

# Kostenrechnung

Natalie Rauber



## Vorbemerkung

Dieser Text darf von Ihnen weitergegeben werden. Allerdings dürfen Sie an dem Text keinerlei Veränderungen vornehmen. Außerdem muss die Weitergabe kostenlos erfolgen.

## I Inhaltsverzeichnis

I	Inhaltsverzeichnis .....	3
1	Kosten- und Leistungsrechnung .....	4
	1.1 Einführung in das Rechnungswesen.....	4
	1.2 Grundlagen der Kostenrechnung.....	5
2	Kostenartenrechnung .....	10
3	Kostenstellenrechnung .....	11
4	Kostenträgerrechnung .....	20
5	Kostenrechnung als Datengrundlage für das Kostenmanagement.....	21
II	Literaturverzeichnis.....	22

# 1 Kosten- und Leistungsrechnung

## 1.1 Einführung in das Rechnungswesen

Das betriebliche bzw. [betriebswirtschaftliche Rechnungswesen](#) wird von Hummel/Männel bereits 1986 als die „systematische, regelmäßig und/oder fallweise durchgeführte Erfassung, Aufbereitung, Auswertung und Übermittlung der das Betriebsgeschehen betreffenden quantitativen Daten (Mengen- und Wertgrößen) mit dem Ziel, sie für Planungs-, Steuerungs- und Kontrollzwecke innerhalb des Betriebes sowie zur Information und Beeinflussung von Außenstehenden (z.B. Eigenkapitalgebern, Gläubigern, Gewerkschaften, Staat) zu verwenden.“ definiert.<sup>1</sup> Diese Definition blieb in ihren Grundzügen bis heute unverändert und wurde lediglich verfeinert. Beim Versuch, ihre eigene Beschreibung des Rechnungswesens darzustellen, beziehen sich auch heute noch zahlreiche Wissenschaftler auf diese Explikation.

Coenenberg/Fischer/Günther versuchen zum Beispiel die Essenz der Definition von Hummel/Männel abzubilden. Sie bezeichnen das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen als das Informationssystem eines Unternehmens und stellen die Aufgaben Planung, Kontrolle und Dokumentation in den Fokus. Sie ergänzen in ihrer Erläuterung jedoch die Differenzierung des Zeitaspekts in vergangene, gegenwärtige und zukünftig zu betrachtende Daten.<sup>2</sup>

Zur Untergliederung des Rechnungswesens gibt es in der Literatur diverse Ansätze. Die Unterscheidung in internes und externes Rechnungswesen hat sich generell durchgesetzt.<sup>3</sup>

Das externe Rechnungswesen dient der Information von unternehmensexternen Personen und Institutionen anhand der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Zur Vereinheitlichung der Dokumentation und Rechenschaftslegung bestehen gesetzliche Regelungen, die vor allem im Handels- und Steuerrecht niedergeschrieben wurden.<sup>4</sup>

Im Gegensatz dazu ist das interne Rechnungswesen dafür zuständig, die Kosten- und Leistungsrechnung gegenüber unternehmensinternen Personen insbesondere der Unternehmensführung darzulegen. Dementsprechend können Darstellung und Inhalt des internen Rechnungswesens vom Unternehmen selbst festgelegt werden.<sup>5</sup>

Es lassen sich im Rechnungswesen diese Rechengrößenpaare, auch [Stromgrößen](#) genannt, voneinander abheben<sup>6</sup>:

- Einzahlungen und Auszahlungen
- Einnahmen und Ausgaben

---

<sup>1</sup> Hummel/Männel (1986), S.4.

<sup>2</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.6f.

<sup>3</sup> Vgl. Hummel/Männel (1986), S.4.

<sup>4</sup> Vgl. Hummel/Männel (1986), S.4f.; Weber/Weißberger (2006), S.31.

<sup>5</sup> Vgl. Weber/Weißberger (2006), S.31.; Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.21.

<sup>6</sup> Vgl. Olfert (2008), S.33.

- Erträge und Aufwendungen
- Leistungen und Kosten

Im folgenden Teilkapitel wird auf die in dieser Arbeit relevanten Stromgrößen eingegangen und die Kosten- und Leistungsrechnung hinsichtlich ihrer Terminologie, Aufgaben und Verfahren intensiv untersucht.

## 1.2 Grundlagen der Kostenrechnung

### Kostenbegriffe

In der [Kosten- und Leistungsrechnung](#)<sup>7</sup> werden, wie der Begriff schon selbst erklärt, die Rechengrößen Kosten und Leistung bzw. Erlös verwendet. Diese Stromgrößen weisen Ähnlichkeiten mit jenen der Gewinn- und Verlustrechnung, den Erträgen und Aufwendungen, auf, weswegen es im Sprachgebrauch oft zur Verwechslung der Begriffe und damit zu Missverständnissen kommt.<sup>8</sup> Aufgrund dieser Verwechslungsgefahr werden in nachstehender Tabelle sowohl Kosten und Leistungen als auch Erträge und Aufwendungen erläutert.

Nach Haberstock gelten diese Definitionen:

*Tabelle 1: Relevante Stromgrößen*

Aufwand	Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen pro Periode
Ertrag	Wert aller erbrachten Güter und Dienstleistungen pro Periode
Kosten	Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen pro Periode und zwar für die Erstellung der „eigentlichen“ (typischen) betrieblichen Leistungen
Betriebsertrag/ Leistung	Wert aller erbrachten Güter und Dienstleistungen pro Periode im Rahmen der „eigentlichen“ (typischen) betrieblichen Tätigkeit

*Quelle: Haberstock (2008), S.17. (vereinfacht)*

Somit ist der Unterschied zwischen Kosten und Aufwand oder Leistung und Ertrag, dass Kosten und Leistungen ausschließlich in Abhängigkeit zum betrieblichen Zweck stehen und Aufwand und Ertrag zusätzlich auch die außerordentlichen Tätigkeiten inkludieren.

Um die Differenzierung zwischen Kosten und Aufwand noch deutlicher zu machen, gibt nachstehende Abbildung einen Überblick über die prägnanten Unterscheidungsmerkmale.

