

1 Grundlagen und Einordnung der Kostenrechnung im Rechnungswesen

1.1 Aufgaben und Teilgebiete des Rechnungswesens

Das Rechnungswesen dient der zahlenmäßigen und zeitlich geordneten Erfassung, Verarbeitung und Auswertung aller Mengen- und Wertbewegungen eines Unternehmens. Es unterstützt die Leistungserstellung im Produktions-, Handels- oder Dienstleistungsunternehmen (Sachziel) im Hinblick auf Gewinnmaximierung, Marktanteilsausweitung und Beschäftigungssicherung etc. (Formalziele). Nach der primären Ausrichtung auf den Informationsempfänger wird zwischen dem externen und dem internen Rechnungswesen unterschieden.

Das **externe Rechnungswesen** übernimmt zur Wahrung der Interessen externer Unternehmensbeteiligter wie Anteilseigner, Arbeitnehmer, Staat, Banken, Lieferanten und Kunden die Funktionen der Dokumentation der Erfolgs-, Vermögens-, Schulden- und Liquiditätslage, der Information und Rechenschaftslegung sowie der Bemessung von Steuern, Gebühren, Beiträgen und Dividenden. Es findet geschäftsjährlich seinen Abschluss in Steuer- und Handelsbilanz. Das externe Rechnungswesen unterliegt im Sinne des Interessen- und Gläubigerschutzes gesetzlichen Regelungen u.a. des Handels- und Gesellschaftsrechts, des Steuerrechts sowie des Arbeitsrechts.

Das **interne Rechnungswesen** dient zuvorderst der Steuerung des betrieblichen Geschehens und zur Erreichung der Ziele der Unternehmensleitung. Es umfasst deshalb über die Dokumentation des Betriebsgeschehens hinaus auch Planungs- und Kontrollrechnungen und ist als globales Führungsinstrument anzusehen. Die Gestaltung des internen Rechnungswesens ist weitgehend frei von externen Vorschriften und richtet sich an den Zwecken aus, die ihm aus der Sicht der Unternehmensleitung zukommen.

Auch institutionell wird das Rechnungswesen zumeist in einen extern orientierten Ast, die Finanzbuchhaltung (Geschäftsbuchhaltung), und einen intern orientierten Ast, die Kosten- und Leistungsrechnung (Betriebsbuchhaltung), gegliedert. Daneben können Stellen für Sonderaufgaben wie betriebliche Statistik und Planungsrechnungen eingerichtet sein (vgl. Abb. 1 auf der Folgeseite). Organisatorisch werden letztgenannte Stellen auch mit der Betriebsbuchhaltung in einer Abteilung Betriebswirtschaft oder Controlling zusammengefasst. Jedoch gehen die Planungs-, Kontroll-, Koordinations- und Informationsfunktionen des Controllingbereiches im Sinne einer zukunftsorientierten Unternehmenssteuerung über die Aufgaben des traditionellen Rechnungswesens hinaus.

Sowohl die Kosten- und Leistungsrechnung als auch die Finanzbuchhaltung greifen zwecks Vermeidung von Doppelarbeiten auf die Nebenbuchhaltungen Anlagen-, Material- sowie Lohn- und Gehaltsbuchhaltung zurück.

