faktorbezug	Beispiele	übergeordnetes Merkmal
Materialkosten	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	Verbrauchskosten
Personalkosten	Bruttolöhne und -gehälter, Personalnebenkosten, Vertreterprovisionen, Tantiemen, Sozialkosten	
Fremdleistungen	Fremdveredelungskosten, verlängerte Werkbank, Subunternehmer, externe Laborkosten, externe Qualitätskontrolle, externe Logistik	
Energiekosten	Strom, Gas, Wasser, Treibstoffe	
Dienstleistungen	Rechts- und Beratungskosten, Strom, Gas, Wasser, Telekommunikation/Internet, Reinigungsunternehmen	
Abschreibungen	Planmäßige Abschreibung auf abnutzbares Anlagevermögen, GWG	Gebrauchskosten
Wagniskosten, Abgaben, Gebühren, Steuern, Beiträge usw.	Debitorenverluste Zuführung zu Garantierückstellungen Verbandsbeiträge Kostensteuern, Gebühren	Zwangskosten
Fremd- und Eigenkapitalkosten	Kalkulatorische Zinsen für eingesetztes betriebsnotwendiges Kapital	Nutzungskosten
Lizenz- und Patentgebühren, Mieten, Pachten und Leasing	Softwarelizenzen, Vertriebslizenzen, Patentkosten, Gebäudemiete, Fahrzeugleasing	

Abb. 2.8: Gliederung der Kostenarten nach Art des Verzehrs bzw. nach Produktionsfaktoren

Wie bereits erläutert, ist es nicht sinnvoll, für die Definition der Kosten- und Leistungsarten einfach die Aufwands- und Ertragsarten des in der Finanzbuchhaltung verwendeten Kontenrahmens oder die Struktur der betriebswirtschaftlichen Auswertungen (BWAs) oder der GuV zu übernehmen: So sind sowohl Kontenrahmen als auch BWAs zumeist weniger nach betriebswirtschaftlichen als nach handelsrechtlichen (Orientierung an die Gliederungsstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung) oder steuerrechtlichen (z. B. Unterscheidung der Ausgaben nach den Mehrwertsteuersätzen) Kriterien strukturiert.

Die Kostenartenrechnung sollte in der Kosten- und Leistungsrechnung vielmehr zu einem aussagekräftigen, übersichtlichen und transparenten Kosten-Report ausgebaut werden.

Wichtig ist, dass in der Kostenartenrechnung sämtliche Kosten, die sich nach dem Verzehr bzw. den Produktionsfaktoren eindeutig von allen anderen eindeutig unterscheiden, zusammengefasst werden.

Es sollten zudem die Kostenstrukturen und deren Veränderungen sowohl in ihrer absoluten Höhe als auch prozentuell (z. B. in Prozent der Umsatzerlöse oder der Gesamtkosten) dargestellt gemacht werden.

Die Art der Darstellung sollte sich zudem für Kostenstrukturanalysen eignen (indem z. B. die einzelnen Kostenarten im Mehrperiodenvergleich und mit Angabe absoluter und relativer Werte als auch ergänzenden graphischen Auswertungen übersichtlich dargestellt werden).

2.2.4.2 Gliederung der Kosten nach der Zuordenbarkeit auf Kostenträger

Nach ihrer Zuordenbarkeit oder Zurechenbarkeit (Verrechenbarkeit) kann man zwischen (Kostenträger-) *Einzelkosten* (direkte Kosten) und *Gemeinkosten* (indirekte Kosten, engl. *overheads*) sowie *Sondereinzelkosten* unterscheiden.

Inwieweit im Einzelnen die Unterteilung der Kostenarten nach Einzel-, Gemein- und Sonderkosten möglich ist, hängt weitgehend davon ab, wie exakt die Kostenerfassung bereits in der Kostenartenrechnung erfolgt.

Einzelkosten = Direkte Kosten = Kosten die dem einzelnen Kostenträger verursachungsgerecht unmittelbar zugerechnet werden.

Einzelkosten können einem bestimmten Kostenträger (z. B. Dienstleistung, Produkt, Auftrag, Kunde) direkt nach dem Verursacherprinzip zugerechnet werden, da sie für diesen Kostenträger exakt und verhältnismäßig einfach erfasst werden können.

Beispiel:

In erster Linie sind dies die Personaleinzelkosten (Voraussetzung sind allerdings auf den Kostenträger bezogene Zeiterfassungen), das Fertigungsmaterial (Voraussetzung: auf Kostenträger bezogene Materialentnahmebelege oder Stücklisten/Rezepturen), Fremdleistungskosten (z. B. Eingangsrechnungen für

auftrags- oder produktbezogene Subunternehmerleistungen), auftrags- oder produktbezogene Entwicklungskosten und Vertriebseinzelkosten (Verpackung, Versand, Transport, Verkaufsprovisionen, Kosten für Retouren, Gewährleistungen usw.).

