

Berufsbegleitender Bachelorstudiengang

Business Administration in mittelständischen Unternehmen (B.A.)



Univ.-Prof. Dr. Laurenz Lachnit/ Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller

Kosten- und Leistungsrechnung

Impressum

Autor: Univ.-Prof. Dr. Laurenz Lachnit / Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller

Herausgeber: Carl von Ossietzky Universität Oldenburg
Center für lebenslanges Lernen C3L

Auflage: 7. überarbeitete Auflage, Erstausgabe 2006«

Redaktion: Uda Lübben

Layout: Andreas Altvater, Franziska Buß-Vondrlik

Copyright: Vervielfachung oder Nachdruck auch auszugsweise zum Zwecke einer Veröffentlichung durch Dritte nur mit Zustimmung der Herausgeber, 2015

ISSN: 1612-1473

Oldenburg, Januar 2015

Univ.-Prof. Dr. Laurenz Lachnit



Ehemaliger Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre mit Schwerpunkt Rechnungswesen (Controlling und Wirtschaftsprüfung) an der Carl von Ossietzky-Universität Oldenburg. Er war wissenschaftlicher Sachverständiger im Unterausschuss „Bilanzrichtlinien-Gesetz“ des Bundestags-Rechtsausschusses und ist Mitglied des DVFA-Arbeitskreises „Finanzanalytische Kennzahlen“. Prof. Dr. Lachnit sammelte umfangreiche Industriepraxis in Unternehmen des Anlagenbaus. Nach der Promotion an der Freien Universität Berlin folgte die Habilitation an der Universität Dortmund. Von 1981 bis 2008 war er Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre/ Rechnungswesen an der

Carl von Ossietzky-Universität Oldenburg. Außerdem erhielt er Rufe 1985 auf den Lehrstuhl für BWL/Controlling an der WHU Koblenz, 1989 auf den Lehrstuhl für BWL/Wirtschaftsprüfungswesen an der Universität GHS Essen und 1996 auf den Lehrstuhl für BWL/Rechnungswesen an der Universität Leipzig. Prof. Dr. Lachnit ist Verfasser zahlreicher Publikationen zu den Gebieten Bilanz- und Unternehmensanalyse, Wirtschaftsprüfung, Unternehmensführung, Controlling, Planungs-, Steuerungs- und Kontrollsysteme, Managementtechniken und -systeme sowie EDV im Rechnungswesen.

Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller



Inhaber der Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre mit Schwerpunkt Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung an der Helmut Schmidt Universität – Universität der Bundeswehr, Hamburg. Aufgewachsen in einem Familienunternehmen (Busse, Fahrschule und Taxen) hat er an der Universität Oldenburg Betriebswirtschaftslehre mit juristischem Schwerpunkt studiert, über die Vermittlung von Controllingkompetenzen im Mittelstand promoviert und über konvergentes Management-Rechnungswesen bei Univ.-Prof. Dr. Lachnit habilitiert. Er war drei Jahre freier Mitarbeiter der KPMG Deutsche Treu-

Treuhand Gesellschaft AG im Bereich Middle Market und hat diverse Lehraufträge an Fachhochschulen und Universitäten gehalten. Aktuell ist er als Lehrender und Autor von Studienmaterialien in verschiedenen weiterbildenden Online-Studiengängen sowie als Fachbeirat wissenschaftlicher Zeitungen und der Haufeakademie tätig. Zudem ist er Mitglied des Facharbeitskreises IFRS und Controlling sowie des Gutachtergremiums des Controllingwikis des Internationalen Controllervereins, Verfasser zahlreicher Publikationen, Mitherausgeber des Handbuches der Bilanzierung, des Haufe-HGB-Kommentars und zweier Schriftenreihen beim Erich Schmidt Verlag. Er ist als Gutachter, Trainer und Berater in den Bereichen HGB und IFRS sowie Finanzierung, Controlling und Public Management tätig und Träger des Controlling-Ehrenpreises der BVBC-Stiftung 2012.

INHALTSVERZEICHNIS

EINFÜHRUNG IN DAS GESAMTE MODUL	8
1 GRUNDLAGEN DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG	12
1.1 Wesen der Kosten- und Leistungsrechnung.....	12
1.2 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	15
1.3 Gegenstände der Kosten- und Leistungsrechnung.....	17
1.3.1 Kosten.....	17
1.3.2 Leistungen	18
1.4 Abgrenzung von Kosten, Aufwendungen, Leistungen und Erträgen.....	18
2 GRUNDAUFBAU DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG	25
2.1 Rahmenstruktur der Kosten- und Leistungsrechnung .	25
2.2 Ausgestaltung und Auswahl der Kostenrechnungssysteme	27
3 KOSTEN- UND LEISTUNGSARTENRECHNUNG	32
3.1 Typologie von Kosten- und Leistungsarten.....	32
3.1.1 Kostenarten	32
3.1.2 Leistungsarten	34
3.2 Erfassung von Kosten und Leistungen	36
3.2.1 Kostenerfassung	36
3.2.2 Leistungserfassung.....	40
4 KOSTEN- UND LEISTUNGSSTELLENRECHNUNG..	44
4.1 Kosten- und Leistungsstellen	44
4.2 Kostenstellenrechnung	45
4.3 Innerbetriebliche Leistungsverrechnung	48
4.4 Leistungsstellenrechnung	51
5 KOSTENTRÄGERRECHNUNG	56
5.1 Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	56
5.2 Kalkulationsverfahren	58
5.2.1 Divisionskalkulation	59
5.2.2 Äquivalenzziffernrechnung	60
5.2.3 Zuschlagskalkulation.....	62
5.2.4 Kuppelproduktkalkulation.....	64

5.3	Kostenträgerzeitrechnung / Kalkulatorische Ergebnisrechnung	66
6	KALKULATORISCHE ERGEBNISRECHNUNG	70
6.1	Grundkonzept der kalkulatorischen Ergebnisrechnung	70
6.2	Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren als Varianten der kalkulatorischen Ergebnisrechnung....	72
7	KLASSISCHE VOLLKOSTENRECHNUNG	76
7.1	Ist-Vollkostenrechnung	76
7.2	Normalkostenrechnung	77
8	TEILKOSTENRECHNUNG UND DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG	80
8.1	Grundlagen der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	80
8.2	Direct Costing	83
8.3	Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung	84
8.4	Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	85
8.5	Nutzung der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	87
9	PLANKOSTENRECHNUNG.....	95
9.1	Grundlagen der Plankostenrechnung	95
9.2	Starre Plankostenrechnung.....	96
9.3	Flexible Plankostenrechnung	97
9.4	Grenzplankostenrechnung	99
10	PROZESSKOSTENRECHNUNG	102
10.1	Entstehung der Prozesskostenrechnung	102
10.2	Zielsetzung der Prozesskostenrechnung	103
10.3	Komponenten der Prozesskostenrechnung	104
10.4	Nutzen der Prozesskostenrechnung	105
A11	MUSTERLÖSUNGEN ZU DEN AUFGABEN.....	112
A12	LITERATURVERZEICHNIS	118
A13	SCHLÜSSELWORTVERZEICHNIS	120
A14	GLOSSAR.....	125