<sup>7</sup> Die Kosten- und Leistungsrechnung wird fortan nur noch als „Kostenrechnung“ bezeichnet.

<sup>8</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.24f.

Abbildung 1: Abgrenzung von Aufwand und Kosten



Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Däumler/Grabe (2013), S. 17.

In der Literatur wurden folgende allgemeingültige Begriffsbestimmungen determiniert<sup>9</sup>:

(1) Neutraler Aufwand ist der Aufwand, dem keine Kosten gegenüberstehen.

Er lässt sich unterteilen in:

- Betriebsfremder Aufwand (z.B. Spenden für karitative Zwecke)
- Außerordentlicher Aufwand (z.B. Schäden durch Naturkatastrophen)
- Periodenfremder Aufwand (z.B. Steuernachzahlungen aus früheren Jahren)

(2) Aufwand, der durch betriebliche Zwecke erzeugt wird, wird Zweckaufwand genannt. Wird dieser unverändert in die Kostenrechnung integriert, werden diese Kosten als Grundkosten bezeichnet (z.B. Energiekosten).

(3) Wird der Zweckaufwand verändert in die Kostenrechnung übernommen, wird von Anderskosten gesprochen (z.B. kalkulatorische Zinsen).

(4) Als Zusatzkosten werden Kosten, denen kein Aufwand gegenübersteht, apostrophiert. Sie bilden zusammen mit den Anderskosten die sogenannten kalkulatorischen Kosten (z.B. kalkulatorischer Unternehmerlohn).

### Aufgaben der Kostenrechnung

Die Kostenrechnung dient dazu, die im Verlauf der betrieblichen Leistungserstellung entstehenden Informationsbedarfe zu decken und bei der Unternehmenssteuerung zu unterstützen. Im Mittelpunkt stehen die Aufgaben Planung, Kontrolle und Dokumentation. Die **Planungsaufgabe** impliziert die Prognose der monetären Konsequenzen und wirkt bei der Abwägung unterschiedlicher Optionen über zukünftige unternehmensinterne Einführungen oder Änderungen unterstützend. Damit fungiert sie „als Grundlage für die Entscheidungsfindung“.<sup>10</sup> Beispielhaft dafür sind Entscheidungen über die Preisgestaltung oder das Produktionsprogramm. Zur **Kontrollaufgabe** gehören sowohl die Überwachung der tatsächlichen Istgrößen als auch kontinuierliche

<sup>9</sup> Vgl. Götze (2010), S.7f.; Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.24-26.; Däumler/Grabe (2013), S.17f.

<sup>10</sup> Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.22.

Soll-Ist-Vergleiche zur rechtzeitigen Registrierung von Abweichungen der tatsächlichen zur vorgegebenen Größe. Auf diese Weise soll die vorgenommene Zielerreichung und die Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Prozesse gewährleistet werden. Diese betrieblichen Prozesse werden im Zuge der **Dokumentationsaufgabe** hinsichtlich der entstandenen Kosten einer Periode oder auch einer Produktart abgebildet. Die Dokumentation der tatsächlichen Werte wird zur Ermittlung des betrieblichen Erfolgs verwendet.<sup>11</sup>

### **Prinzipien der Kostenverrechnung**

Im Rahmen der Kostenrechnung werden die entstandenen Kosten zu den Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern eines Unternehmens zugerechnet.<sup>12</sup> Aufgrund dessen wurden die nachstehenden [Verrechnungsprinzipien](#) entwickelt.

Nach Coenenberg/Fischer/Günther wird nach dem Verursachungsprinzip und dem Durchschnittsprinzip unterschieden.

Mithilfe des **Verursachungsprinzips** dürfen Kosten nur den Kostenstellen oder Kostenträgern zugeordnet werden, die diese auch verursacht haben. Je nachdem wie dieses Prinzip ausgelegt wird, lässt sich ein Ursache-Wirkungs- oder ein Mittel-Zweck-Zusammenhang zum Bezugsobjekt erkennen. Aus einer kausalen Auslegung resultiert eine Abhängigkeit der Kosten zur Leistungserstellung, womit nach Haberstock das Verursachungsprinzip „in seiner finalen Interpretation“ als Mittel-Zweck-Beziehung der Kosten zur Leistungserstellung betrachtet wird.<sup>13</sup>

Dagegen werden die Kosten beim **Durchschnittsprinzip** infolge ihrer indirekten Zurechenbarkeit anhand ihres Durchschnitts oder spezieller Schlüsselgrößen auf die Kostenstellen und Kostenträger verrechnet.<sup>14</sup>

Haberstock erweitert diese Prinzipien um das **Identitätsprinzip** und das **Tragfähigkeitsprinzip**<sup>15,16</sup>. Ergänzend gliedert Haberstock sie in die „Prinzipien, mit denen eine möglichst wirklichkeitsgetreue Abbildung der Kostenentstehung erzielt werden soll“ und in „(Hilfs-) Prinzipien, die die Kosten, die nicht verursachungs- oder identitätsgerecht zurechenbar sind, nach bestimmten Verfahren verteilen“.<sup>17</sup>

---

<sup>11</sup> Vgl. Weber/Weißberger (2006), S.355.; Götze (2010), S.10f.; Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.22f.

<sup>12</sup> In den folgenden Kapiteln wird dies detailliert beschrieben.

<sup>13</sup> Haberstock (2008), S.48.

<sup>14</sup> Vgl. Haberstock (2008), S.47-51.; Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.69f.

<sup>15</sup> Vgl. Haberstock (2008), S.47.

<sup>16</sup> In dieser Arbeit sind diese Prinzipien nicht relevant und deswegen hier nicht weiter ausgeführt. Für weitere Informationen wird die genannte Quelle empfohlen.

<sup>17</sup> Haberstock (2008), S.47.