Aber: auch eine Vielzahl weiterer Kostenarten kann u. U. durch exakte Aufnahme und eine entsprechende Dokumentation direkt auf einzelne Kostenträger bezogen werden (z. B., auch Energiekosten durch exakte Messungen, Maschinenkosten über die Maschinensatzrechnung, Kosten der Auftragsbearbeitung über Prozesskostensätze usw.).



Abb.2.9: Einzelkosten

Gemeinkosten = indirekte Kosten = Kosten, die dem einzelnen Kostenträger nur indirekt zugeordnet werden können.

Gemeinkosten können nicht unmittelbar verursachungsgerecht Kostenträgern zugeordnet werden, sondern lassen sich nur mit Hilfe des Tragbarkeitsprinzips, des Durchschnittsprinzip oder von Verteilungsschlüsseln indirekt den Kostenträgern zuordnen. Typische Gemeinkosten sind u. a. Management-Gehälter, Gehälter der Betriebs- und Produktionsleitung, Versicherungsbeiträge, Raumkosten, allgemeine Energiekosten, allgemeine Geschäftskosten, allgemeine Verwaltungskosten, allgemeine Vertriebskosten und Fertigungsgemeinkosten.

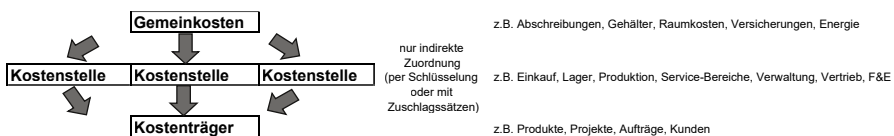


Abb.2.10: Gemeinkosten

Gemeinkosten werden in *echte Gemeinkosten* und *unechte Gemeinkosten* unterschieden:



Abb. 2.11: Echte und unechte Gemeinkosten

In vielen Betrieben stellen die Gemeinkosten den größten Kostenblock dar. Wie später noch zu zeigen sein wird, werden diese **Gemeinkosten den Kostenträgern** aufgrund bestimmter Bezugsgrößen (Einzelkosten, Fertigungszeiten, produzierte Einheiten u. a.) zugerechnet. Hinzuweisen ist auf die Problematik der *unechten Gemeinkosten*, deren Verrechnung einen Verstoß gegen das Verursachungsprinzip darstellt (da diese Kosten auch direkt den Leistungen zugerechnet werden könnten; die hierin liegende Gefahr der Informationsvernichtung muss somit regelmäßig über Wirtschaftlichkeitsaspekte begründet werden).

Sondereinzelkosten = Sondereinzelkosten = den Kostenträgern direkt zurechenbare Kostenarten, die auf kunden- oder auftragsspezifische Besonderheiten (Sonderwünsche) zurückzuführen sind. In der Regel werden Sondereinzelkosten der Fertigung und Sondereinzelkosten des Vertriebs unterschieden.

- **Beispiele für Sondereinzelkosten der Fertigung:** Spezialwerkzeuge, Modelle, Lizenzen und Patentgebühren, spezifische Forschungs- und Entwicklungskosten, Lizenzgebühren auf der Basis von Mengeneinheiten.
- **Beispiele für Sondereinzelkosten des Vertriebs:** Kosten für Spezialverpackung; besondere Versandart; Ausfuhr; Zölle; Provisionen; Kosten einer besonderen Transportversicherung u. a.

Die besondere abrechnungstechnische Bedeutung der Sondereinzelkosten liegt darin, dass diese Kosten aufgrund ihres unregelmäßigen und nicht vorhersehbaren Anfalls **nicht** als Verrechnungsbasis für Gemeinkosten geeignet sind.

Relativität von Einzelkosten und Gemeinkosten

Bei einer genaueren Betrachtung zeigt sich, dass die Bezeichnung *Einzelkosten* ein relativer Begriff ist, der keineswegs auf die Kostenträgereinzelkosten beschränkt werden kann. Vielmehr kann auch von Einzelkosten gesprochen werden in Bezug auf:

- Einzelkosten von Zeiträumen (Tag, Woche, Monat, Halbjahr, Jahr, mehrere Jahre als Kostenbezug)
- Einzelkosten von Bereichen (z. B. Kostenstelle, Abteilung, Geschäftsbereich, Standort, Gesamtunternehmen)
- Einzelkosten von Regionen (z. B. Ort, Land, Staat, geographischer Markt, Welt)
- Einzelkosten von Leistungen (Kostenträger, Kostenträgergruppen; Produkt, Produktgruppe, Sortiment, Gesamtprogramm)

Beispiel:

Wird eine neue Fertigungsanlage angeschafft, so lassen sich die dadurch entstehenden Kosten des Wertverzehrs (Abschreibungen) mehreren Jahren (Nutzungsdauer) als „Periodeneinzelkosten“ zuordnen; gleichzeitig dient die Anlage möglicherweise ausschließlich einer bestimmten Kostenstelle (Kostelleneinzelkosten einer Produktionskostenstelle), erbringt Leistungen für eine Produktgruppe (Produktgruppeneinzelkosten) und dient somit dem gesamten Produktionsstandort (Standort-Einzelkosten).