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abb. 1:	Grundschema der betrieblichen Leistungstätigkeit	12
Abb. 2:	Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens	14
Abb. 3:	Modulare Struktur der Kosten-, Leistungs- und kalkulatorischen Ergebnisrechnung	16
Abb. 4:	Abgrenzung von Aufwendungen und Kosten	19
Abb. 5:	Abgrenzung von Erträgen und Leistungen.....	21
Abb. 6:	Teilgebiete der Kosten-, Leistungs- und kalkulatorischen Ergebnisrechnung	26
Abb. 7:	Typologie von Kostenrechnungssystemen	28
Abb. 8:	Rechenzweck und Kostenrechnungssysteme	29
Abb. 9:	Klassifikation von Kostenarten nach Verbrauchscharakter	33
Abb. 10:	Klassifikationsmöglichkeiten von Erlösarten	34
Abb. 11:	Technische Verschleißarten.....	38
Abb. 12:	Wirtschaftliche Entwertungen.....	38
Abb. 13:	Berechnung des betriebsnotwendigen Kapitals (Vermögens)	38
Abb. 14:	Schematische Darstellung eines BAB	46
Abb. 15:	BAB vor innerbetrieblicher Leistungsverrechnung	49
Abb. 16:	BAB nach Leistungsverrechnung mit dem Stufenleiterverfahren.....	50
Abb. 17:	Leistungsstellenrechnung.....	52
Abb. 18:	Fertigungstypen und Kalkulationsverfahren	58
Abb. 19:	Kalkulationsverfahren und ihre Produktionsprozesshintergründe.....	59
Abb. 20:	Beispiel einer Divisionskalkulation	60
Abb. 21:	Beispiel einer Äquivalenzziffernrechnung.....	61
Abb. 22:	Grundschema der differenzierten Zuschlagskalkulation	63
Abb. 23:	Beispiel einer differenzierten Zuschlagskalkulation	63
Abb. 24:	Kuppelprozesskostenkalkulation nach der Restwertmethode	65
Abb. 25:	Grundschema der kalkulatorische Ergebnisrechnung.....	71
Abb. 26:	Beispiel einer kalkulatorische Ergebnisrechnung	71
Abb. 27:	Kalkulatorische Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren	72

Abb. 28: Kalkulatorische Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren.....	72
Abb. 29: Kontenmäßige Darstellung der Zusammenhänge beim GKV.....	73
Abb. 30: Kontenmäßige Darstellung der Zusammenhänge beim UKV.....	73
Abb. 31: Abgrenzung von Fix- und Gemeinkosten.....	80
Abb. 32: Mathematisches Kostenauf Lösungsverfahren.....	81
Abb. 33: Buchtechnisches Kostenauf Lösungsverfahren	81
Abb. 34: Kosteneinflussgrößen	82
Abb. 35: Beispiel für einstufiges Direct Costing.....	83
Abb. 36: Beispiel für stufenweise Fixkostendeckungsrechnung.....	84
Abb. 37: Kostensammelbogen der relativen Einzelkostenrechnung	86
Abb. 38: Break-Even-Punkt	88
Abb. 39: Break-Even-Analyse bei Mehrprodukt- Unternehmen.....	89
Abb. 40: Systeme der Plankostenrechnung.....	96
Abb. 41: Abweichungsanalyse bei der flexiblen Plankostenrechnung.....	98
Abb. 42: Abweichungsanalyse bei der Grenzplankostenrechnung.....	99
Abb. 43: Veränderung der Gemeinkostenanteile	102
Abb. 44: Ansatzpunkte der Prozesskostenrechnung	103
Abb. 45: Daten für die Zuschlagskalkulation.....	106
Abb. 46: Daten für die Prozesskostenrechnung.....	106
Abb. 47: Traditionelle Zuschlagskalkulation	106
Abb. 48: Kalkulation mit Prozesskostensätzen.....	107
Abb. 49: Allokationseffekt.....	107
Abb. 50: Degressionseffekt.....	108
Abb. 51: Komplexitätseffekt.....	109

EINFÜHRUNG IN DAS GESAMTE MODUL

Globalisierung der Unternehmenstätigkeiten, gestiegene Anforderungen der Kapitalgeber (insbesondere auch der Banken), tief greifende Veränderungen im Kundenverhalten, zusätzliche Konkurrenz durch die weitere Öffnung des Binnenmarktes und die damit verbundene Erhöhung des Wettbewerbsdrucks haben dazu geführt, dass der Stellenwert der Kosten- und Leistungsrechnung im Unternehmen – gerade auch in Klein- und Mittelbetrieben – gewachsen ist. Insbesondere in der Industrie, aber auch in der öffentlichen Verwaltung, in öffentlichen Betrieben, Krankenhäusern und Wohlfahrtsverbänden ist die Kosten- und Leistungsrechnung als Führungsunterstützungsinstrument ein wesentlicher Bestandteil.

Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss als Teilstücke des Rechnungswesens erfassen die Außenbeziehungen des Unternehmens, was jedoch für interne Lenkungs-zwecke unzureichend ist. Bei komplexen innerbetrieblichen Gegebenheiten benötigt das Management zur Unternehmensführung zusätzlich ein Rechensystem zur differenzierten quantitativen Erfassung, Analyse und Steuerung der betrieblichen Faktoreinsätze und Leistungsentstehungen, d.h. ein differenziertes System zur Erfassung des innerbetrieblichen Güterverzehr- und Leistungsentstehungsgeschehens: die Kosten- und Leistungsrechnung.

Die Kosten- und Leistungsrechnung hat die Aufgabe,

- die im Unternehmen stattfindenden Prozesse ökonomisch zu erfassen, zu beurteilen und zu steuern, um unternehmerische Entscheidungsbildung und -durchsetzung zu unterstützen,
- die Sicherung des Bestandes und die Entwicklung der Potenziale des Unternehmens zu gewährleisten sowie

das Controlling mit Informationen zur Planung, Steuerung und Kontrolle auf den unterschiedlichen Ebenen des Unternehmens zu versorgen

Da die Kosten- und Leistungsrechnung nur sehr begrenzt Rechtsnormen unterliegt, kann sie firmenspezifisch auf die Führungserfordernisse des Managements zugeschnitten werden. Die Führungsunterstützung wird durch entsprechende Ausgestaltung interner Abbildungsmodelle ermöglicht. Dazu haben Sie sich Grundzüge und Modelltypen der Kosten- und Leistungsrechnung sowie entsprechende Ausgestaltungen zu erarbeiten, wofür folgender Stoffplan zugrunde gelegt wird:

In **Kapitel 1** werden die Grundlagen und Gegenstände der Kosten- und Leistungsrechnung in Bezug auf Wesen und Aufbau erläutert. Darüber hinaus werden die wesentlichen Begrifflichkeiten geklärt.

In **Kapitel 2** wird der Grundaufbau der Kosten- und Leistungsrechnung vorgestellt. Dies erfolgt über die Verdeutlichung von Strukturrahmen und Ausgestaltungsmöglichkeiten von Kosten- und Leistungsrechnungssystemen.

Die einzelnen Teilgebiete der Kosten- und Leistungsartenrechnung werden in Aufbau und Aussage in **Kapitel 3** dargestellt.

In **Kapitel 4** wird die zweite Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung – die Kosten- und Leistungsstellenrechnung – mit Betriebsabrechnungsbogen und innerbetrieblicher Leistungsverrechnung erläutert.

Aufbau und Nutzung der Kosten- und Leistungsträgerrechnung werden in **Kapitel 5** dargestellt. Hierbei wird sowohl die stückbezogene Betrachtung, wofür unterschiedliche Kalkulationsverfahren detailliert erörtert werden, als auch die zeitbezogene Betrachtung der Kosten- und Leistungsträgerrechnung erörtert.

Die kalkulatorische Ergebnisrechnung wird in **Kapitel 6** dargestellt. Hierbei werden sowohl das Gesamtkostenverfahren als auch das Umsatzkostenverfahren erörtert.

In **Kapitel 7** erfolgt die Darstellung der klassischen Vollkostenrechnungssysteme. Hierbei werden die Istkostenrechnung sowie die Normalkostenrechnung mit ihren Vor- und Nachteilen erörtert.

Das Grundkonzept der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen, die Aufgaben der Deckungsbeitragsrechnung mit dem Direct Costing, der stufenweisen Fixkostendeckungsbeitragsrechnung und der relativen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung werden in **Kapitel 8** beschrieben. Hier erfolgt auch eine Darstellung der Nutzungsmöglichkeiten dieser Systeme.