## Teilbereiche und Systeme der Kostenrechnung

Der Aufbau eines [Kostenrechnungssystems](#) lässt sich wie folgt in die drei Bereiche Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung einteilen:<sup>18</sup>

- 1) Die **Kostenartenrechnung** beschäftigt sich mit der Frage „Welche Kosten fallen an?“. Damit erfasst und gliedert sie die angefallenen Kosten nach Kostenarten. Anschließend folgt die Aufteilung der ermittelten Kosten in Kosten, die einem Kostenträger direkt zugeordnet werden können, den sogenannten Einzelkosten, und in nicht zurechenbare Gemeinkosten, welche zunächst auf die Kostenstellen verteilt werden.
- 2) Die Frage „Wo sind die Kosten angefallen?“ stellt sich in der **Kostenstellenrechnung**. Dabei werden die in der Kostenartenrechnung erfassten Gemeinkosten auf die verursachenden Kostenstellen verrechnet.
- 3) Gegenstand der **Kostenträgerrechnung** ist die Erfassung und Verrechnung der Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung und der Gemeinkosten aus der Kostenstellenrechnung auf die Kostenträger. Sie geht der Frage „Wofür sind Kosten angefallen?“ nach. Dabei wird in Kostenträgerstück- und Kostenträgerzeitrechnung unterschieden. Während in der Kostenträgerstückrechnung der Fokus auf der Preiskalkulation anhand der Herstell- und Selbstkosten je Produktionseinheit liegt, betrachtet die Kostenträgerzeitrechnung nicht die typischen Kostenträger wie Produkte oder Dienstleistungen, sondern eine bestimmte Periode (z.B. Monat oder Jahr).

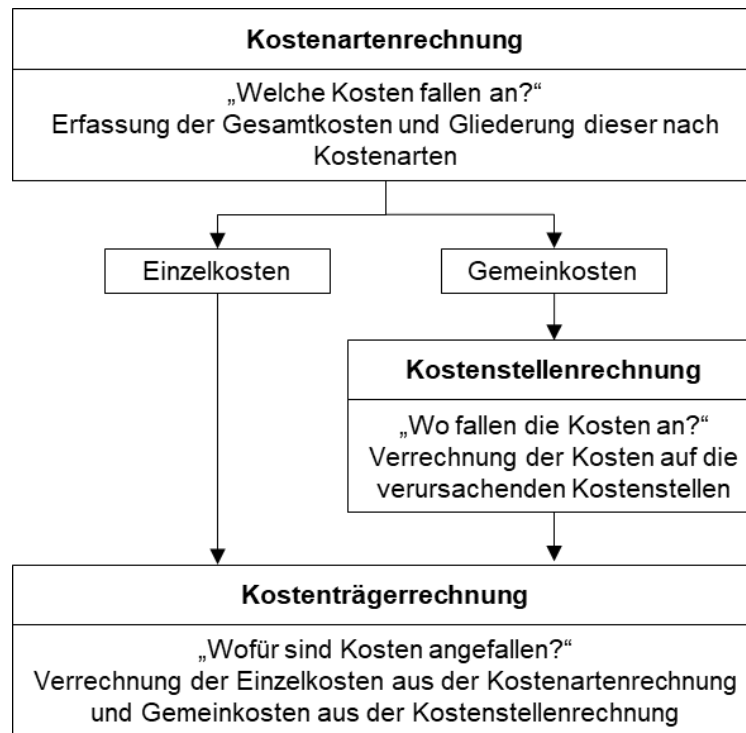
Eine Übersicht über diesen Kostenrechnungsaufbau gibt die Abbildung 2.

---

<sup>18</sup> Vgl. Kilger (1987), S.14-16.; Götze (2010), S.20f.; Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.67-69.; Weber/Weißenberger (2006), S.368-370.



Abbildung 2: Aufbau der Kostenrechnung



Quelle: Eigene Darstellung

Eine Unterteilung der [Kostenrechnungssysteme](#) sieht wie folgt aus:

Nach dem Zeitbezug:<sup>19</sup>

- Istkostenrechnung  
Die tatsächlich angefallenen Kosten einer Periode (Istkosten) werden erfasst und gemäß dem in Abbildung 3 dargestellten Ablauf verrechnet.
- Normalkostenrechnung  
Zur Bereinigung von unvorhersehbaren Schwankungen werden Durchschnittskosten vorheriger Perioden (Normalkosten) gebildet.
- Plankostenrechnung  
Zukünftige Kosten (Plankosten) werden mittels einer planmäßigen Beschäftigung berechnet.

Nach dem Sachumfang:<sup>20</sup>

- Vollkostenrechnung  
Alle angefallenen Kosten werden bei der Verrechnung auf die Kostenträger betrachtet.
- Teilkostenrechnung  
Lediglich ein Teil der angefallenen Kosten wird berücksichtigt.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Vgl. Hummel/Männel (1986), S. 112-114.; Däumler/Grabe (2013), S.80f.

<sup>20</sup> Vgl. Götze (2010), S.21.; Olfert (2008), S. 69f.

<sup>21</sup> Die Teilkostenrechnung ist für den Praxisteil dieser Arbeit vernachlässigbar, weswegen weiterhin ausschließlich die Vollkostenrechnung beleuchtet wird.

## 2 Kostenartenrechnung

Die [Kostenartenrechnung](#) stellt den ersten Teil der Kostenrechnung dar. Mit ihrer Frage „Welche Kosten fallen an?“ hat sie „die Aufgabe, sämtliche für die Erstellung und Verwertung betrieblicher Leistungen innerhalb einer Periode anfallenden Kosten vollständig, eindeutig und überschneidungsfrei nach einzelnen Kostenarten gegliedert zu erfassen und auszuweisen.“<sup>22</sup>

Aus der in diesem Zitat beschriebenen Destination lassen sich die heutigen Grundsätze der Kostenerfassung ableiten. Hierzu gehören die Grundsätze der Reinheit, der Einheitlichkeit, der Vollständigkeit und der Wirtschaftlichkeit.<sup>23</sup>

Die Literatur stellt außerdem unzählige Optionen zur Differenzierung der Kosten zur Verfügung, wovon in diesem Kapitel die für diese Arbeit essenziellen Einteilungsmöglichkeiten beispielhaft aufgezeigt werden.