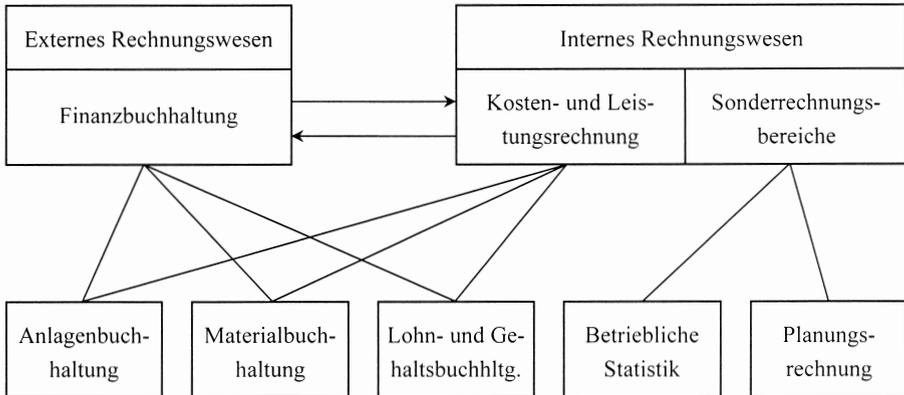


Abb. 1: Organisatorische Gliederung des Rechnungswesens

Die **Finanzbuchhaltung** erfasst alle monetären Vorgänge (Geldströme) zwischen Unternehmen und Umwelt („äußerer Wertekreislauf“). Hierzu rechnen sowohl mit dem Betriebszweck verbundene als auch betriebsfremde und außerordentliche Wertverbräuche und Wertzuwächse, z.B. Katastrophenschäden und Schenkungen. Im Fokus der **Kosten- und Leistungsrechnung** steht hingegen der Kernbereich der Leistungserstellung und Leistungsverwertung entsprechend dem Betriebszweck einschließlich der innerbetrieblichen Prozesse („innerer Wertekreislauf“).

Leistungen einzelner Betriebsteile werden unternehmensintern in der Regel zu den Kosten bewertet und verrechnet, die im Rahmen der Leistungserstellung angefallen sind. Sie stellen insofern eine verrechnete Kostengröße dar, sodass der Begriff der Kostenrechnung faktisch auch den Bereich der Leistungsrechnung abdeckt.

Die beiden Hauptzweige des betrieblichen Rechnungswesens sind nicht nur über die gemeinsam genutzten Nebenbuchhaltungen, sondern auch direkt miteinander verbunden. Beispielsweise übernimmt die Kostenrechnung die in der Finanzbuchhaltung verbuchten Beträge für Fremdreparaturen und Versicherungsprämien. Sie liefert ihrerseits Informationen zur bilanziellen Bewertung fertiger und unfertiger Erzeugnisse an die Finanzbuchhaltung.

Die gesetzlichen Rahmenbedingungen der Finanzbuchhaltung gewähren Gestaltungsspielräume, die die Unternehmensleitung zu einer zielorientierten Jahresabschlusspolitik nutzen kann. Beispielsweise wird ein besonders erfolgreiches Geschäftsjahr nach außen gern moderater dargestellt, um hohe Steuerzahlungen an das Finanzamt oder hohe Gewinnausschüttungen an die Unternehmenseigner (Aktionäre) zu vermeiden. Oder eine tatsächlich schlechte Unternehmenslage wird besser gezeichnet, um Unternehmenseigner und Gläubiger zu befrieden und Kreditpotenzial zu schaffen. Von derartigen Eingriffen ist die Kostenrechnung frei; denn sie soll die objektive Datenbasis für zukunftsweisende Entscheidungen

und Handlungen im Unternehmen liefern und damit originär zur langfristigen Existenzsicherung beitragen.

⇒ *Aufgaben 1 und 2, S. 284*

1.2 Grundbegriffe des Rechnungswesens

Damit die Teilgebiete Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung ihren Aufgaben und Zielsetzungen gerecht werden, verwenden sie jeweils spezifisch geeignete Rechnungselemente.

Die meisten Aktivitäten des Unternehmens mit seiner Umwelt spiegeln sich im Zahlungsverkehr wider. Der Zahlungsverkehr verändert den Geldbestand (Bestand an Zahlungsmitteln), der sich aus dem Bargeld sowie dem sofort fälligen Buchgeld bei Banken zusammensetzt. Einzahlungen und Auszahlungen sind Rechnungselemente der kurzfristigen Finanzplanung (Kassenhaltung), der Finanzierung und Investition.

Einzahlung = Mehrung des Geldbestands
(Zugang von Bar- und Buchgeld)

Auszahlung = Minderung des Geldbestands
(Abgang von Bar- und Buchgeld)

Ein-/Auszahlungs-
überschuss = Einzahlungen - Auszahlungen

Wird der Geldbestand um den Kreditbestand (Bestand an Forderungen - Bestand an Verbindlichkeiten) erweitert, heißen die Veränderungen dieser erweiterten Bestandsgröße Einnahmen bzw. Ausgaben.

