

Grundlagen der



Kosten- und Leistungsrechnung

Grundlagen Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung dient der internen Betriebsführung. Sie informiert, welche Kosten wo und wofür angefallen sind. Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) stellt ein Informationssystem zur Mittelbewirtschaftung für jedes Unternehmen dar. Sie unterstützt insbesondere die Budgetverantwortung. Ziel ist es, die knapper werdenden Ressourcen effizienter einzusetzen und damit die Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu steigern.

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist ein Planungs- und Steuerungsinstrument des Unternehmens und ein wichtiges Informationssystem für die Entscheidungsträger.

Der Kosten- und Leistungsrechnung kommt auch eine zentrale Bedeutung für das System der Budgetierung und der damit zusammenhängenden Zielvereinbarungen zu. Vereinbarungen über Einsatz und Nutzen von Ressourcen lassen sich letztlich nur auf einer transparenten Datengrundlage treffen.

In vielen kleinen und mittelständischen Unternehmen wird kaum oder keine Kosten- und Leistungsrechnung durchgeführt. Durch die Informationen, die mit der Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung und damit verbunden die Schaffung von Kosten- und Leistungstransparenz durch abrufbare Berichte oder Online Recherchen, kann ein Unternehmen die Kosten kalkulierbarer eingrenzen.

Folgende Entscheidungsgrundlagen können mit Hilfe einer KLR geschaffen werden:

- Aufbau eines aussagefähigen Berichtswesens/Argumentationsinstrumentariums
- Wahrnehmung einer kontinuierlichen Aufgabenkritik
- Verbesserung von Entscheidungsgrundlagen (Eigenleistung oder Fremdvergabe, Kalkulation von Preisen)
- Unterstützung bei der Planung und Überwachung von Projekten
- Entwicklung und Kontrolle von Zielvereinbarungen/Kontrakten
- Schaffung einer Grundlage für die Budgetierung

Begriffe

Auszahlung	Zahlungsmittel werden vom Unternehmen auf andere Wirtschaftssubjekte übertragen. z.B. Barkauf, Überweisung von Löhnen
Ausgabe	Abnahme des Geldvermögensbestandes durch z.B. Konstante Finanzaktiva und steigende Verbindlichkeiten Konstante Verbindlichkeiten und sinkende Finanzaktiva

Aufwendungen	Werteverzehr von Gütern und Dienstleistungen innerhalb einer Abrechnungsperiode. Minderung des Eigenkapitals
Zweckaufwand	Aufwendungen = Kosten (Grundkosten) Betriebszweckbezogener, ordentlicher, periodenrichtiger Güter- und Dienstleistungsverzehr
Neutraler Aufwand	Keine Kosten z.B. fremde und bewertungsbedingte Differenz $Afa - HGB < Afa - KER$ oder Aufwand > Kosten
Kosten	Bewerteter mengenmäßiger Verzehr von Gütern und Dienstleistungen, die zur Leistungserstellung benötigt werden.
Kalkulatorische Kosten	Bezwecken eine höhere Genauigkeit und bessere Vergleichbarkeit in der Kostenrechnung.
Anderskosten	Aufwandsungleiche Kosten werden in der KER (Kosten-Ergebnisrechnung), kalkulatorisch nach Mengen oder Preisen angesetzt $Afa - HGB < Afa - KER$ oder Aufwand < Kosten z.B. Kalkulatorische Abschreibungen, Instandhaltungskosten, Wagnisse, Werbekosten
Anderskosten	Aufwandslose Kosten Kosten die nie zu Auszahlung, Ausgabe oder Aufwendungen führen. Es wird eine Wertverzehr abgebildet, der ausschließlich in der KER ausgewiesen wird. z.B. Kalkulatorischer Unternehmerlohn, Miete, EK- Zinsen
Einzahlung	Zufluß von Zahlungsmittel
Einnahmen	Zunahme des Geldvermögensbestandes Konstante Finanzaktiva und fallende Verbindlichkeiten Konstante Verbindlichkeiten und steigende Finanzaktiva
Ertrag	Realisierter Wertzuwachs eines Unternehmens in einer Periode. Erhöhung des bilanziellen Eigenkapitals
Zweckertrag	Ertrag = Erlöse (Grunderlöse) Betriebsbezogene, ordentliche, periodenrichtige Gütererstellung und Dienstleistungsentstehung
Neutraler Ertrag	Ertrag keine Erlöse Betriebs- u. periodenfremd, betriebliche -außerordentlich, bewertungsbedingte Differenz