Die Kosten lassen sich auf folgende Weise unterteilen:

Nach der Art der verbrauchten Produktionsfaktoren:<sup>24</sup>

- [Personal- und Sozialkosten](#)
- Sachkosten
- Kapitalkosten
- Dienstleistungskosten
- Kosten für Fremdrechte
- Öffentliche Abgaben und Steuern
- Versicherungskosten und kalkulatorische Wagniskosten<sup>25</sup>

Nach der Art der Verrechnung:

- Einzelkosten
- Gemeinkosten<sup>26</sup>

Zudem werden auch die Varianten Sondereinzelkosten und unechte Gemeinkosten unterschieden, wobei sich Sondereinzelkosten lediglich einem Auftrag und keiner Leistung direkt zuordnen lassen und unechte Gemeinkosten dagegen de facto Einzelkosten sind, sprich einer Leistung direkt zuordenbar, aber zur Vereinfachung als Gemeinkosten gehandhabt werden.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> Hummel/Männel (1986), S.128.

<sup>23</sup> Vgl. Haberstock (2008), S.61f.

<sup>24</sup> Vgl. Däumler/Grabe (2013), S.106f.;

<sup>25</sup> Diese Gliederung ließe sich noch unermesslich fortführen. Aus Vereinfachungsgründen wird sich in dieser Arbeit jedoch auf die wesentlichen Kostenhauptgruppen beschränkt.

<sup>26</sup> Die Definitionen zu Einzel- und Gemeinkosten wurden bereits im Kapitel 2.1.2 Grundlagen der Kostenrechnung erläutert.

<sup>27</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.73f.

Nach dem Verhalten bei Schwankungen der Leistungsmenge:

- Fixe Kosten
- Variable Kosten

Die Unterscheidung wird am Attribut der Beschäftigungsabhängigkeit fixiert. Während sich die Interdependenz von Kostenvariabilität und Beschäftigung in den variablen Kosten widerspiegelt, bleiben die Fixkosten davon unbeeinflusst.<sup>28</sup>

Nach betrieblichen Funktionen:

- Beschaffungskosten
- Fertigungskosten
- Vertriebskosten
- Verwaltungskosten

Diese Einteilung ist für die Kostenstellenrechnung besonders vorteilhaft, da sie damit aufgrund ihrer Orientierung am Ort der Kostenentstehung konform geht. Somit lassen sich die Kosten effizienter in die Kostenstellenrechnung übertragen.<sup>29</sup>

Nach der Herkunft der Kosten:

- Primäre Kosten
- Sekundäre Kosten

Eine direkte Verbindung zur Kostenstellenrechnung lässt sich vor allem bei dieser Kostenartenabgrenzung feststellen. Primäre Kosten, auch als ursprüngliche Kosten bezeichnet, werden in der Kostenartenrechnung erfasst und in die Kostenstellenrechnung übernommen. Sekundäre Kosten dagegen resultieren erst aus Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen, die innerhalb der Kostenstellenrechnung durchgeführt wird.<sup>30</sup>

### **3 Kostenstellenrechnung**

Die [Kostenstellenrechnung](#) verkörpert die Verbindung der Kostenarten- zur Kostenträgerrechnung. Sie ist dafür verantwortlich, die Gemeinkosten nicht analog der Einzelkosten direkt, sondern anhand von Kalkulationssätzen auf die Kostenträger zu verrechnen.<sup>31</sup>

#### **Aufgaben der Kostenstellenrechnung**

Im Wesentlichen beschäftigt sich die Kostenstellenrechnung mit der Frage „Wo fallen die Kosten an?“. Es wird analysiert, in welchem Bereich des Unternehmens die Kosten aufkommen, entsprechend wird der Ort der Kostenentstehung bestimmt und die

---

<sup>28</sup> Vgl. Weber/Weißenberger (2006), S. 400.

<sup>29</sup> Vgl. Däumler/Grabe (2013), S.108.

<sup>30</sup> Vgl. Haberstock (2008), S.59.

<sup>31</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.115.

Bildung von Kostenstellen nach bestimmten Kriterien durchgeführt. Anschließend folgt die direkte Verteilung der Kosten (Primärkostenrechnung) und die Verrechnung der Kosten über Umlageschlüssel (Sekundärkostenrechnung) auf die verursachenden Kostenstellen. Damit verfolgt die Kostenstellenrechnung das Ziel, eine präzise Kalkulation der Kostenträger sicherzustellen. Eine weitere Aufgabe der Kostenstellenrechnung ist die Kontrolle der einzelnen Kostenstellen hinsichtlich ihrer Wirtschaftlichkeit und der Einhaltung ihres Kostenbudgets.<sup>32</sup>

### **Definition einer Kostenstelle**

Hummel/Männel beschreiben Kostenstellen als „funktional, organisatorisch oder nach anderen [...] Kriterien voneinander abgegrenzte Teilbereiche eines Unternehmens, für die die von ihnen jeweils verursachten Kosten erfasst und ausgewiesen, gegebenenfalls auch geplant und kontrolliert werden.“<sup>33</sup>

Kilger bestätigt die Begriffsbestimmung von Hummel/Männel und konkretisiert diese, indem er Kostenstellen als „Kontierungseinheiten für die Gemeinkosten“<sup>34</sup> bezeichnet. Aufgrund der unbedeutenden Veränderungen in der Kostenrechnung im Laufe der Jahre hat diese Definition bis heute Bestand.

Die Bildung von Kostenstellen erfolgt unter Zuhilfenahme nachstehender Grundsätze:

- 1) Damit eine wirksame Kostenkontrolle garantiert werden kann, muss die Kostenstelle einem selbstständigen Verantwortungsbereich entsprechen, der im besten Fall auch eine räumliche Abgrenzung aber keinen Kompetenzkonflikt nach sich zieht.
- 2) Die Festlegung von verursachungsgerechten Maßgrößen für jede Kostenstelle ist die Voraussetzung für eine korrekte Kalkulation.
- 3) Zur Vermeidung von Fehlern in der Kontierung der Belege, wie z.B. einer Doppelbuchung, müssen die Kosten einer Kostenstelle genau und einfach zugeordnet werden können.
- 4) Um der Wirtschaftlichkeit und Übersichtlichkeit Folge zu leisten, sollte ein bestimmter Detaillierungsgrad der Kostenstellengliederung und das optimale Verhältnis von Aufwand und Nutzen nicht überschritten werden.<sup>35</sup>

### **Einteilung der Kostenstellen**

Kostenstellen lassen sich einerseits nach funktionellen und abrechnungstechnischen Gesichtspunkten differenzieren. Coenenberg/Fischer/Günther und Däumler/Grabe stellen diese Gliederung folgendermaßen dar:

---

<sup>32</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.115f.; Götze (2010), S.73.