Einnahme = Mehrung des Geld- und Kreditbestands
(Einzahlung, Forderungszugang, Schuldenabgang)

Ausgabe = Minderung des Geld- und Kreditbestands
(Auszahlung, Schuldenzugang, Forderungsabgang)

Einnahmen-/Aus-
gabenüberschuss = Einnahmen - Ausgaben

Einnahmen und Ausgaben verkörpern den Wert der in einer Periode veräußerten bzw. zugegangenen Güter und Dienstleistungen. Sie sind Gegenstand der mittel- und langfristigen Finanzplanung und der Finanzierung.

Erträge und Aufwendungen beschreiben alle Güter- und Dienstleistungserstellungen bzw. Güter- und Dienstleistungsverbräuche; sie bewirken, dass das bilan-

zielle Reinvermögen des Unternehmens steigt bzw. abnimmt. Erträge und Aufwendungen stellen periodisierte Zahlungsgrößen dar (pagatorische Rechnung). Erstellte, aber nicht oder noch nicht veräußerte Güter- und Dienstleistungen werden zu dem Werteverzehr angesetzt, den ihre Erstellung hervorgerufen hat; sie werden also letztlich mit Anschaffungsausgaben bewertet. Erträge und Aufwendungen sind die Rechnungselemente der extern orientierten Finanzbuchhaltung (Fibu). Sie dienen der handels- und steuerrechtlichen Ermittlung periodengerechter Unternehmenserfolge, gegliedert nach Geschäftsjahren.

Ertrag	=	Mehrung des bilanziellen Reinvermögens (jede Wertentstehung durch einnahmen- oder ausgabenorientiert bewertete Güter- und Dienstleistungserstellung)
Aufwand	=	Minderung des bilanziellen Reinvermögens (jeder Wertverzehr durch ausgabenorientiert bewerteten Güter und Dienstleistungsverbrauch)
Fibu-Erfolg	=	Erträge - Aufwendungen

In der Kostenrechnung werden nur solche Vorgänge betrachtet, die dem eigentlichen Zweck des Unternehmens, dem sogenannten Betriebszweck, dienen. Deshalb wird auch nur das betriebsnotwendige Vermögen beleuchtet, dessen Mehrung als Leistung bzw. dessen Minderung als Kosten bezeichnet wird.

Leistung	=	Mehrung des betriebsnotwendigen Vermögens (betriebsbedingte, in Geld bewertete Güter- und Dienstleistungserstellung)
Kosten	=	Minderung des betriebsnotwendigen Vermögens (betriebsbedingter, in Geld bewerteter Güter- und Dienstleistungsverbrauch)
Betriebsergebnis	=	Leistungen - Kosten

Die Bewertung in Geld wird vom Zweck der Kostenrechnung bestimmt und kann - anders als bei Erträgen und Aufwendungen - losgelöst von effektiven Einstands- und Verkaufspreisen erfolgen, etwa orientiert an Tages- und Wiederbeschaffungspreisen. Der Kostenrechnung liegt daher der wertmäßige Kostenbegriff (nach Schmalenbach) zugrunde.

Abb. 2 auf den Seiten 18 und 19 grenzt die Grundbegriffe in einem Stufenschema ab und zeigt für die Abgrenzungsfälle Beispiele. Die Deckungsbereiche der Kästchen deuten an, dass für einen Vorgang mehrere Sachverhalte gleichzeitig gelten können. Wird zum Beispiel eine am 14. Mai ausgestellte Handwerkerrechnung für die an drei Tagen der Vorwoche erbrachte Reparatur eines Maschinenschadens am 28. Mai per Banküberweisung beglichen, fallen im Monat Mai

Auszahlung, Ausgabe, Aufwand und Kosten zusammen. Bei tagesgenauer bzw. vorgangsgenauer Betrachtung allerdings liegen Ausgabe, Aufwand und Kosten auf dem 14. Mai (Nr. 12, 14 und 17). Die Auszahlung hingegen erfolgt am 28. Mai (Nr. 10). Aufwand und Kosten werden vereinfachend am Tag der Rechnungsstellung ausgewiesen, obwohl der Verzehr früher liegt.