Diese Zuordnung zeigt, dass die zur Einordnung herangezogenen Kriterien hierarchisiert werden können. Die Hierarchien werden als **Bezugsgrößenhierarchien** bezeichnet.

Innerhalb einer solchen Bezugsgrößenhierarchie wird dann die Bezeichnung Einzel- und Gemeinkosten relativ, d.h. aus der Sicht einer frei gewählten Bezugsebene sind alle Kosten, die dieser oder darunterliegenden Ebenen direkt zugerechnet werden können, Einzelkosten, während Kosten, die nur höheren Bezugsebenen direkt zugerechnet werden können, aus der Sicht der gewählten Bezugsebene Gemeinkosten sind.

Beispiel:

In einem Chemiewerk sind die dem Produkt Dispersionsfarben direkt zurechenbaren Kosten nicht nur Einzelkosten für das Produkt Dispersionsfarben, sondern auch Einzelkosten für die Produktgruppe Farben. Die Kosten für Werbung für die Produktgruppe Farben dagegen sind zwar Einzelkosten der Produktgruppe Farben, für das Produkt Dispersionsfarben handelt es sich dabei aber eventuell um Gemeinkosten (wenn nicht zuordenbar). Die Verwaltungskosten des Chemiewerkes, in dem u. a. die Produktgruppe Farben hergestellt wird, stellen sowohl für das Produkt Dispersionsfarbe als auch für die Produktgruppe Farben Gemeinkosten dar. Für das komplette Chemiewerk sind die Verwaltungskosten aber Werkseinzelkosten.

Mithilfe dieser Relativität von Einzel- und Gemeinkosten gelingt es, eine **entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsbetrachtung** durchzuführen, indem

jeder Entscheidung nur die durch sie verursachten und durch sie bewirkten Kosten und Leistungen zugerechnet werden, weil innerhalb der Kostenrechnung neben die klassische Zielsetzung der Preiskalkulation von Leistungen weitere Entscheidungstatbestände getreten sind. Es ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff Einzelkosten sich auch auf andere Objekte beziehen kann, so dass heute die Relativität von Einzelkosten, insbesondere im neueren Kostenrechnungsverfahren, hervorzuheben ist.

Nach dem Konzept der Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung nach Riebel¹⁶ ist die Zurechenbarkeit von Kosten relativ und hängt von der gewählten Bezugsgröße ab. Einzelkosten und Gemeinkosten sind keine absoluten Kategorien, sondern abhängig davon, wem die Kosten zugerechnet werden. Ursprünglich bezog sich die Unterscheidung nur auf Kostenträger (z. B. Produkte). Heute wird auch die Zurechenbarkeit auf Kostenstellen betrachtet:

- **Kostenstellen-Einzelkosten:** direkt zurechenbar (z. B. Maschinenkosten, Arbeitskosten).
- **Kostenstellen-Gemeinkosten:** fallen für mehrere Stellen gemeinsam an (z. B. Betriebsbüro).

Es existiert eine Hierarchie von Bezugsgrößen, z. B. Produktgruppen oder Geschäftsarten, einzelne Produkte oder Aufträge, Kunden, Verkaufsbezirke

Eine Kostenart kann auf einer höheren Ebene Einzelkosten sein, auf einer niedrigeren jedoch Gemeinkosten. Daher sollten alle Kosten als Einzelkosten ausgewiesen werden, sofern sie einer Bezugsgröße direkt zurechenbar sind. Die klassische Unterscheidung in fixe und variable Kosten tritt dabei in den Hintergrund – entscheidend ist allein die Zurechenbarkeit. Riebel spricht deshalb von relativen Einzel- und Gemeinkosten, da eine Kostenart je nach Bezugsgröße unterschiedlich klassifiziert werden kann: Vertreterkosten sind z. B. Einzelkosten für das Verkaufsgebiet, aber Gemeinkosten für ein einzelnes Produkt.