<sup>33</sup> Hummel/Männel (1986), S.190.

<sup>34</sup> Kilger (1981), S.932.

<sup>35</sup> Vgl. Kilger (1987), S.154-163.; Rüh (2013), S.64-68.

Nach betrieblichen Funktionen:

- Materialstellen
- Fertigungsstellen
- Vertriebsstellen
- Verwaltungsstellen
- Allgemeine Kostenstellen
- Forschungs-, Entwicklungs- und Konstruktionsstellen

Diese Einteilung wird in der Praxis sehr häufig angewendet.

Nach Art der Abrechnung:

- Hauptkostenstellen
- Hilfskostenstellen<sup>36</sup>

Der Unterschied zwischen Haupt- und Hilfskostenstellen ist der indirekte oder direkte Zusammenhang zu den Produkten und Leistungen eines Betriebes. Während Hauptkostenstellen wie beispielsweise Fertigungskostenstellen in direkter Verbindung zu den Produkten stehen, fungieren Hilfskostenstellen meist nur als Unterstützung der Produktion und beteiligen sich nicht oder nur indirekt an dieser. Darunter zählen vor allem Kostenstellen wie die Kantine oder der Werksarzt.<sup>37</sup>

Im Betriebsabrechnungsbogen und der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung wird diese Unterteilung wieder aufgegriffen, denn auch die Handhabung von Haupt- und Hilfskostenstellen verläuft different.

### **Der Betriebsabrechnungsbogen**

Im Anschluss an die Einteilung des Unternehmens in Kostenstellen findet im [Betriebsabrechnungsbogen](#) (kurz: BAB) eine Verrechnung der Kostenarten auf die jeweiligen Kostenstellen statt.

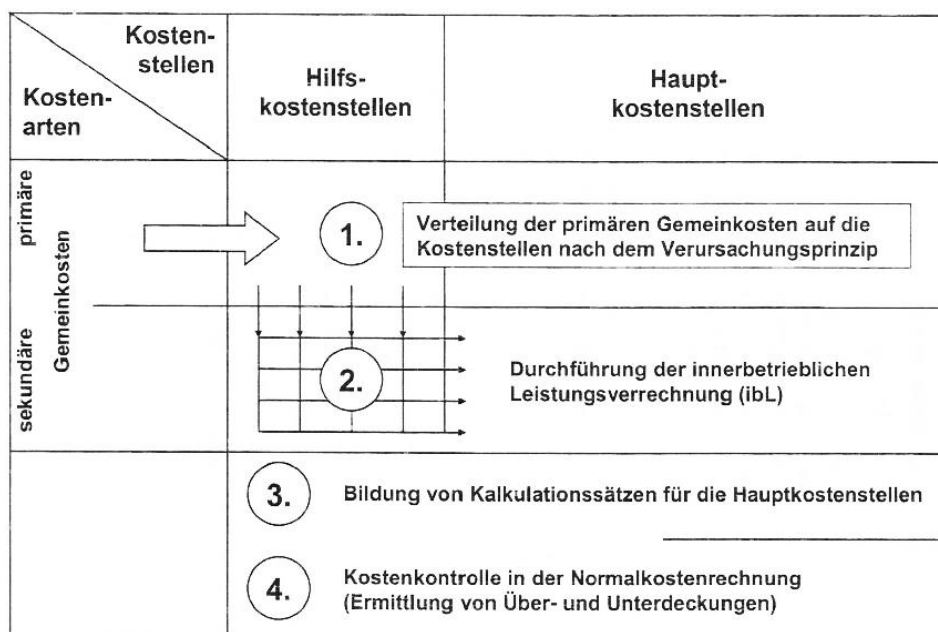
Folgende Abbildung gibt einen groben Überblick über die Aufgaben und Schritte des BAB. Diese Schritte werden anschließend ausführlich erläutert.

---

<sup>36</sup> Gemäß der Literatur lassen sich auch Vor- und Endkostenstellen unterscheiden, aber auf diese Einteilung wird in dieser Arbeit verzichtet. Für mehr Details dazu vgl. Weber/Weißberger (2006), S.365f. oder Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.119.

<sup>37</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.118f.; Däumler/Grabe (2013), S.190f.

Abbildung 3: Schritte des BAB



Quelle: Haberstock (2008), S. 116.

Haberstock beschreibt den BAB als „eine Tabelle, in der zeilenweise die Kostenarten und spaltenweise die Kostenstellen aufgeführt sind.“<sup>38</sup> Sonach entspricht der erste Schritt des BAB einer Zuordnung der Gemeinkosten<sup>39</sup> zu den Kostenstellen möglichst unter Anwendung des Verursachungsprinzips<sup>40</sup> (Primärkostenrechnung). Bei diesen Primärkosten handelt es sich um Kostenstelleneinzelkosten, die den Kostenstellen direkt zugeordnet werden können wie zum Beispiel Personal, und um Kostenstellengemeinkosten, die lediglich mithilfe von Schlüsselgrößen (Mengen- oder Wertschlüssel) auf die jeweiligen Kostenstellen verteilt werden können. Daraus resultiert die Summe der primären Gemeinkosten je Kostenstelle.<sup>41</sup>

Darauf folgt die innerbetriebliche Leistungsverrechnung von den Hilfs- auf die Hauptkostenstellen (Sekundärkostenrechnung). Dabei werden die Kosten der innerbetrieblichen Leistungen, die durch die Hilfskostenstellen erbracht wurden, auf die empfangenden Hilfs- oder Hauptkostenstellen umverteilt.<sup>42</sup> Auf diesen Schritt wird im nächsten Abschnitt gesondert eingegangen.