Der Sprachgebrauch der betrieblichen Praxis setzt vielfach Einzahlungen mit Einnahmen und Auszahlungen mit Ausgaben gleich. Die hier gewählte Differenzierung ist aber durchaus praxisrelevant. So entscheidet sich beispielsweise die Insolvenz eines Unternehmens an seinem unzureichenden Geldbestand, und die Kassenplanung erfolgt mit Ein- und Auszahlungen.

Häufig stimmen die Erträge mit den Leistungen und die Aufwendungen mit den Kosten überein. Umsätze, Materialverbräuche, Löhne und Gehälter, Fremdleistungen etc. werden dann betrags- und zeitgleich von der Finanzbuchhaltung als Grundleistungen bzw. Grundkosten in die Kostenrechnung durchgebucht.

Weicht der Kostenrechnungsansatz aufgrund zweckorientierter Bewertung von den pagatorischen Erträgen und Aufwendungen der Finanzbuchhaltung ab, liegen kalkulatorische (Anders- oder Zusatz-) Leistungen bzw. kalkulatorische (Anders- oder Zusatz-) Kosten vor. In diesem Fall sind die Beträge in der Kostenrechnung separat zu erfassen und gegenüber denen der Finanzbuchhaltung abzugrenzen.

⇒ Aufgabe 3, S. 284, Aufgabe 4, S. 285 und Aufgabe 5, S. 286

1.3 Zwecke und Aufgaben der Kostenrechnung

Die Kostenrechnung soll die Unternehmensleitung in die Lage versetzen, das Unternehmen zielorientiert zu steuern, im Allgemeinen mit dem zeitlichen Horizont bis zu einem Jahr. Als **Zielmaßstäbe** der Kostenrechnung dienen insbesondere das Betriebsergebnis und die Wirtschaftlichkeit. Ein Unternehmen arbeitet in Bezug auf seinen Betriebszweck erfolgreich, wenn es ein positives Betriebsergebnis erzielt, d.h. wenn die Leistungen höher sind als die Kosten. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass ein erfolgreiches Unternehmen auch wirtschaftlich arbeitet. Denn die Wirtschaftlichkeit bemisst sich nach dem Verhältnis der tatsächlich angefallenen Kosten zu den geringstmöglichen Kosten, die die Mitarbeiter beim aktuellen Stand der Technik und unter Berücksichtigung der organisatorischen Rahmenbedingungen erreichen können. Eine wirtschaftliche Leistungserstellung sichert zwar kein positives Betriebsergebnis, doch wirkt sie sich stets günstig auf die Höhe des Betriebsergebnisses aus.

Planung, Dokumentation und Kontrolle des Betriebsgeschehens sollen zur wirtschaftlichen und erfolgreichen Leistungserstellung beitragen. Diesen Aufgaben Gruppen lassen sich im Einzelnen folgende typische Aufgaben zuordnen. (Fortsetzung S. 20)