In **Kapitel 9** wird die Plankostenrechnung in ihren Grundzügen erläutert und ihre Bedeutung als Führungsinstrument dargestellt.

In **Kapitel 10** werden die Inhalte, Strukturen und Effekte der Prozesskostenrechnung erläutert und verdeutlicht, warum die Prozesskostenrechnung ein zentraler Baustein der Kosten- und Leistungsrechnung geworden ist.

Die Lehrmethodik dieses Studienmoduls umfasst mit unterschiedlichen Akzentsetzungen die gesamten vorgesehenen Lehrmethoden gemäß Curricularkonzept des BA-Studienganges.

Ziel des Moduls ist es, Ihnen das grundlegende Theorie- und Faktenwissen der Kosten- und Leistungsrechnung zu vermitteln. Außerdem wird auf das Ziel der ökonomischen Bildung abgestellt, um Ihnen ein Verständnis für die Zusammenhänge zwischen betrieblichen Denkweisen und betriebswirtschaftlichen Realitäten zu vermitteln.

Mit Hilfe der aufgenommenen Fachkenntnisse sollen Sie in die Lage versetzt werden, Abbildungen der Kostensituation des Unternehmens zu erstellen und zu analysieren.

Durch die Auseinandersetzung mit der Konzeption der Kosten- und Leistungsrechnung sowie der schrittweisen Aufgabenlösung sollen Ihnen Schlüsselqualifikationen vermittelt werden, um insbesondere die Weiterentwicklung von Fach- und Methodenkompetenzen zu fördern.

Bei der Bearbeitung der Aufgaben und ihrer selbständigen Lösung werden Rechenfertigkeit und Analysefähigkeit sowie unterschiedliche Arbeits- und Heran-

gehensweisen geübt, um z.B. die Urteils- und Entscheidungsfähigkeit zu fördern. Die Theoriebearbeitung des Moduls soll durch Auseinandersetzung mit unterschiedlichen Ansätzen und Methoden die kritische Reflexion des Stoffes bewirken.

Die übergeordneten Lernziele des Moduls lauten:

- Verstehen von Funktion und Konzeption der Kosten- und Leistungsrechnung;
- Kenntnis der wesentlichen Kosten- und Leistungsrechnungssysteme;
- Grundfertigkeiten bei Anwendung der Kosten- und Leistungsrechnungssysteme;
- Fähigkeit zur Nutzung von Unternehmensabbildungen zur Unterstützung der Erfolgs-, Finanz- und Risikosteuerung des Unternehmens.

Als besondere Anforderung für dieses Modul sind die Kenntnisse aus dem Pflichtmodul „Bilanzierung“ zu nennen.

Jedes Kapitel hat folgenden didaktischen Aufbau:

- Vorangestellt sind jedem Kapitel die Lernziele. Sie beschreiben welche Kenntnisse und Fähigkeiten nach dem Durcharbeiten des jeweiligen Kapitels erworben worden sein sollten.
- Die Darstellung des Themas erfolgt in einem Basistext mit Graphiken, Abbildungen, Tabellen und Rechenbeispielen die die strategischen und grundlegenden Zusammenhänge anschaulich machen und das Verständnis der Zusammenhänge erleichtern.
- Die fett gedruckten Begriffe/Worte im Text machen Sie aufmerksam auf einen neuen Aspekt bzw. auf eine Spezifizierung, die gegebenenfalls im Glossar vertiefend erklärt wird.
- Aufgaben zur Lernkontrolle finden Sie am Ende eines jeden Kapitels oder Unterkapitels. Hilfe bei der Lösung der Aufgaben finden Sie am Ende des Moduls. Sie sollten sie unbedingt erst nach einer eigenen Lösung und nur zur Überprüfung nutzen. Aus Fehlern lernen Sie mehr als nur durch Nachvollziehen des Gelesenen. Für verschiedene Aufgaben zu den Kapiteln können Sie EXCEL-Dateien auf der Lernplattform einsehen und bearbeiten.
- Aufgaben mit Bezug zur eigenen Berufstätigkeit finden sich ebenfalls am Ende eines jeden Kapitels oder Unterkapitels.
- Bei der Literatur zur Vertiefung handelt es sich um Literatur (Lehrbücher) die Sie sich gegebenenfalls anschaffen oder zum überwiegenden Teil in der UNI-Bibliothek ausleihen können.
- Online-Aufgaben zur Überprüfung des Gelernten finden Sie ebenfalls auf der Lernplattform. Diese haben die Funktion, Ihre verbliebenen Wissenslücken sowie Unsicherheiten aufzudecken sowie Sie auf die Art der Fragestellung in der Klausur vorzubereiten.

KAPITEL 1: GRUNDLAGEN DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG

Sie sollen Wesen und Konzeption der Kosten- und Leistungsrechnung verstehen. Dazu muss ein grundlegendes Verständnis für die unterschiedliche Zielsetzung, Vorgehensweise und Methodik des internen Rechnungswesens im Gegensatz zu den Regelungen, Zielsetzungen und Vorgehensweisen der externen Rechnungslegung aufgebaut werden. Sie sollen in die Lage versetzt werden, mit den Kategorien Kosten und Leistungen fachgemäß umzugehen. Des Weiteren sollen Sie die grundlegenden Aufgaben einer Kosten- und Leistungsrechnung beherrschen. Zudem ist die Abgrenzung von Ausgaben, Aufwendungen und Kosten sowie Einnahmen, Erträgen und Leistungen vorzunehmen, um verschiedene Ergebnisbegriffe richtig zu verstehen.

Nach der Bearbeitung dieses Kapitels sollten Sie ...

- die Unterscheidungsmerkmale zwischen externem und internem Rechnungswesen verstehen;
- die Grundsystematik einer Kosten- und Leistungsrechnung kennen,
- die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung kennen;
- die Denkkategorien der Kosten- und Leistungsrechnung verstehen;
- den Unterschied zwischen variablen und fixen Kosten kennen;
- ein Grundverständnis für die kalkulatorische Ergebnisermittlung erhalten haben.

1 GRUNDLAGEN DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG

1.1 Wesen der Kosten- und Leistungsrechnung

Unternehmen sind komplexe sozio-ökonomische Gebilde, die mit Hilfe von betriebswirtschaftlichen Instrumenten durch das Management gesteuert werden. Für die Steuerung unter internen wie externen Gesichtspunkten ist eine Abbildung des Unternehmens in Werteinheiten nötig, um betriebswirtschaftliche Gegebenheiten in objektiven Größen darzustellen. Diese Abbildung muss speziell für die interne Steuerung an den Tätigkeiten innerhalb des Unternehmens ansetzen.