Anschließend werden Kalkulationssätze zur Verrechnung der Kosten auf die Kostenträger nach verschiedenen Verfahren errechnet. Diese Maßnahme dient der Vor-

<sup>38</sup> Haberstock (2008), S.114.

<sup>39</sup> Die Einzelkosten können direkt verursachungsgerecht auf die Kostenträger verrechnet werden.

<sup>40</sup> Dieses Verursachungsprinzip betrachtet die Beziehung zwischen den Kostenarten und Kostenstellen.

<sup>41</sup> Vgl. Haberstock (2008), S.120-122.; Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.120.

<sup>42</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.120f.

bereitung der Kostenträgerrechnung und als Basis für den nächsten Schritt, der Kostenkontrolle.<sup>43</sup>

Zum Abschluss des BAB wird im letzten Schritt ein Vergleich der Normal- und Istkosten durchgeführt, um die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Kostenstellen zu kontrollieren und zu garantieren.<sup>44</sup>

### Innerbetriebliche Leistungsverrechnung

Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung (ibL) wird in dem Moment obligatorisch, wenn ein Betrieb Leistungen erstellt, die er auch selbst verzehrt. Diese Leistungen werden als innerbetriebliche Leistungen bezeichnet und sind in den meisten Unternehmen vorhanden. Beispiele hierfür sind Strom, eigene Reparaturleistungen, Reinigung, usw. In den Hilfskostenstellen werden diese innerbetrieblichen Leistungen aufgeführt und während der Verrechnung wiederum nach dem Verursachungsprinzip anhand von Bezugsgrößen auf weitere Hilfskostenstellen oder Hauptkostenstellen umgelegt. Dabei „muss jede Kostenstelle mit den Kosten für die Leistungen belastet werden, die sie von anderen Kostenstellen empfängt.“<sup>45</sup> Das bedeutet, dass alle Gemeinkosten der Hilfskostenstellen den Hauptkostenstellen sukzessive zugeordnet werden. Um dies in die Praxis umzusetzen, wurden drei verschiedene Verfahren zur innerbetrieblichen Leistungsverrechnung erarbeitet, die den Leistungsaustausch zwischen den Hilfskostenstellen unterschiedlich miteinbeziehen: das Anbauverfahren, das Stufenleiterverfahren und das Gleichungsverfahren.<sup>46</sup>

Diese drei Verfahren werden im Folgenden anhand eines Beispiels erklärt.

Beispiel:

In der Mustermann GmbH wird die jährliche Kostenabrechnung in der Controlling-Abteilung durchgeführt. Hierbei werden nach der Zuordnung der primären Gemeinkosten folgende Eingangsdaten ermittelt:

*Tabelle 2: Primärkostenverteilung im Anwendungsbeispiel zu den Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung*

	Summe	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen	
		Strom	Reparatur	Fertigung	Verwaltung u. Vertrieb
Primäre Gemeinkosten [€/Periode]	150.000	2.000	18.000	100.000	30.000

*Quelle: Eigene Darstellung*

<sup>43</sup> Vgl. Götze (2010), S.80.

<sup>44</sup> Vgl. Haberstock (2008), S.117.; Götze (2010), S.81.

<sup>45</sup> Haberstock (2008), S.124.

<sup>46</sup> Vgl. Götze (2010), S.84f.

Tabelle 3: Innerbetriebliche Leistungsbeziehungen im Anwendungsbeispiel zu den Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung

Abgeber Empfänger	Strom [kWh]	Reparatur [h]
Strom	-	200
Reparatur	7.000	-
Fertigung	25.000	1.600
Verwaltung u. Vertrieb	8.000	200
<b>Summe</b>	<b>40.000</b>	<b>2.000</b>

Quelle: Eigene Darstellung

Die Bestimmung der Verrechnungssätze wird nachfolgend für jedes Verfahren unter Beachtung obiger Restriktionen durchgespielt.

Das **Anbauverfahren** ist die unpräziseste Methode der betrachteten Verfahren. Es findet eine vollumfängliche Vernachlässigung des Leistungsaustauschs zwischen Hilfskostenstellen statt, weswegen diese Vorgehensweise lediglich in Unternehmen, in denen entweder in gleicher Höhe oder kein Leistungsaustausch zwischen den Hilfskostenstellen vorkommt, Anwendung finden sollte. Die Verrechnungssätze werden in dieser Weise gebildet:

$$\text{innerbetrieblicher Verrechnungssatz } q_i = \frac{\text{Primäre Gemeinkosten}}{\text{Gesamtleistung} - \text{Abgabe an Hilfskostenstellen}}$$

Mit dieser Formel ergeben sich die Kosten pro Leistungseinheit einer Hilfskostenstelle.<sup>47</sup>

In unserem Beispiel angewendet, ergeben sich diese Verrechnungssätze:

$$q_{\text{Strom}} = \frac{2.000 \text{ €}}{40.000 \text{ kWh} - 7.000 \text{ kWh}} \approx 0,67 \text{ €/kWh}$$

$$q_{\text{Reparatur}} = \frac{18.000 \text{ €}}{2.000 \text{ h} - 200 \text{ h}} = 10 \text{ €/h}$$

Mit diesen Lösungswerten lassen sich die Hilfskostenstellen Strom und Reparatur auf die Hauptkostenstellen Fertigung und Verwaltung u. Vertrieb verteilen.

Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung sieht so aus:

<sup>47</sup> Vgl. Haberstock (2008), S.133-135.; Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.121-125.; Däumler/Grabe (2013), S.219-221.



Tabelle 4: Anbauverfahren im Anwendungsbeispiel

	Summe	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen	
		Strom	Reparatur	Fertigung	Verwaltung u. Vertrieb
Primäre Gemeinkosten [€/Periode]	150.000	2.000	18.000	100.000	30.000
Umlage Strom		- 2.000		1.515	485
Umlage Reparatur			- 18.000	16.000	2.000
<b>Gemeinkosten (primär u. sekundär)</b>	<b>150.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>117.515</b>	<b>32.485</b>

Quelle: Eigene Darstellung.