Leistung	Entstehung von bewerteten Leistungen die zum mengenmäßigen Ergebnis des sachzielbezogenen Produktionsprozesses beitragen.
Anderserlöse	Ertrag > Erlöse umbewertete Erträge z.B. Wechselkursschwankungen; Bewertung von Fertigen Erzeugnissen
Zusatzserlöse	Leistungen die nie zu Einzahlung, Einnahme oder Ertrag führen, z.B. Immateriellen Vermögensgegenstände (Patente, Firmenwert)

Geldvermögen / Zahlungsmittel

Bestand an Kasse + Sichtguthaben bei Banken = Zahlungsmittelbestand

Zahlungsmittelbestand + Bestand an Forderungen = Finanzaktiva

Finanzaktiva – Bestand an Verbindlichkeiten = Geldvermögen

Kostenrechnungssysteme

Pagatorischer Kostenbegriff (Fibu)

- Leistungsbezogene Ausgabe – Entgelt für die Anschaffung von Produktionsfaktoren
- Bewertung der historischen Beschaffungspreise
- Keinen Kostencharakter: Kalkulatorische Kosten – Zusatzkosten ohne Ausgabe

Der Terminus pagatorische Kosten beinhaltet sämtliche auszahlungswirksame Kosten.

Wertmäßiger Kostenbegriff

Kosten sind ein bewerteter, leistungsbezogener und mengenmäßiger Güterverbrauch. Gleichzeitig ein zusätzlicher Ansatz des Werteverzehrs für die Inanspruchnahme des Eigenkapitals und des Unternehmerlohns unabhängig ihrer Finanzierungsform.

Entscheidungsorientierter Kostenbegriff (nach Riebel)

Kosten sind die mit der Entscheidung über das betrachtete Objekt ausgelösten Ausgaben.

Spezielle Kostenbegriffe

Einzelkosten → EK sind direkt auf ein Kalkulationsobjekt zurechenbar

EK im Sinne der Vollkostenrechnung

- eindeutiger meßbarer leistungsbezogener mengenmäßiger Zusammenhang von Faktoreinsatz und Produkteinheit
- von der Kostenartenrechnung unmittelbar den Kostenträger zugerechnet ohne die Kst zu durchlaufen

EK im Sinne des Identitätsprinzip (nach Riebel)

- die durch die Entscheidung ausgelösten Kosten eine Produkteinheit zu produzieren
- Auszahlungen, die zusätzlich anfallen, wenn eine Einheit produziert wird.

Relative EK im Sinne des Identitätsprinzip (nach Riebel)

- Gemeinkosten sind zugleich allerdings Einzelkosten jener übergeordneten Kalkulationsobjekten, denen sie gemeinsam zurechenbar sind.
- Durch die Relativierung, werden sämtliche erfaßten Kosten als relative Einzelkosten betrachtet
- EK eines Kalkulationsobjektes – durch dessen Existenz zusätzlich hervorgerufen wurde

Gemeinkosten → Kosten die nicht unmittelbar auf den Kostenträger zurechenbar sind

- Echte GK → sie entstehen für eine Mehrzahl von Bezugsgrößen
Gemeinsam für mehrere Kostenstellen anfallende Kosten
- Unechte GK → sind zwar direkt erfassbar, werden aber aus Wirtschaftlichen Gründen nicht direkt erfaßt. Z.B. der Verbrauch von Roh- und Hilfsstoffen

Kostenzurechnungsprinzipien

Verursachungsprinzip

- Jedes Kalkulationsobjekt soll jene Kosten tragen die es tatsächlich verursacht hat.
In Sinne des Gerechtigkeitsdenkens.