Die Unternehmenstätigkeit kann beschrieben werden als ein Prozess, in dessen Verlauf die von den Beschaffungsmärkten besorgten betrieblichen Einsatzgüter in der betrieblichen Leistungserstellung kombiniert werden und untergehen, wobei als Ergebnis die neu geschaffenen betrieblichen Leistungen als Sachgüter oder Dienstleistungen entstehen, die in der Regel auf den Absatzmärkten veräußert werden. Stark vereinfacht kann dieser Zusammenhang modellmäßig wie folgt dargestellt werden:

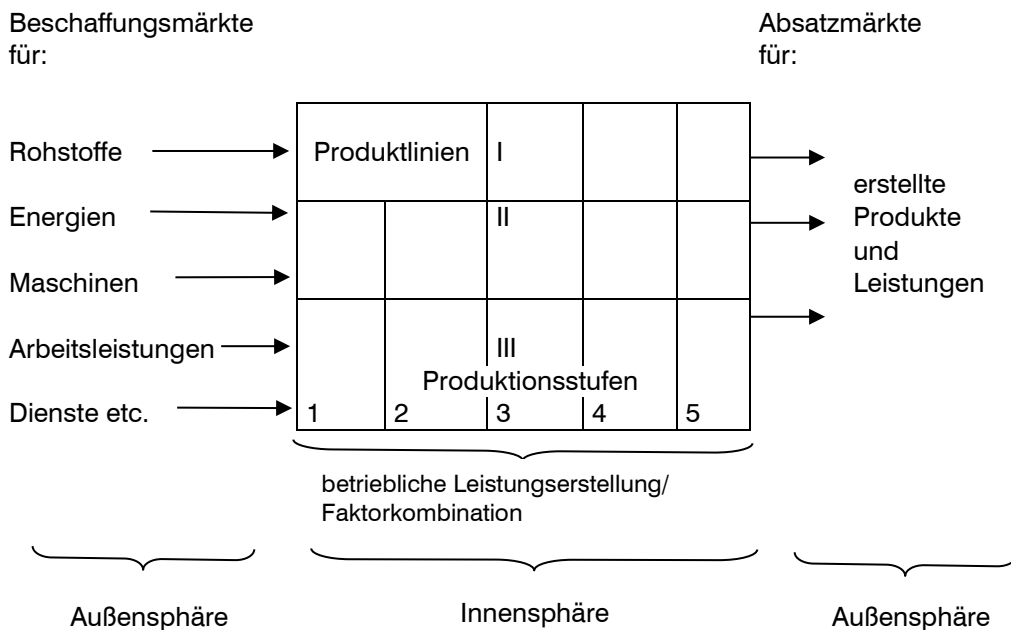


Abb. 1: Grundschemata der betrieblichen Leistungstätigkeit

Das betriebliche Rechnungswesen ist somit als quantitative Abbildung des Unternehmens nötig, um die betrieblichen Sachverhalte erfassen und steuern zu können. Die Gesamtheit der Unternehmensaktivitäten und -beziehungen kann in eine Außen- und Innensphäre unterteilt werden. Die Außensphäre enthält die Verbindungen zu den Märkten und außenstehenden Dritten, die Innensphäre verkörpert den innerbetrieblichen Prozess von Produktivfaktoreinsatz und Leistungsentstehung.

Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss als Teilstücke des Rechnungswesens erfassen die Außenbeziehungen des Unternehmens. Das reicht aus, wenn die Binnenstruktur des Unternehmens einfach angelegt ist und sich im betrieblichen Innenzusammenhang nur wenig arbeitsteilige, zu erfassende und zu koordinierende Aktivitäten finden. Bei komplexeren innerbetrieblichen Gegebenheiten benötigen Unternehmen für die Unternehmensführung zusätzlich ein Rechensystem zur Erfassung und Lenkung der betrieblichen Faktoreinsätze und Leistungsentstehungen, d.h. ein differenziertes System zur Erfassung des innerbetrieblichen Geschehens. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist das Instrument, um diese im Unternehmen stattfindenden Prozesse zu erfassen sowie ökonomisch beurteil- und steuerbar zu machen.

Als Kosten- und Leistungsrechnung wird die Gesamtheit aller Verfahren zur quantitativen Erfassung, Auswertung und Lenkung von Kostenverursachung, Leistungsentstehung und Leistungsabgabe an den Absatzmarkt verstanden. Das Aufgabenfeld wäre mit dem Begriff Kostenrechnung zu eng beschrieben, denn eine systematisch angelegte innerbetriebliche Lenkung benötigt sowohl Kosten- wie auch Leistungsdaten. Grundsätzlich umfasst die Kosten- und Leistungsrechnung daher folgende Bausteine, wobei die Erfassung vergangenheits- und/oder zukunftsbezogen geschehen kann:

- Kostenrechnung als System zur Erfassung der Gütereinsätze nach Art, Menge und Wert (Kostenrechnung im engeren Sinne);
- Leistungsrechnung zur Erfassung der hervorgebrachten Leistungen nach Art, Menge und Wert (Leistungsrechnung);
- Kalkulatorische Ergebnisrechnungen zur Erfassung der Ergiebigkeit der Leistungserstellung und marktmäßigen Verwertung (Produktergebnisrechnung, Betriebsergebnisrechnung).

Die quantitative Abbildung von Unternehmensgeschehen und Unternehmensaufbau erfordert eine differenzierte Erfassung, was unterschiedliche Rechnungen nötig macht. Das Gesamtgebiet des betrieblichen Rechnungswesens lässt sich wie folgt unterteilen:

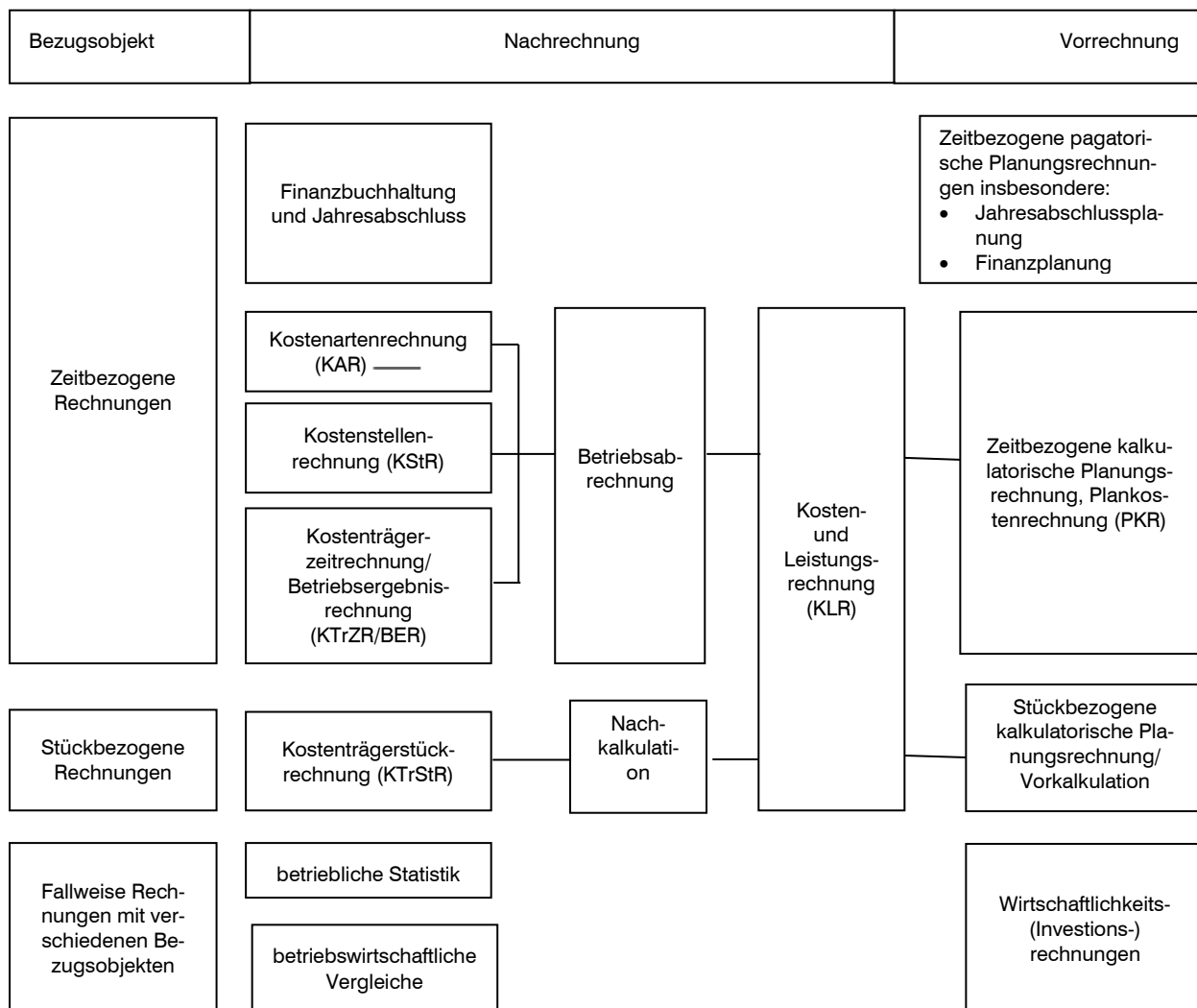


Abb. 2: Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens

Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss dienen zur Abbildung des Außenverkehrs des Unternehmens, Betriebsbuchhaltung (Betriebsabrechnung) und Kalkulation sind die Instrumente zur Erfassung der innerbetrieblichen Kostenentstehungs- und Leistungserstellungsvorgänge. Weitere Wesensmerkmale der Kosten- und Leistungsrechnung liegen in Folgendem:

Betrachtungsobjekt

Die Kosten- und Leistungsrechnung hat die durch den Betriebsprozess bedingte Kostenentstehung und Leistungserstellung zum Gegenstand. Erfasst werden lediglich leistungsbedingte Güterverbräuche und Werteentstehungen, nicht aber betriebsfremde Sachverhalte. Die Rechnung ist darauf gerichtet, unter normalerweise gültigen Bedingungen anfallende Güterverbräuche und Leistungsentstehungen abzubilden, nicht aber außerordentliche und periodenfremde Vorgänge.

Fristigkeit

Die Kosten- und Leistungsrechnung wird zum einen in kürzeren als nur jährlichen Zeiträumen abgeschlossen, um die Verwendung als Instrument der Unternehmensführung zur betrieblichen Lenkung voll zur Wirkung kommen zu lassen (operative Kosten- und Leistungsrechnung). Zum anderen ist Kosten- und Leistungsrechnung ein Instrument zur Unterstützung langfristiger Entscheidungen (strategische Kosten- und Leistungsrechnung).

Zielsetzung

Die Kosten- und Leistungsrechnung dient der unternehmerischen Selbstinformation; sie erfolgt im Prinzip ohne gesetzlichen Zwang, entsprechend ist die Ausgestaltung der Kostenrechnung von den angestrebten Informationen und anstehenden Entscheidungen abhängig.

1.2 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Formal betrachtet können die Grundfunktionen der Kosten- und Leistungsrechnung wie folgt beschrieben werden:

- Erfassung der leistungsbedingten Güterverzehre,
- Erfassung der erstellten Leistungen,
- Analyse der Wertverzehr- und Wertentstehungsvorgänge, d.h. möglichst verursachungsgemäße Zurechnung der Güterverzehre auf Kostenverursacher und Kostenträger bzw. Zurechnung der erstellten Leistungen auf Leistungsersteller.

Ausgehend von diesen Grundfunktionen sind vor allem folgende **Aufgaben der Kostenrechnung** zu nennen:

- Kalkulatorische Erfolgsermittlung (Gegenüberstellung der Kosten und Leistungen zur Ermittlung der Ergebnisse)
 - kurzfristig bis jährlich
 - gesamtbetrieblich (Betriebserfolg)
 - trägerbezogen (Produktergebnisse)
 - bereichebezogen (kalkulatorische Bereichserfolge, Segmentergebnisse)
- Wirtschaftlichkeitskontrolle (Kontrolle der Betriebsgebarung)
 - gesamtbetrieblich
 - stellenbezogen/bereichebezogen
- Hilfe bei Preisentscheidungen
 - Preisstellungshilfe
 - Preisbeurteilungshilfe
 - Bei den Preisentscheidungen handelt es sich im Wesentlichen um Fragen bezüglich Preisuntergrenzen im Absatz, Preisobergrenzen im Einkauf, Angebotspreiskalkulation/Angebotspreisbeurteilung sowie Verrechnungspreisfragen.

- Hilfe bei Programmentscheidungen
 - Die Kostenrechnung kommt vor allem als Hilfsmittel bei Programmentscheidungen in den Bereichen Absatz, Produktion und Beschaffung zum Einsatz.
- Sonstige Zwecke der Kostenrechnung
 - Lieferung von Daten für z.B. zwischenbetriebliche Kostenvergleiche, Beständefürwungen bei der externen Rechnungslegung oder Investitionsentscheidungen.

Um diese verschiedenartigen Aufgaben erfüllen zu können, sind unterschiedliche **Teilrechnungen** sowie die Anwendung der Teilrechnungen mit unterschiedlichen Größen notwendig, die jeweils bestimmte Fragestellungen gezielt abdecken. Dem entspricht die klassische Untergliederung des Gesamtsystems der Kosten- und Leistungsrechnung in Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung (Kostenrechnung i.e.S.) und Erlösrechnung (Leistungsrechnung), die zur kalkulatorischen Ergebnisrechnung zusammengezogen werden. Die folgende Abbildung verdeutlicht diese modulare Struktur:

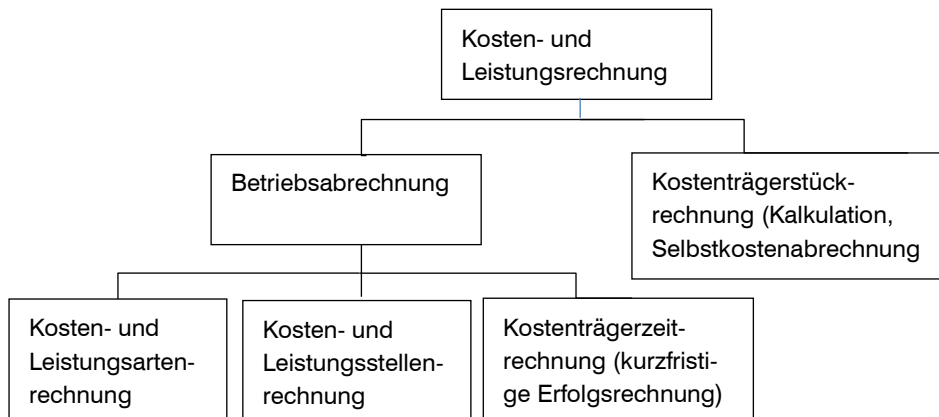


Abb. 3: Modulare Struktur der Kosten-, Leistungs- und kalkulatorischen Ergebnisrechnung

Im Kern lassen sich diesen Teilrechnungen ganz bestimmte **Informationsaufträge** zuordnen.

In der Kostenartenrechnung soll die Höhe der entstandenen Kosten unterteilt nach Produktivfaktoren/Einsatzgüterarten erfasst werden. Außerdem muss im Hinblick auf die verfolgten Rechnungsziele eine Klassifikation in unterschiedliche Kostenkategorien vorgenommen werden. Die Kostenartenrechnung gibt Antwort auf die Frage: In welcher Art sind die Kosten angefallen?

In der Stellenrechnung steht die Kennzeichnung der Orte bzw. der Partialprozesse, in denen Kosten und Erlöse entstehen, im Vordergrund. Die gesamte Unternehmung wird für diesen Zweck in Abrechnungsbezirke eingeteilt. Ein rechnungsmäßig abgegrenzter Bezirk wird in der Regel als Kostenstelle bezeichnet. Die Kostenstellenrechnung gibt Antwort auf die verantwortungsrelevante Frage: Wo sind die Kosten angefallen?

In der Kostenträgerstückrechnung werden Kosten den einzelnen Kostenträgern, die i.d.R. die von einer Unternehmung erstellten Güter darstellen, je Produkt(einheit)

zugerechnet. Dagegen werden in der Kostenträgerzeitrechnung die gesamten Kosten einer Rechnungsperiode in ihrer Verteilung auf die Kostenträger bestimmt. Die Kostenträgerstückrechnung gibt Antwort auf die Frage: Wofür sind die Kosten entstanden?