Um eine verursachungsgerechte Kostenverrechnung zu ermöglichen, wird eine Bezugsgrößenhierarchie aufgebaut. Jede Kostenart wird dabei möglichst direkt einer geeigneten Bezugsgröße zugeordnet – etwa einem Produkt, einer Produktgruppe, einer Kostenstelle oder dem gesamten Unternehmen. Ein Beispiel: Werbekosten für ein Schädlingsbekämpfungsmittel lassen sich nicht einem einzelnen Produkt zurechnen, wohl aber der Produktgruppe „Schädlingsbekämpfungsmittel“ – und gelten dort als Einzelkosten.

In der sogenannten Grundrechnung werden sämtliche Kosten gemäß ihrer Entstehung direkt den jeweiligen Kalkulationsobjekten zugewiesen. Ergänzende Sonderrechnungen dienen der Auswertung nach spezifischen Entscheidungskriterien. Echte Gemeinkosten werden nicht weiter aufgeschlüsselt, unechte Gemeinkosten hingegen (also Einzelkosten, die aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt erfasst wurden) sollten differenziert werden.

Vorteile der Riebel'schen Einzelkostenrechnung liegen in ihrer Flexibilität und Entscheidungsorientierung: Sie erlaubt differenzierte Analysen durch die Wahl

¹⁶ Vgl. dazu ausführlich: Riebel (1994), S. 36–59; Coenenberg/Fischer/Günther (2016), S. 240–250.

passender Bezugsgrößen. Der Nachteil besteht in der hohen Komplexität und eingeschränkten Praktikabilität, da das strikte Festhalten am Identitätsprinzip (Kosten = Folge konkreter Entscheidungen) in der Praxis oft schwer umsetzbar ist.

Wesentliche Merkmale der Riebel'schen Einzelkostenrechnung:

- **Identitätsprinzip:** Kosten werden den Entscheidungen und Bezugsobjekten direkt zugeordnet, wenn diese durch dieselbe (identische) Entscheidung oder dasselbe Bündel von Einflussgrößen verursacht wurden ausgelöst werden.¹⁷
- **Stufenweise Erfassung:** Für jede Bezugsgröße werden Einzelkosten und weitere Kosten systematisch erfasst.
- **Gliederung in Grund- und Sonderrechnung:** Die Grundrechnung bildet die Basis, Sonderrechnungen dienen der Entscheidungsunterstützung.

2.2.4.3 Gliederung der Kostenarten nach sich ändernder Beschäftigung

Generell ist das Verhalten der Kosten von verschiedenen *Kosteneinflussgrößen* (Leistungsprogramm, Auftragsgröße, Preis und Qualität der Produktionsfaktoren, Beschäftigung, Betriebsgröße) abhängig.

Im Einzelnen lassen sich (in Anlehnung an E. Gutenberg) zumeist folgende wesentliche Kosteneinflussgrößen unterscheiden:¹⁸

- **Beschäftigung:** Hieraus folgt die Trennung zwischen beschäftigungsunabhängigen (fixen) und beschäftigungsabhängigen (variablen) Kosten (Beispiele: Miete für die Geschäftsräume sind fixe Kosten, d. h. unabhängig davon, ob viel oder wenig verkauft wird, ist der Betrag gleich hoch; Materialverbrauch ist variabel, d. h. je mehr – oder weniger – produziert wird, umso höher – oder niedriger – sind die Kosten).
- **Betriebsgröße:** Mit zunehmender Betriebsgröße ergeben sich in Einkauf, Fertigung und Vertrieb Kostenvorteile (bis zu einem nur im Einzelfall bestimmbaren Optimum), die darin liegen, dass bestimmte Kosten gar nicht oder nur unwesentlich zunehmen (betriebsgrößenfixe Kosten, z. B. Grundgebühr für Telekommunikation und Internet). Andere Kosten (betriebsgrößenvariable Kosten, z. B. Personal) steigen dagegen mit zunehmender Größe annähernd proportional.
- **Leistungsprogramm:** Je umfangreicher bei sonst gleichen Verhältnissen das Leistungsprogramm eines Betriebes ist, umso ungünstiger sind die Kostenverhältnisse. Dies hat seine Ursache in den bei großen Leistungsprogrammen anteilig höheren fixen Rüstkosten, die bei einer Umstellung der Produktion zur Vorbereitung der neuen Fertigung anfallen.
- **Faktorqualität:** Auch Veränderungen in der Qualität der eingesetzten Leistungsfaktoren (z. B. Einsatz verunreinigter Rohstoffe) haben einen Einfluss auf die Kosten, sofern eine bestimmte Toleranzgrenze (qualitätsfixer Bereich) überschritten wird und in der Folge z. B. Nacharbeiten oder Ausschuss anfallen.

¹⁷ Vgl. Rieger (1994), S. 100.

¹⁸ In Anlehnung an: Gutenberg (1971), S. 344–347.