Im nächsten Fall wird das **Stufenleiterverfahren** beleuchtet. Nach dieser Methode werden lediglich „einseitige Leistungsbeziehungen“<sup>48</sup> mit einbezogen, d.h. der Leistungsaustausch zwischen den Hilfskostenstellen wird nur in eine Richtung berücksichtigt, die Gegenrichtung wird außer Acht gelassen. Die Darstellung im BAB weist die Form einer Treppe auf.

Berechnung des innerbetrieblichen Verrechnungssatzes:

$$q_i = \frac{\text{Primäre Gemeinkosten} + \text{Sekundäre Gemeinkosten aus vorgelagerten Hilfskostenstellen}}{\text{Gesamtleistung} - \text{Abgabe an vorgelagerte Hilfskostenstellen}}$$

Wird der Verrechnungssatz einer Kostenstelle, die viele Leistungen von einer noch nicht abgerechneten Kostenstelle empfängt, gebildet, führt dies zu einer erheblichen Verfälschung der Ergebnisse. Angefangen wird aus diesem Grund mit der Kostenstelle, die möglichst wenig oder sogar gar keine Leistungen von anderen Kostenstellen bezieht. Somit ist eine sinnvoll gewählte Abrechnungsreihenfolge der Kostenstellen von großer Bedeutung für die Qualität der Ergebnisse.<sup>49</sup>

Im Beispiel bedeutet dies beginnend mit der Stromkostenstelle:

$$q_{\text{Strom}} = \frac{2.000 \text{ €}}{40.000 \text{ kWh}} = 0,05 \text{ €/kWh}$$

$$q_{\text{Reparatur}} = \frac{18.000 \text{ €} + 350 \text{ €}}{2.000 \text{ h} - 200 \text{ h}} \approx 10,19 \text{ €/h}$$

<sup>48</sup> Weber/Weißberger (2006), S.473.

<sup>49</sup> Vgl. Weber/Weißberger (2006), S.471.; Haberstock (2008), S.130-133.; Coenberg/Fischer/Günther (2012), S.125f.; Däumler/Grabe (2013), S.221.

Tabelle 5: Stufenleiterverfahren im Anwendungsbeispiel, beginnend mit Stromkostenstelle

	Summe	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen	
		Strom	Reparatur	Fertigung	Verwaltung u. Vertrieb
Primäre Gemeinkosten [€/Periode]	150.000	2.000	18.000	100.000	30.000
Umlage Strom		- 2.000	350	1.250	400
Umlage Reparatur			- 18.350	16.311	2.039
<b>Gemeinkosten (primär u. sekundär)</b>	<b>150.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>117.561</b>	<b>32.439</b>

Quelle: Eigene Darstellung.

Beginnend mit der Reparaturkostenstelle:

$$q_{\text{Reparatur}} = \frac{18.000 \text{ €}}{2.000 \text{ h}} = 9 \text{ €/h}$$

$$q_{\text{Strom}} = \frac{2.000 \text{ €} + 1.800 \text{ €}}{40.000 \text{ kWh} - 7.000 \text{ kWh}} \approx 0,12 \text{ €/kWh}$$

Tabelle 6: Stufenleiterverfahren im Anwendungsbeispiel, beginnend mit Reparaturkostenstelle

	Summe	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen	
		Reparatur	Strom	Fertigung	Verwaltung u. Vertrieb
Primäre Gemeinkosten [€/Periode]	150.000	18.000	2.000	100.000	30.000
Umlage Reparatur		- 18.000	1.800	14.400	1.800
Umlage Strom			- 3.800	2.879	921
<b>Gemeinkosten (primär u. sekundär)</b>	<b>150.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>117.279</b>	<b>32.721</b>

Quelle: Eigene Darstellung.

Je mehr Hilfskostenstellen mit gegenseitigen Leistungsbeziehungen ein Unternehmen hat, desto größer wird voraussichtlich die Differenz der Ergebnisse zur korrekten verursachungsgerechten Lösung.

Mit dem **Gleichungsverfahren** wird die exakte Lösung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ermittelt. Dabei findet eine vollständige Berücksichtigung des Leistungsaustauschs zwischen den Hilfskostenstellen mithilfe eines linearen Gleichungssystems statt. Für jede Kostenstelle wird eine Gleichung aufgestellt:

Primäre Gemeinkosten + empfangene sekundäre Gemeinkosten = abgegebene Leistungen ×  $q_i$

Der Wert der empfangenen sekundären Gemeinkosten lässt sich durch das Produkt aus der Anzahl der empfangenen Leistungseinheiten und dem jeweiligen Verrechnungssatz der abgebenden Kostenstelle berechnen.<sup>50</sup>

Übertragung in das Anwendungsbeispiel:

Gleichung zur Stromkostenstelle:

$$(I) \quad 2.000 \text{ €} + 200 \text{ h} \times q_{\text{Reparatur}} = 40.000 \text{ kWh} \times q_{\text{Strom}}$$

Gleichung zur Reparaturkostenstelle:

$$(II) \quad 18.000 \text{ €} + 7.000 \text{ kWh} \times q_{\text{Strom}} = 2.000 \text{ h} \times q_{\text{Reparatur}}$$

Lösung der Gleichungen:

$$q_{\text{Strom}} \approx 0,10 \text{ €/kWh}$$

$$q_{\text{Reparatur}} \approx 9,34 \text{ €/h}$$

Tabelle 7: Gleichungsverfahren im Anwendungsbeispiel

	Summe	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen	
		Strom	Reparatur	Fertigung	Verwaltung u. Vertrieb
Primäre Gemeinkosten [€/Periode]	150.000	2.000	18.000	100.000	30.000
Umlage Strom		- 3.868	677	2.417	774
Umlage Reparatur		1.868	- 18.677	14.941	1.868
<b>Gemeinkosten (primär u. sekundär)</b>	<b>150.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>117.358</b>	<b>32.642</b>

Quelle: Eigene Darstellung.

Zur Handhabung dieser komplexen Rechenwege wurden zahlreiche EDV-Programme für Großunternehmen mit entsprechend vielen Hilfskostenstellen entwickelt. Somit sind lediglich die Ist-Daten und Restriktionen zu ermitteln und systemseitig einzupflegen. Die Ergebnisse werden im Anschluss daran selbstständig errechnet.