In der kalkulatorischen Ergebnisrechnung werden schließlich Kosten und zugehörige Erlöse bzw. Leistungen gegenübergestellt und so das Ergebnis nach Produkten (Produktergebnis je Leistungseinheit und Periode), nach Produktgruppen (Gruppenergebnis, Segmentergebnis) und für den Gesamtbetrieb (Betriebsergebnis) ermittelt. Diese Teilrechnungen geben Antwort auf die Frage, mit welchem wirtschaftlichen Resultat die betrachteten Leistungsfelder abschließen.

1.3 Gegenstände der Kosten- und Leistungsrechnung

1.3.1 Kosten

Die Kosten- und Leistungsrechnung soll für Zwecke der betrieblichen Lenkung eine aussagefähige Erfassung der betrieblichen Verbräuche und der durch diese Faktorverbräuche hervorgebrachten betrieblichen Leistungen bieten, um die Ergiebigkeit der Leistungstätigkeit des Unternehmens erkennen und lenken zu können. Dafür sind entsprechende Denk- bzw. Rechenkategorien nötig. Diese Grundlage bieten die Begriffe Kosten und Leistung, wobei als Kosten die durch die Leistungserstellung verursachten Güterverzehr und als Leistungen die dadurch hervorgebrachten Werte bezeichnet werden. Kosten sind demnach definiert als leistungsbezogener bewerteter Güterverbrauch. Die **Merkmale des Kostenbegriffes** sind:

Güterverbrauch

Voraussetzung für die Entstehung von Kosten ist der Verbrauch von Wirtschaftsgütern. Nach Art der eingesetzten Güter können z.B. folgende Kostenarten unterschieden werden:

- Stoffkosten,
- Arbeitskosten,
- Kosten für Fremddienste und Fremdrechte,
- Abschreibungen,
- Wagniskosten,
- Zinskosten,
- Rahmenkosten (Steuern, Gebühren, Beiträge).

Leistungsbedingter Güterverbrauch

Voraussetzung für die Eigenschaft als Kosten ist, dass der Güterverbrauch für Zwecke der betrieblichen Leistungserstellung, d.h. betriebsbedingt entstanden ist. An der Leistungsbezogenheit entscheidet sich, ob ein Sachverhalt als Kosten angesehen werden kann. Dabei wird nach herrschender Meinung dem Kostenwirkungsprinzip gefolgt, d.h. als Kosten gelten auch die nichtgeplanten, jedoch in Zusammenhang mit

der Leistungserstellung anfallenden Güterverzehre, wie z.B. Schwund oder außerplanmäßige Abschreibungen. Die Erfassung dieser nichtgeplanten Güterverzehre muss jedoch in Einklang gebracht werden mit dem Anliegen der Kostenrechnung, die unter normalen Verhältnissen anfallenden Kosten ausdrücken zu wollen.

Bewerteter Güterverbrauch

Die Güterverbräuche müssen rechenbar gemacht, d.h. in Werten ausgedrückt werden. Die Kostenbewertung hat entscheidungsbezogen zu erfolgen; sie kann sich auch von den Anschaffungskosten lösen und z.B. als Bewertung zu Wiederbeschaffungspreisen, innerbetrieblichen Verrechnungspreisen oder opportunity costs geschehen. Eine derartige flexible Kostenbewertung ist nötig, um den unterschiedlichen Informationsansprüchen und Entscheidungszielen Rechnung zu tragen, für welche die Kostenrechnung Hilfestellung bieten soll.

1.3.2 Leistungen

Die im Vorstehenden für den Kostenbegriff aufgeführten Definitionsüberlegungen sind in analoger Weise für den Leistungsbegriff anzuwenden. Leistungen sind definiert als betriebsbedingte bewertete Güterentstehungen, d.h. Leistung ist das bewertete Ergebnis betrieblicher Tätigkeit. Als Leistung gilt die Gesamtheit der erstellten Güter und Dienste, soweit sie Zweck der betrieblichen Tätigkeit gewesen ist, d.h. nicht außerordentlicher, zufälliger, spekulativer oder betriebsfremder Quelle entspringt. Die Abgrenzung der eigentlichen betrieblichen Aktivitäten von den nicht als Leistung anzusehenden Werteentstehungen ist nicht nur theoretisch, sondern vor allem auch in der Praxis häufig nicht unproblematisch.

1.4 Abgrenzung von Kosten, Aufwendungen, Leistungen und Erträgen

In der Betriebswirtschaftslehre werden verschiedene Arten von Werttransformationen unterschieden und mit spezifischen Fachbegriffen belegt, die nachstehend voneinander abgegrenzt werden sollen. Die Begriffe Aufwand und Ertrag werden in Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss, die Begriffe Kosten und Leistung in Betriebsbuchhaltung und Kostenrechnung benutzt. Dabei lassen sich die Inhalte dieser Begriffe wie folgt umreißen:

Ausgabe	=	Minderung des Bestandes an Geldvermögen;
Einnahme	=	Mehrung des Bestandes an Geldvermögen;
Aufwand	=	periodisierte erfolgswirksame Ausgabe;
Ertrag	=	periodisierte erfolgswirksame Einnahme;
Kosten	=	leistungsbedingter bewerteter Güterverbrauch;
Leistung	=	bewertetes Ergebnis betrieblicher Tätigkeit.

Die Einzelheiten dieser Begriffsabgrenzung werden nachfolgend an den Kategorien Aufwand und Kosten vertieft. Als Aufwand wird jeder erfolgswirksame Güterverzehr angesehen, der in der Betrachtungsperiode verursacht worden ist,

unabhängig davon, ob diese Güterverbräuche betriebsbedingt-gewollter oder betriebsfremder sowie zufälliger und ungewöhnlicher Natur sind. Als Kosten gelten dagegen nur die leistungsbedingten, unmittelbar für den betrieblichen Leistungserstellungsprozess verursachten, dem Rechnungsziel gemäß bewerteten Güterverbräuche. Damit ergeben sich als maßgebliche Unterschiedlichkeiten zwischen den Begriffen Kosten und Aufwand folgende Sachverhalte:

neutraler Aufwand, umfassend die Bestandteile

- betriebsfremder Aufwand;
- periodenfremder Aufwand;
- außerordentlicher, einmaliger oder ausschließlich aufgrund von Steuerbegünstigungsvorschriften entstehender Aufwand.

kalkulatorische Kosten, umfassend die Bestandteile

- Anderskosten;
- Zusatzkosten.

Im Prinzip lassen sich die Kategorien Ertrag und Leistung in gleicher Weise voneinander abgrenzen, so dass sich die auf den nachstehenden Seiten wiedergegebenen Abgrenzungsschemata für die Begriffe Kosten und Aufwand bzw. Leistung und Ertrag ergeben.