Kausalitätsprinzip	→ (Ursache – Wirkung)
Finalprinzip	→ Kosten nicht Ursache, wohl aber Mittel „um ihretwillen“ – Zweck-Mittel-Relation
Kosteneinwirkungsprinzip	→ Verrechnung der Kosten die Voraussetzung für die Entstehung des Kalkulationsobjektes waren.

Identitätsprinzip (nach Riebel)

Kosten und Leistungen sind gekoppelte Wirkungen derselben identischen Entscheidung. Dem Kalkulationsobjekt werden jene EK zugerechnet, deren Anfall auf dieselbe (identische) Entscheidung zurückzuführen ist, wie das Kalkulationsobjekt selbst.

Proportionalitätsprinzip

Die Zurechnung sollte aufgrund nachgewiesener proportionaler Beziehung zwischen Kosten und Leistung erfolgen. Z.B. Divisions-, Zuschlags-, Bezugsgrößen-, bzw. Verrechnungssatzkalkulation

Kostenanlastungsprinzip

Verfahren zur Verteilung von Gemeinkosten auf Kalk.Obj.

Tragfähigkeitsprinzip

Kosten werden nach der Belastbarkeit der jeweiligen Kostenträger verteilt.
Belastbarkeit nach Gewinn gemessen

Kalkulationsverfahren im Sinne des Proportionalitätsprinzips

Divisionskalkulation → Einproduktunternehmen

a) einstufige: hier bleiben die Bestandsveränderungen im Lager unberücksichtigt.

$$\text{Stückkosten } k = \frac{\text{Gesamtkosten der Periode}}{\text{Produktionsmenge}}$$

b) mehrstufige: $k^{\text{Absatz}} = k^{\text{HK}} + k^{\text{VV}}$

$$k^{\text{HK}} = \frac{\text{Herstellkosten}}{\text{Produktionsmenge}} \quad k^{\text{VV}} = \frac{\text{Vertriebs-/Verwaltungsgemeinkosten}}{\text{Absatzmenge}}$$

Einstufige Divisionskalkulation umschließt den gesamten Prozeß der Leistungserstellung, wo hingegen die mehrstufige einzelne Kostenstellen oder Unternehmensbereiche berücksichtigt.

Äquivalenzziffernkalkulation → Mehrproduktunternehmen mit ähnlicher Kostenverursachung

Bezugssorte Äquivalenzziffer Kostenbelastungsdivergenz (rechnerisch gleichnamig)

$$k_{\text{verr}} = \frac{\text{Kosten}}{\sum q_n \times a_n} = \frac{\text{Kosten}}{\sum \text{Menge} \times \text{Ä.-Ziffer}}$$

Zuschlagskalkulation

Die Zuschlagskalkulation unterteilt die Gesamtkosten in Einzel- und Gemeinkosten. Einzelkosten werden den Kostenträgern direkt zugerechnet.

Gemeinkosten mit Hilfe von Zuschlagssätzen werden den einzelnen Kostenträgern (Produkten) angelastet. Man unterstellt eine proportionale Beziehung zwischen Kostenträgereinzelkosten und -gemeinkosten, die dem Kostenträger direkt zurechenbaren Kosten (EK) fungieren als Zuschlagsbasis für die GK.

$$\text{Zuschlagssatz} = \frac{\text{Gemeinkosten des Bereichs}}{\text{Einzelkosten des Bereichs}}$$

Bezugsgrößen- Verrechnungssatzkalkulation

Die Kosten einzelner Kostenstellen (oder Kostenplätze) werden proportional zu deren Leistungsvolumen verrechnet.

Man bezieht die erfaßten Kosten auf die Leistung der jeweiligen Kostenstelle und ermittelt so leistungsbezogene Verrechnungssätze in Mengen oder Wertschlüsseln (Zeitgrößen).