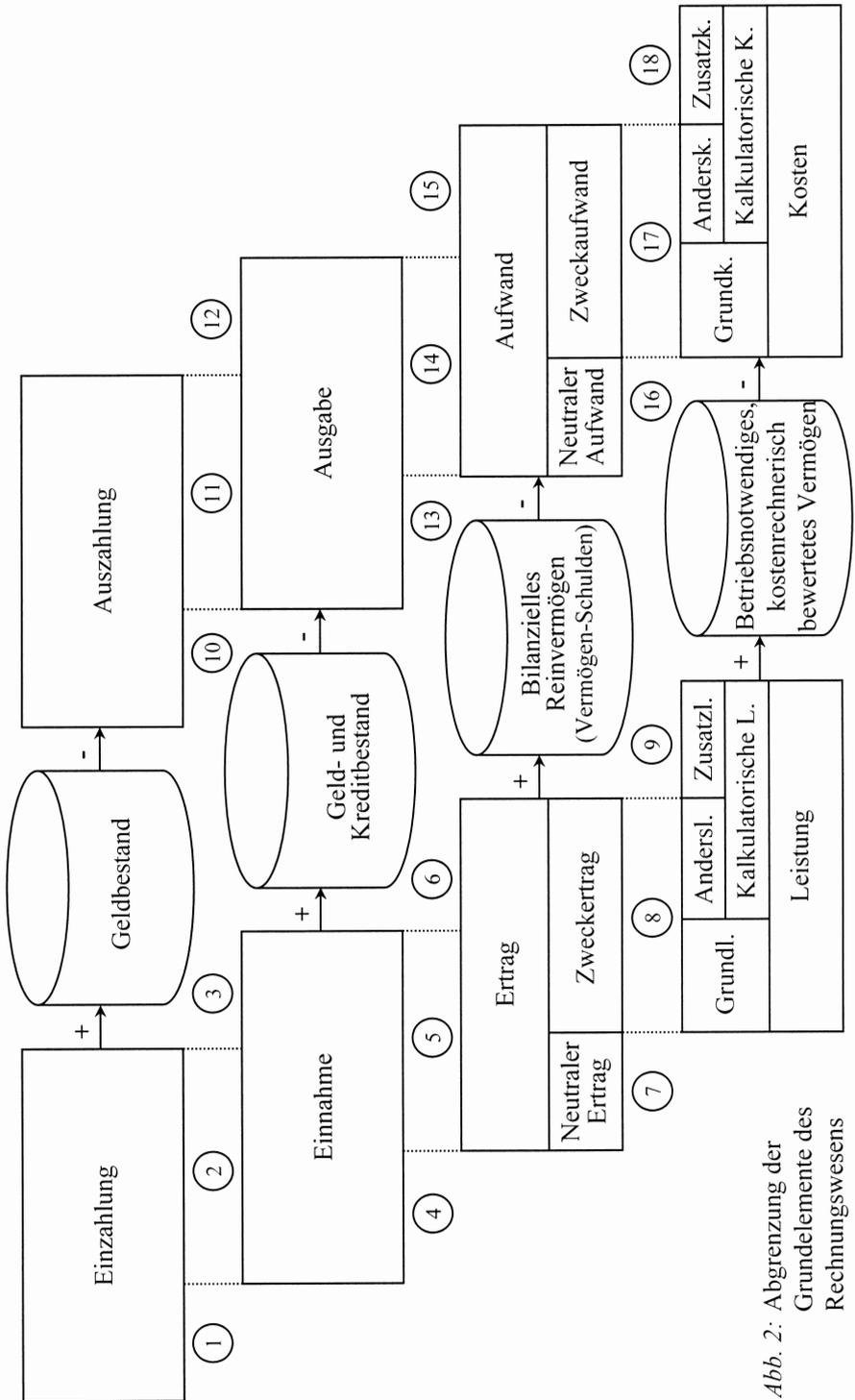


Abb. 2: Abgrenzung der Grundelemente des Rechnungswesens

1	Einzahlung, nicht Einnahme	<ul style="list-style-type: none"> • Ein Kunde leistet eine Anzahlung. (Geld- und Schuldenzugang, Einnahme später) • Ein Kunde begleicht eine vor vier Wochen gestellte Rechnung durch Banküberweisung. (Geldzugang und Forderungsabgang, Einnahme früher) • Erzeugnisse werden bar verkauft. (Geldzugang, keine Veränderung im Kreditbestand) 	<ul style="list-style-type: none"> • Eine Lieferantenrechnung vom Vormonat wird per Banküberweisung bezahlt. (Geld- u. Schuldensabgang, Ausgabe früher) • Eine bestellte Maschine wird angezahlt. (Geldabgang und Forderungsabgang, Ausgabe später) • Büromaterialien werden bar eingekauft. (Geldabgang, keine Veränderung im Kreditbestand)
2	Einzahlung gleich Einnahme	<ul style="list-style-type: none"> • Produkte werden mit vier Wochen Zahlungsziel verkauft. (Forderungsabgang, Einzahlung später) • Waren werden an einen Gläubiger gegen Verrechnung mit einer bestehenden Schuld verkauft. (Schuldensabgang, nie Einzahlung) • Fertige Erzeugnisse werden zum Buchwert vom Lager verkauft. (Einnahme, Ertrag früher) 	<ul style="list-style-type: none"> • Rohstoffe werden mit vier Wochen Zahlungsziel eingekauft. (Schuldensabgang) • Ein Betriebsfahrzeug wird von einem Schuldner gegen Verrechnung mit einer bestehenden Forderung eingekauft. (Forderungsabgang) • Der Unternehmer vermindert seine Kapitaleinlage durch Entnahme. (Ausgabe, nie Aufwand) • Rohstoffe werden eingekauft und auf Lager gelegt. (Ausgabe, Aufwand später) • Rohstoffe werden eingekauft und unmittelbar verbraucht. • Die Bank belastet die fälligen Zinsen aus einem Hypothekendarlehen. • Lagermaterial wird verbraucht. (Aufwand, Ausgabe früher) • Rückstellungen für Gewährleistungen werden gebildet. (Aufwand, Ausgabe später, ggf. nie, falls die Garantie wider Erwartung nicht beansprucht wird) • Ein Handwerksbetrieb spendet an das Rote Kreuz. (betriebsfremder Aufwand) • Die Lagerhalle brennt ab. (außerordentlicher Aufwand) • Aufgrund einer Steuerprüfung wird eine Gewerbesteuerzahlung für das vorletzte Geschäftsjahr fällig. (periodenfremder Aufwand) • Rohstoffe werden für die Produktion verbraucht. (Aufwand und Kosten in gleicher Höhe = Grundkosten) • Auf die Nutzung der Maschinen werden Abschreibungen verrechnet. In der Finanzbuchhaltung wird degressiv, in der Kostenrechnung linear abgeschrieben. (Aufwand und Kosten in anderer Höhe = Anderskosten) • Der Einzelunternehmer verrechnet für seine Tätigkeit im Unternehmen fiktiv Unternehmerlohn. • Auf das eingesetzte Eigenkapital werden fiktiv Zinsen verrechnet, da die Mittel sonst anderswo zinsbringend hätten angelegt werden können.