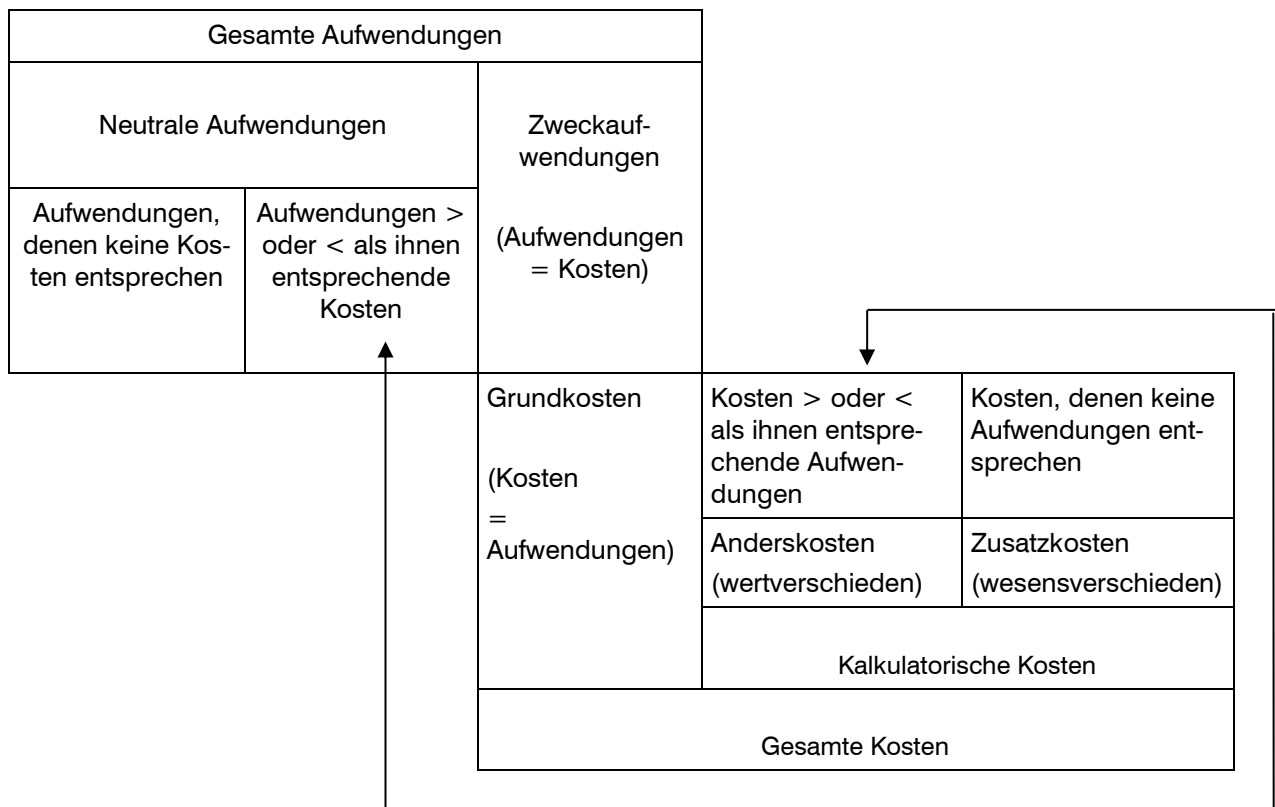


Abb. 4: Abgrenzung von Aufwendungen und Kosten

Bei den neutralen Aufwendungen handelt es sich um Aufwendungen, die nicht als Kosten gelten können, da sie

- betriebsfremder Natur sind, d.h. nicht mit dem Leistungserstellungsprozess zusammenhängen (Spende);
- betrieblicher Natur sind, aber aus anderen Perioden stammen und mithin nicht mit der Leistungserstellung dieser Periode zusammenhängen (Aufwand aus dem Abgang des Anlagevermögens);
- betrieblicher Natur sind, aber der Höhe nach einmalig oder ungewöhnlicher Natur oder durch steuerliche Vorschriften derart verformt sind, dass sie nicht als normal gültiger Werteverzehr für Leistungserstellungsprozesse gelten können (Aufwand durch Brandschaden).

Die neutralen Aufwendungen sind für Zwecke der Kostenrechnung durch **kalkulatorische Kosten** zu ersetzen. An die Stelle derjenigen neutralen Aufwendungen, die zwar der Art nach auch als Kosten auftreten, aber andere Wertansätze verlangen, treten als kalkulatorische Kosten die sogenannten Anderskosten (bewertungsverschiedene Kosten), d.h. insbesondere

- kalkulatorische Abschreibungen (normalisiert, ohne steuerliche Sonderabschreibungen);
- kalkulatorische Zinsen (einschließlich Zinsen auf Eigenkapital);
- kalkulatorische Wagnisse (einschließlich der durch Kalkulationsumlage selbst zu tragenden Wagnisse);
- kalkulatorische Mieten (einschließlich Miete für betrieblich genutzte Privatobjekte).

Außerdem gibt es kalkulatorische Kosten, denen in der Aufwandrechnung überhaupt keine Positionen gegenüberstehen, nämlich kalkulatorische Zusatzkosten (wesensverschiedene Kosten). Es handelt sich hier vor allem um den kalkulatorischen Unternehmerlohn für den mitwirkenden Unternehmer, dessen Gehalt in der Finanzbuchhaltung nicht als Aufwand, sondern als Gewinn angesehen wird.

Analog zur Abgrenzung von Aufwendungen und Kosten ist auch eine Abgrenzung von Erträgen und Leistungen nötig, die wie folgt geschieht:

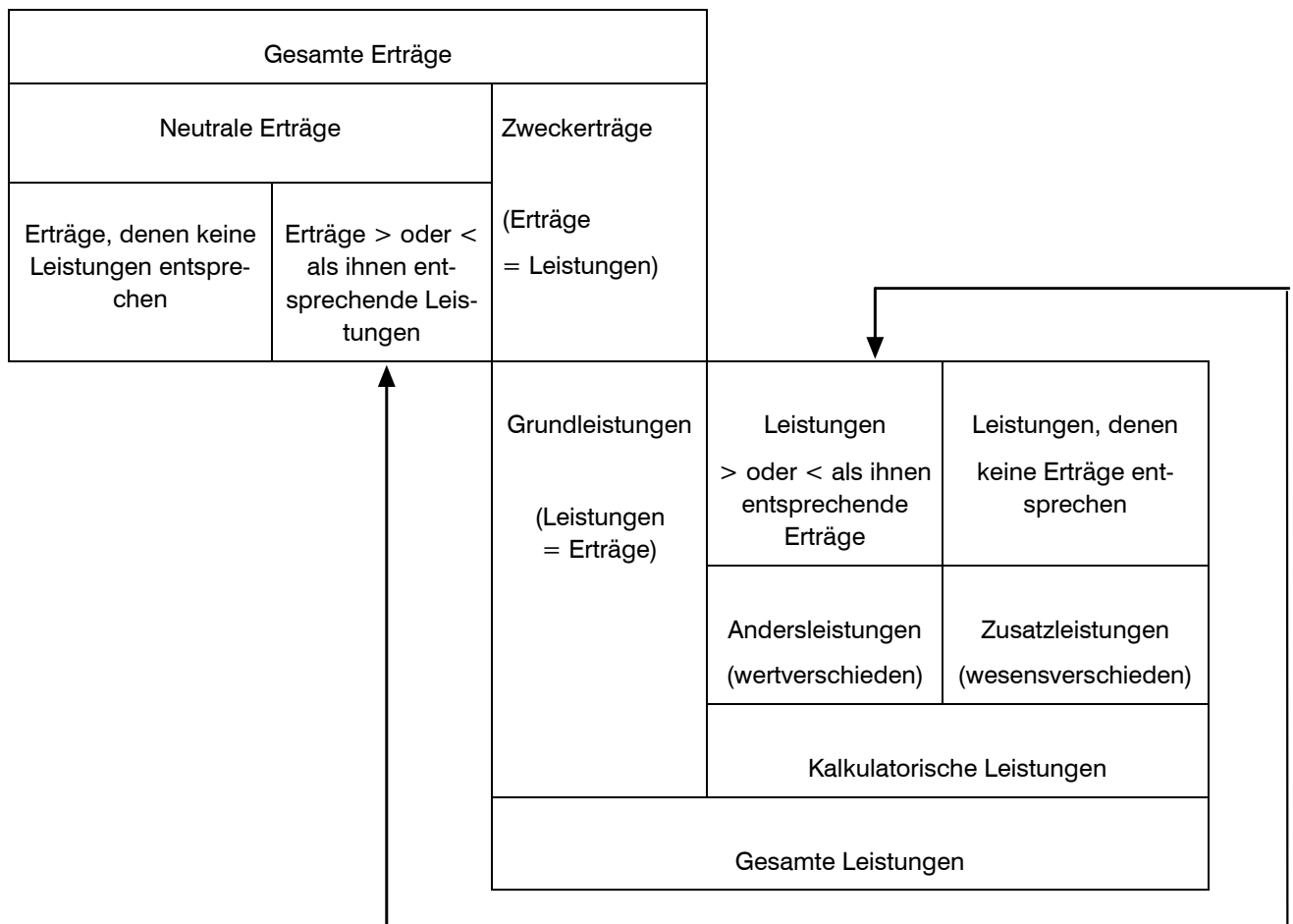


Abb.5: Abgrenzung von Erträgen und Leistungen

Bei den **neutralen Erträgen** handelt es sich um Erträge, die nicht als Leistungen gelten können, da sie