## Fazit

Zur Übersichtlichkeit werden zunächst die Verrechnungssätze der einzelnen Verfahren tabellarisch gegenübergestellt:

Tabelle 8: Verrechnungssätze der betrachteten ibL-Verfahren

	Anbauverfahren	Stufenleiterverfahren		Gleichungsverfahren
		1. Strom, 2. Reparatur	1. Reparatur, 2. Strom	
Strom [€/kWh]	0,67	0,05	0,12	0,10
Reparatur [€/h]	10	10,19	9	9,34

Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>50</sup> Vgl. Haberstock (2008), S.125-128.; Götze (2010), S.89-91.; Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.126-129.

Bei vergleichender Betrachtung sind die Abweichungen von der exakten Lösung des Gleichungsverfahrens schnell festzustellen. Während sich die Ergebnisse im Anbauverfahren und Stufenleiterverfahren beginnend mit der Stromkostenstelle enorm davon unterscheiden, gibt das Stufenleiterverfahren beginnend mit der Reparaturkostenstelle ein zufriedenstellendes Resultat, das eine große Ähnlichkeit mit dem des Gleichungsverfahrens aufweist.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass das Anbauverfahren ein sehr ungenaues Ergebnis liefert, das sich von der Kostenrechnung des Unternehmens bis zur Kalkulation der Kostenträger durchziehen kann. Die Berechnung ist nur korrekt, wenn kein Leistungsaustausch zwischen den Kostenstellen stattfindet. Das Stufenleiterverfahren ist eine genauere Näherungsmethode, die zudem mit geringem Aufwand verbunden ist, weswegen sie häufig in der Praxis verwendet wird. Obwohl mithilfe des Gleichungsverfahrens die korrekte Lösung ermittelt wird, nimmt die Berechnung unter Umständen viel Zeit in Anspruch und kann je nach Anzahl der Hilfskostenstellen und ohne Verwendung eines entsprechenden Systems sehr komplex werden.

Ein Unternehmen sollte sich das Ausmaß des Leistungsaustauschs zwischen den Kostenstellen vor Augen führen und den Aufwand, der hierzu betrieben werden soll, festlegen. Im Anschluss kann eine Wahl über das zielführendste Verfahren getroffen werden.

## 4 Kostenträgerrechnung

Die Frage „Wofür sind Kosten angefallen?“ liegt der [Kostenträgerrechnung](#) zugrunde. Doch zunächst soll geklärt werden, was Kostenträger per definitionem sind. Nach Götze sind Kostenträger „erzeugte Güter und andere betriebliche Leistungen, die einen Werteverzehr ausgelöst haben bzw. auslösen werden und daher Kosten ‚tragen‘ sollen.“<sup>51</sup> In der Regel sind damit Produkte, Dienstleistungen oder Aufträge gemeint. Diese Definition hat sich (in abgewandelter Version) auch in anderen Literaturen durchgesetzt.

Die Hauptaufgaben der Kostenträgerrechnung involvieren:

- die Realisierung der kurzfristigen Erfolgsrechnung
- die Ermittlung der Herstellkosten und
- die Erstellung der Basis für preispolitische Entscheidungen im Zusammenspiel mit der Bestimmung der Selbstkosten.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Götze (2010), S.99.

<sup>52</sup> Vgl. Götze (2010), S.89-91.; Haberstock (2008), S.125-128.; Olfert (2008), S.169f.

Ad hoc wird die Kostenträgerrechnung in zwei Gebiete geteilt:

- in die Kostenträgerstückrechnung, die sich hauptsächlich mit der Kalkulation der Herstell- und Selbstkosten beschäftigt, und
- die Kostenträgerzeitrechnung, bei der die Kosten einer bestimmten Periode betrachtet werden.<sup>53</sup>

## **5 Kostenrechnung als Datengrundlage für das Kostenmanagement**

Auf Basis der Informationen aus der Kostenrechnung ist letztlich auch der Aufbau eines Kostenmanagements möglich. Dieses gliedert sich im Allgemeinen in ein [Kostenniveaumanagement](#), ein [Kostenstrukturmanagement](#) und ein [Kostenverlaufsmanagement](#), wie es [Stefan Georg](#) beispielsweise auf seiner Website zum [Kostenmanagement](#) beschreibt.

---

<sup>53</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2012), S.136.

## **II Literaturverzeichnis**

### **Selbstständige Bücher und Schriften**

Coenenberg, A. / Fischer, T. / Günther, T. (2012). Kostenrechnung und Kostenanalyse. 8. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

Däumler, K.-D. / Grabe J. (2013). Kostenrechnung 1: Grundlagen. 11. Aufl. Herne: NWB.

Georg, S. (2014). Basiswissen Kostenrechnung. Saarbrücken: CreateSpace Independent Publishing

Götze, U. (2010). Kostenrechnung und Kostenmanagement. 5. Aufl. Berlin; Heidelberg: Springer.

Haberstock, L. (2008). Kostenrechnung I: Einführung. 13. Aufl. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Hummel, S. / Männel W. (1986). Kostenrechnung 1: Grundlagen, Aufbau und Anwendung. 4. Aufl. Wiesbaden: Gabler.

Kilger, W. (1987). Einführung in die Kostenrechnung. 3. Aufl. Wiesbaden: Gabler.

Olfert, K. (2008). Kostenrechnung. 15. Aufl. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl.

Reichmann, T. / Kißler, M. / Baumöl. U. (2017). Controlling mit Kennzahlen: Die systemgestützte Controlling-Konzeption. 9. Aufl. München: Vahlen.

Rüth, D. (2013). Kostenrechnung: Band II. 2. Aufl. München: Oldenbourg.

Weber, J. / Weißenberger B. (2006). Einführung in das Rechnungswesen. 7. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

### **Beiträge in Sammelwerken:**

Kilger, W. (1981). Betriebliches Rechnungswesen, in: Jacob, H. (Hrsg.). Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Handbuch für Studium und Prüfung. 4. Aufl. Wiesbaden: Gabler, S. 883-1006.