3	Einnahme, nicht Einzahlung	<ul style="list-style-type: none"> • Einem Arbeitnehmer werden die fälligen Zinsen aus seinem Arbeitnehmerdarlehen belastet. • Erzeugnisse werden fertiggestellt und auf Lager genommen, der Verkauf erfolgt später. (Ertrag, Einnahme später) • Eine Maschine wird selbst erstellt und in der Fertigung installiert. (Ertrag, nie Einnahme) • Ein Automobilbauer erzielt Einnahmen aus der Vermietung seines Arbeiterwohnheims. (betriebsfremder Ertrag) • Eine nicht mehr benötigte Maschine wird über Restbuchwert verkauft. (außerordentlicher Ertrag) • Das Finanzamt erstattet in Vorjahren zuviel gezahlte Gewerbesteuer zurück. (periodenfremder Ertrag) • Erzeugnisse werden produziert und sofort verkauft. (Ertrag und Leistung in gleicher Höhe = Grundleistung) • Erzeugnisse werden fertiggestellt und auf Lager genommen, der Wert des Lagergangs wird in Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung unterschiedlich hoch ausgewiesen. (Ertrag und Leistung in anderer Höhe = Andersleistung) • Ein Unternehmen schafft durch Eigenentwicklung ein Patent, das selbst genutzt, aber nicht verkauft wird. (Aktivierung in Handels- und Steuerbilanz verboten) 	<ul style="list-style-type: none"> 10 Auszahlung, nicht Ausgabe 11 Auszahlung gleich Ausgabe 12 Ausgabe, nicht Auszahlung 13 Ausgabe, nicht Aufwand 14 Ausgabe gleich Aufwand 15 Aufwand, nicht Ausgabe 16 Aufwand, nicht Kosten (neutraler Aufwand) 17 Aufwand gleich Kosten (Zweckaufwand) 18 Kosten, nicht Aufwand (Zusatzkosten)
4	Einnahme, nicht Ertrag	<ul style="list-style-type: none"> • Fertigerzeugnisse werden an einen Kunden über Buchwert verkauft. (der übersteigende Betrag ist Einnahme und Ertrag, ansonsten siehe 4) 	
5	Einnahme gleich Ertrag	<ul style="list-style-type: none"> • Einem Arbeitnehmer werden die fälligen Zinsen aus seinem Arbeitnehmerdarlehen belastet. • Erzeugnisse werden fertiggestellt und auf Lager genommen, der Verkauf erfolgt später. (Ertrag, Einnahme später) • Eine Maschine wird selbst erstellt und in der Fertigung installiert. (Ertrag, nie Einnahme) • Ein Automobilbauer erzielt Einnahmen aus der Vermietung seines Arbeiterwohnheims. (betriebsfremder Ertrag) • Eine nicht mehr benötigte Maschine wird über Restbuchwert verkauft. (außerordentlicher Ertrag) • Das Finanzamt erstattet in Vorjahren zuviel gezahlte Gewerbesteuer zurück. (periodenfremder Ertrag) • Erzeugnisse werden produziert und sofort verkauft. (Ertrag und Leistung in gleicher Höhe = Grundleistung) • Erzeugnisse werden fertiggestellt und auf Lager genommen, der Wert des Lagergangs wird in Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung unterschiedlich hoch ausgewiesen. (Ertrag und Leistung in anderer Höhe = Andersleistung) • Ein Unternehmen schafft durch Eigenentwicklung ein Patent, das selbst genutzt, aber nicht verkauft wird. (Aktivierung in Handels- und Steuerbilanz verboten) 	
6	Ertrag, nicht Einnahme		
7	Ertrag, nicht Leistung (neutraler Ertrag)		
8	Ertrag gleich Leistung (Zweckertrag)		
9	Leistung, nicht Ertrag (Zusatzleistung)		