- betriebsfremder Natur sind, d.h. nicht mit dem Leistungserstellungsprozess zusammenhängen (Spende);
- betrieblicher Natur sind, aber aus anderen Perioden stammen und mithin nicht mit der Leistungserstellung dieser Periode zusammenhängen (Erträge aus dem Abgang des Anlagevermögens);
- betrieblicher Natur sind, aber der Höhe nach einmalig oder ungewöhnlicher Natur oder durch steuerliche Vorschriften derart verformt sind, dass sie nicht als normal gültige Werteentstehung durch Leistungserstellungsprozesse gelten können (Erträge durch Brandschaden).

Die neutralen Erträge sind für Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung durch **kalkulatorische Leistungen** zu ersetzen. An die Stelle derjenigen neutralen Erträge, die zwar der Art nach auch als Leistungen auftreten, aber andere Wertansätze verlangen, treten als kalkulatorische Leistungen die sogenannten Andersleistungen (bewertungsverschiedene Leistungen).

Außerdem gibt es kalkulatorische Leistungen, denen in der Ertragsrechnung überhaupt keine Positionen gegenüberstehen, nämlich kalkulatorische Zusatzleistungen (wesensverschiedene Leistungen); es handelt sich hier z.B. um selbsterstellte Software.

Erst nach Abgrenzung der durch die betrieblichen Prozesse verursachten Werteverzehr und Werteentstehungen von den nichtbetrieblichen Wertebewegungen liegt die Datenbasis in Gestalt von Kosten und Leistungen vor, um die wirtschaftliche Lenkung des differenzierten innerbetrieblichen Leistungsgeschehens zu ermöglichen.

Welche Bedeutung die sachgemäße **Abgrenzung von kalkulatorischem Betriebsergebnis, bilanziellem Ergebnis und neutralem Ergebnis** für eine zutreffende Interpretation des Jahresergebnisses besitzt, verdeutlicht nachfolgendes Zahlenbeispiel:

- Umsatz 400.000 €
- Materialaufwand 100.000 €
- Personalaufwand 200.000 €
- Gebäudeerhaltungsmaßnahme: Ausgabe 100.000 €, Nutzungsdauer der Maßnahme 10 Jahre, steuerlich möglich als Reparaturaufwand der Periode, kostenrechnerisch zu verteilen auf die tatsächliche Nutzungsdauer von 10 Jahren.
- Investition: Anschaffungskosten: 400.000 €, Nutzungsdauer: 10 Jahre, handels- und steuerrechtliche Abschreibung degressiv: 20 %.

Auf der Grundlage dieser Daten ergeben sich für Betriebsergebnis, neutrales Ergebnis und Jahresergebnis gemäß GuV folgende Beträge:

Bilanzielles Jahresergebnis gemäß GuV:

	Umsatz	400.000 €
-	Materialaufwand	100.000 €
-	Personalaufwand	200.000 €
-	Abschreibungen	80.000 €
-	sonstiger Aufwand (Gebäudereparatur)	100.000 €
=	Verlust	-80.000 €

Kalkulatorisches Betriebsergebnis

	Umsatz	400.000 €
-	Materialaufwand	100.000 €
-	Personalaufwand	200.000 €
-	kalk. Abschreibungen	40.000 €
-	kalk. Gebäudekosten	10.000 €
=	Gewinn	50.000 €

Neutrales Ergebnis

Abschreibungsdifferenz (handelsrechtlich mehr verrechnet als kalkulatorisch)		
Gewinnwirkung:		-40.000 €

Gebäudekosten

(handelsrechtlich mehr verrechnet als kalkulatorisch)		
Gewinnwirkung		-90.000 €
=	Neutraler Verlust	-130.000 €

Ohne Kenntnis der Zusammenhänge, die hinter dem negativen Jahresergebnis von - 80.000 € im Zusammenwirken der beiden Rechensysteme Finanzbuchhaltung und kalkulatorische Erfolgsrechnung liegen, besteht die Gefahr völliger Fehleinschätzung der Erfolgslage des Unternehmens und falscher unternehmerischer Entscheidungen. Es wird ersichtlich, dass eine genaue Abgrenzung der Daten von Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung erforderlich ist, um mit der Kosten- und Leistungsrechnung Informationen für Preisentscheidungen, Programmentscheidungen, Wirtschaftlichkeitskontrolle oder kurzfristige Erfolgslenkung liefern zu können. Die Abgrenzung erfolgt zweckmäßigerweise fortlaufend und systematisch, wozu die entsprechenden Erfassungsstrukturen bereits im Kontenrahmen bzw. Kontenplan des Unternehmens angelegt werden müssen.

Merksätze

- Bei komplexen innerbetrieblichen Gegebenheiten benötigen Unternehmen für die Unternehmensführung zusätzlich ein Rechensystem zur Erfassung und Lenkung der betrieblichen Faktoreinsätze und Leistungserstellungen. Dieses Rechensystem ist die Kosten- und Leistungsrechnung, die auf die eigentlichen betrieblichen Tätigkeiten bezogen ist, d.h. sie erfasst alle Kosten und Leistungen einer Rechnungsperiode.
- Als Kosten- und Leistungsrechnung wird die Gesamtheit aller Verfahren zur quantitativen Erfassung, Auswertung und Lenkung von Kostenverursachung, Leistungsentstehung und Leistungsabgabe an den Absatzmarkt verstanden.
- Um die Erfassung der leistungsbedingten Güterverzehr, der erstellten Leistungen und der Analyse der Werteverzehr- sowie Wertentstehungsvorgängen erfüllen zu können, sind unterschiedliche Teilrechensysteme notwendig, die ihren Niederschlag in der traditionellen Einteilung von Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung sowie Erlösrechnung finden.

Schlüsselwörter:

Aufwendungen, Ausgaben, Einnahmen, Erträge, externes und internes Rechnungswesen, Faktorverbräuche, Finanzbuchhaltung, Grundsystematik, Güterverbrauch, Jahresabschluss, Kalkulatorische Ergebnisrechnungen, kalkulatorische Kosten, kalkulatorische Leistungen, Kosten, Kostenbegriffes, Kostenrechnung, Kostenverursachung, Leistungen, Leistungsrechnung, Produktivfaktoreinsatz, variable und fixe Kosten, Zielsetzung

Literatur zur Vertiefung

- Freidank, C.-C. (2001): Kostenrechnung, 7. Aufl., Teil 1-2.
- Schweitzer, M./Küpper, H. U. (2008): Systeme der Kostenrechnung, Kap. 1.

Aufgaben zur Lernkontrolle

- 1.1 Erläutern Sie das Grundschema der betrieblichen Leistungstätigkeit.
- 1.2 Definieren Sie die Begriffe Anderskosten und Zusatzkosten.
- 1.3 Welche Anders- und Zusatzkosten sind in Ihrem Kostenrechnungssystem definiert?