Maschinenstundensatzrechnung

... die zur Kalkulation der Fertigungskosten anlagenintensiver Industrieunternehmen herangezogen wird. Die Gemeinkosten werden differenziert in leistungsab- und leistungsunabhängige Kosten.

Maschinenlaufzeitabhängige Kosten ermitteln → Maschinenstundensatz
→ Fertigungskosten

Grundaufbau

Die Kostenrechnung gliedert sich in drei Teilgebiete:

1. Kostenartenrechnung → Welche Kosten sind angefallen?
2. Kostenstellenrechnung → Wo sind die Kosten entstanden ?
3. Kostenträgerrechnung → Wer hat die Kosten zu tragen ?

Kostenartenrechnung

Aufgaben:

1. Erfassung der primären Kosten einer Periode
(sämtliche anfallenden Kosten vollständig, eindeutig und überschneidungsfrei nach den einzelnen Kostenarten gegliedert zu erfassen.)
2. Übernahme der Aufwendungen aus der Finanzbuchhaltung
3. Ermittlung des neutralen Aufwandes bzw. der Anderskosten
4. Ermittlung der Zusatzkosten
5. Verrechnung der primären Kosten
 - Einzelkosten auf Kostenträger
 - Gemeinkosten auf Kostenstellen

Kostenarten

primäre Kosten	→	Bewerteter Verzehr jener Güter und Dienstleistungen, die ein Unternehmen von außen bezieht.
sekundäre Kosten	→	Selbsterstellte innerbetrieblicher Leistungen. Wiedereinsatz in der Kst.-Rechnung
pagatorische Kosten	→	...von den Ausgaben abgeleitet.
Fixe Kosten	→	unabhängig von der Veränderung der betrachteten Kosteneinflussgröße.
Variable Kosten	→	abhängig von der Veränderung der betrachteten Kosteneinflussgröße.

- Beschäftigung ist die Ausnutzung o. den Ausnutzungsgrad der Kapazität von Anlagen des Unternehmens

Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung übernimmt aus der Kostenartenrechnung die Gemeinkosten. Bereitet diese auf für ihre Weiterverrechnung. Mit Hilfe von Zuschlagssätzen werden in der Kst. erfaßte GK auf die angefallenen Einzelkosten verrechnet.

→ üblicherweise mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens (BAB)

Kostenstellen

Funktional, organisatorisch abgegrenzte Teilbereiche die von ihnen jeweils verursachten Kosten erfasst und ausweist, gegebenenfalls auch geplant und kontrolliert werden.

Aufgaben

- a) Planung der Gemeinkosten (primäre Kosten) und Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen (sekundäre Kosten)

$$k_j = K_j^{\text{fix}} + k^{\text{P}} \times \text{BG}_j^{\text{P}}$$

- b) Kontrolle der Wirtschaftlichkeit (Abweichungsanalyse)

$$\text{Soll} - \text{Ist} - \text{Vergleich } \Delta k = k_j^{\text{ist}} - k_j^{\text{soll}}$$

- c) Kostenverantwortlichkeit Für Δk_j + Abweichungsursache

- d) Ermittlung von Zuschlags- und Verrechnungssätzen

→ Ziel: Weiterwälzung der Kostenträgergemeinkosten

Bildung von Kostenstellen (nach funktionalen und räumlichen Aspekten)

1. eindeutige proportionale Beziehung zwischen den anfallenden Kosten und den von der Kostenstelle erstellten Leistung
2. Identität von Kostenstelle und Verantwortungsbereich
3. Klar voneinander abgegrenzt, zweifelsfreie Zuordnung aller Kosten
4. Nur so weit differenzieren, wie dies wirtschaftlich gerechtfertigt erscheint und die Übersichtlichkeit nicht gefährdet.

Typen von Kostenstellen

Endkostenstellen > Verrechnungstechnisch <

- Leistungen an herzustellenden und abzusetzenden Produktenarten erbracht
- die direkt erfassbaren Kosten werden an die Kostenträger weiter verrechnet

Hauptkostenstellen > Produktionstechnisch <

Unmittelbar an der Leistungserstellung und -verwertung von Hauptprodukten beteiligt.