Planung	<p>Gewinnung und Bereitstellung von Unterlagen für Entscheidungen der Unternehmensleitung betreffend</p> <ul style="list-style-type: none"> • Absatzpreisuntergrenzen und Beschaffungspreisobergrenzen • Produktions- und Absatzprogramm (Sortimentsplanung) • Bezugsartwahl (Eigenfertigung oder Fremdbezug) • Verfahrenswahl (Produktionsprozessplanung) <p>Gewinnung und Bereitstellung von Kosten- und Leistungsvorgaben im Sinne von Budgets</p>
Dokumentation	<p>Gewinnung und Bereitstellung von Unterlagen, die die tatsächlichen Mengen- und Wertströme als Leistungen und Kosten wiedergeben</p> <ul style="list-style-type: none"> • zur Feststellung des tatsächlichen Betriebsergebnisses • als Hilfestellung bei der bilanziellen Bewertung selbsterstellter Vermögensgegenstände • dito, jedoch für die Ermittlung von Versicherungswerten • zur Feststellung der Selbstkosten für die Abrechnung öffentlicher Aufträge
Kontrolle	<p>Vergleich von Ist- mit Vorgabegrößen zwecks</p> <ul style="list-style-type: none"> • Feststellung der Wirtschaftlichkeit • Beurteilung der Qualität des Betriebsergebnisses und der Rentabilität • Lokalisierung der (Miss-) Erfolgsquellen • Aufzeigen notwendigen Handlungsbedarfs

Planungsrechnungen sind zukunftsorientiert. Basierend auf geplanten Kosten und Leistungen dienen sie als Alternativenrechnungen zur Fundierung der oben genannten Entscheidungen sowie als Vorgaberechnungen zur Festsetzung von Kosten- und Leistungszielen, die Anreiz für die Mitarbeiter, aber auch Vergleichsmaßstab der Wirtschaftlichkeitskontrolle sind. Kosten und Leistungen werden im Allgemeinen regelmäßig für die Dauer eines Geschäftsjahres budgetiert.

Die Kostenrechnung dokumentiert die realen Mengen- und Wertbewegungen des Unternehmens mit seiner Umwelt und die innerhalb des Betriebes. Die dokumentierten Daten fließen unmittelbar in Planungs- bzw. Kontrollrechnungen ein oder werden für periodische (z.B. monatliche) Auswertungen archiviert. Zu den wichtigsten Auswertungen gehört die Feststellung des erzielten Betriebsergebnisses. Außerdem leistet die Dokumentation der Kosten Hilfestellung bei der Erfassung und Bewertung fertiger und unfertiger Erzeugnisse des Umlaufvermögens sowie selbst errichteter Gebäude, Maschinen oder Werkzeuge und aktivierungsfähiger oder aktivierungspflichtiger Großreparaturen des Anlagevermögens. Sie leistet

damit Zubringerdienste für die bilanzielle Bestandsbewertung und im Rahmen der Feststellung von Versicherungswerten. Schließlich dient die Dokumentation von Kosten der Durchsetzung von Preisforderungen gegenüber öffentlichen Auftraggebern bei Aufträgen, die auf der Grundlage der Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen nach den Leitsätzen für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten kostenorientiert abgerechnet werden.