Nebenkostenstellen > Produktionstechnisch <

Be- oder verarbeiten solche Produkte die nicht zum eigentlichen gewünschten Produktionsprogramm gehören.

Vorkostenstellen > Verrechnungstechnisch <

- Unselbständige Zwischenglieder der Weiterwälzung von Kosten innerhalb der Kostenstellenrechnung.

Hilfskostenstellen > Produktionstechnisch <

Dienen nur mittelbar der Herstellung absatzfähiger Endprodukte. Unterstützende Leistung der Haupt- und Nebenkostenstelle

Allgemeine Hilfskst. für mehrere U-Bereiche

Spezielle Hilfskst. nur für einen Unternehmensbereich

Kostenträgerrechnung

Übernahme der Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung und Übernahme der Gemeinkosten aus der Kostenstellenrechnung. Weiter werden auch die Leistungen erfasst, wodurch der Leistungsbezogene Erfolg des Unternehmens ermittelt wird.

Aufgaben

- Ermittlung der Kosten (Stück- und Zeitbezogen)
- Ermittlung des Erfolges (Stück- und Zeitbezogen)
- Informationen für
 - Preispolitik (Preiskalkulation, Preisuntergrenzen, Angebotspreise)
 - Programmpolitik (Deckungsbeitrag DB je Kostenträger/Produkt)
 - Beschaffungspolitik (Preisobergrenzen – Entscheidung über Eigenfertigung / Fremdbezug)
 - Bewertung von Fertigen und Unfertigen Erzeugnissen

Betriebsabrechnungsbogen (BAB)

Wichtigste technisch – organisatorisches Hilfsmittel, tabellarisch

↓ Vertikal die Kostenarten

→ Horizontal die Kostenstellen

Aufgabe: Erfassung sämtlicher Primärkosten für die einzelnen im BAB aufgeführten Kostenstellen und Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen (sekundär Kosten):

Vollkostenrechnung Traditionelle VKR – VKR auf Teilkostenbasis

Ziel: Sämtliche effektiv angefallenen Kosten zu erfassen und letztlich auf die Kostenträger zu verrechnen.

Kostenstellenrechnung in der Vollkostenrechnung**Primärkostenverteilung**

Übernahme der Gemeinkosten aus der Kostenartenrechnung
Aufteilung in Vor- und Endkostenstellen (Keine Unterscheidung fix und variable Kosten):

Innerbetriebliche Leistungsverteilung (sekundär Kosten)

Verrechnung der Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen

- **Anbauverfahren** Die Primärkosten sämtlicher Vorkostenstellen werden auf Endkostenstellen weiter verrechnet. Die Vorkst. Erhalten keine Sekundär Kosten.

$$\text{Verrechnungspreis} = \frac{\text{Primärkosten der Vorkostenstelle}}{\text{Gesamtleistung} - \text{Leistung aller Vorkst.}}$$

→ Verbrauch der Endkostenstellen

- **Stufenleiterverfahren** Die Vorkostenstellen geben Leistungen an nachgelagerte Vorkst. und Endkst. ab. Und es werden von den vorgelagerten Kostenstellen Leistungen empfangen.

$$\text{Verrechnungspreis} = \frac{\text{Primär-/ + Sekundärkosten vorausgehender sek. Kst.}}{\text{Verbrauch der nachfolgenden Kst.}}$$

- **Simultanverfahren** Lineares Gleichungssystem das die innerbetrieblichen Leistungen mehrstufig und mit wechselseitigen Beziehungen am genauesten ermittelt. Der Eigenverbrauch der Kostenstellen wird so mit berücksichtigt.

Vergleich FIBU und KLR

FIBU (Finanzbuchhaltung)	KLR
<ul style="list-style-type: none"> • Ausrichtung: nach außen (externes Rechnungswesen) • Grundlage: handels- und steuerrechtliche Vorschriften • prääre Abbildung der Beziehungen des Unternehmens zu seiner Umwelt <ul style="list-style-type: none"> • Bezug von Waren • Verkauf von Waren • Kapitalherkunft usw. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausrichtung: nach innen (internes Rechnungswesen) • Grundlage: Anforderungen des Unternehmens (nicht gesetzlich) • Abbildung des im Unternehmens entstandenen leistungsbezogenen Werteverzehrs (+Wert der Leistungen)

Vergleich von Kosten und Leistungen

Leistungen – Kosten = Betriebsergebnis

Leistungen:

bewertetes Ergebnis des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses

Kosten:

für die Erstellung der betrieblichen Leistung angefallener, bewerteter Leistungsverzehr

FIBU: Ertrag
 - Aufwendungen
 = Gewinn (Jahresüberschuss)

KLR: Leistungen
 - Kosten
 = Betriebsergebnis (operatives Ergebnis)

Unterschied:

FIBU enthält: - neutrale Aufwendungen und Erträge
 - Zweckaufwand
 - keine Zusatz- und Anderskosten

KLR enthält: - aufwandsgleiche Kosten (=Zweckaufwand)
 - Zusatz- und Anderskosten
 - keine neutralen Aufwendungen, Erträge

Fixkosten

- Kosten, die sich nicht ändern, z.B. gleichbleibende Personalstärke bei Beschäftigungsschwankungen
- Kosten der Betriebsbereitschaft
- Kosten, die auch dann anfallen, wenn die Produktion gegen „Null“ tendiert

Beispiele:

- Mieten
- Abschreibungen für Zeitverschleiß
- Gehälter der Unternehmensleitung
- Gebäudeversicherung
- Kfz- Versicherung
- Verzinsung für das Anlagevermögen

variable Kosten

- Kosten, die direkt durch die Beschäftigung entstehen (im Idealfall proportional zur Beschäftigung)

Beispiele:

- Fertigungslöhne
- nutzungsabhängige Abschreibung
- Materialkosten
- Verpackungskosten

Die Zuordnung der Kosten in fixe oder variable, ist abhängig von der Betrachtung (z.B. Personalkosten, die sich nicht immer direkt zuordnen lassen).

wesentliche Kostenarten

Materialkosten

- Rohstoffe
- Hilfsstoffe
- Betriebsstoffe
- Halbfertige Bestandteile des Produktes
- Handelswaren (unbearbeitet weiterverkaufte Erzeugnisse)

Personalkosten

- Löhne
 - Fertigungslöhne
 - Hilfslohne
- Gehälter
 - meist Angestellte
- gesetzliche Sozialkosten
 - Arbeitgeberanteil an der Sozialversicherung
- freiwillige Sozialkosten
 - Pensionszulagen
 - Weihnachtsgeld usw.
- Sonstige Personalkosten
 - können sein Zusatzkosten, z.B. für Neueinstellungen (Inserate usw.)

kalkulatorische Kosten

- kalk. Abschreibung → Anderskosten
 - Kosten für tatsächlichen Werteverzehr der Anlagegegenstände
- kalk. Zinsen → Zusatzkosten
 - Opportunitätskosten für EK-Verzinsung (Kosten der entgangenen Gelegenheit)
- kalk. Miete → Zusatzkosten
 - Opportunitätskosten für Gebäude des Unternehmers (bei Personengesellschaften, der Eigentümer nutzt ein eigenes Gebäude)
- kalk. Unternehmerlohn → Zusatzkosten

- Opportunitätskosten für die eigene Arbeitsleistung (nur bei Personengesellschaften)
- kalk. Wagnisse → Zusatz- oder Anderskosten
- gleichmäßige Verteilung von Risiken (Forderungsausfälle, Haftung usw.)

Aufgaben:

Gibt es in Ihrem Betrieb eine Abteilung „Kosten- und Leistungsrechnung“ und wo ist diese angesiedelt?

Was ist in Ihrem Betrieb der (oder die) Kostenträger?

Wo fallen in Ihrem Betrieb fixe und variable Kosten an?

In wie weit unterscheidet sie die FIBU von der KLR?