Planung und Dokumentation sind notwendige Voraussetzungen für die Kontrolle. In Kontrollrechnungen wird durch Vergleich der Istgrößen mit den Vorgaben (Plan bzw. Soll) festgestellt, ob und inwieweit Ziele erreicht, d.h. Kosten- und Leistungsbudgets eingehalten worden sind. Kontrolle wirkt zum einen prophylaktisch allein durch ihre Ankündigung. Zum andern ist sie wirksam, indem sie bei Abweichungen rechtzeitig Handlungsbedarf aufzeigt. Rechtzeitig heißt, dass Abweichungen und ihre Ursachen bereits in der Phase der Entstehung erkannt werden, um sofort Maßnahmen der Gegensteuerung einleiten zu können und künftig Fehlentwicklungen zu vermeiden. Damit wird deutlich, dass auch bei jahresbezogener Planung Kosten und Leistungen laufend oder in kurzen Zeitabständen (z.B. monatlich, mindestens aber quartalsweise) zu kontrollieren sind.

Ergänzend zum Plan- bzw. Soll-Ist-Vergleich können die Istkosten und Istleistungen in einem Zeitvergleich den Istdaten vergangener Perioden oder in einem Betriebsvergleich den Istdaten anderer Betriebe oder veröffentlichten Branchendurchschnitten gegenübergestellt werden. Zeit- und Betriebsvergleiche werden dadurch erschwert, dass Rahmenbedingungen wie Betriebsgröße, Fertigungsbreite und -tiefe sowie Automatisierungsgrad sich im Zeitablauf ändern bzw. verschieden sind. Der gravierende Nachteil des Zeitvergleichs liegt darin, dass die Istzahlen der Vergangenheit im Allgemeinen selbst Unwirtschaftlichkeiten beinhalten und „Schlendrian mit Schlendrian“ (Schmalenbach) verglichen wird; ähnliches gilt für den Betriebsvergleich. Eine Kontrollrechnung allein auf der Basis von Zeit- und Betriebsvergleichen ist deshalb abzulehnen.

Wirkungsvolle Planung, Dokumentation und Kontrolle des Betriebsgeschehens erfordern die sinnvolle Strukturierung der Kosten und Leistungen.

⇒ *Aufgabe 6, S. 288*

1.4 Strukturierung der Kosten und Kostenbegriffe

Die Unterteilung der Kosten in Grund-, Anders- und Zusatzkosten gemäß Abschnitt 1.2 dient der Abgrenzung der Kostenrechnung gegenüber der Finanzbuchhaltung. Die Planungs-, Entscheidungs- und Kontrollaufgaben der Kostenrechnung erfordern eine weitergehende Unterteilung der Kosten. Abbildung 3 auf Seite 22 gibt einen Überblick der wichtigsten Gliederungsmerkmale und der zugehörigen Kostenkategorien.

Klassifikationsmerkmal	Ausprägung
(a) Verbrauchsgüterart	Materialkosten, Personalkosten, Fremdleistungskosten, kalkul. Abschreibungen, kalkul. Zinsen, Abgaben etc. (Kostenarten)
(b) Funktional-räumliche Entstehung	Kosten des Materialbereichs, Kosten der Fertigung, Kosten der Verwaltung, Kosten des Vertriebs (Kostenstellen)
(c) Verwendungszweck	Kosten für Produkte bzw. Erzeugnisse, Kosten für Aufträge, Kosten für Kunden, Kosten für Märkte (Kostenträger)
(d) Herkunft der Verbrauchsgüter	Primäre Kosten (Außenkosten) und sekundäre Kosten (Innenkosten)
(e) Zurechenbarkeit	Einzelkosten (direkt zurechenbare Kosten) und Gemeinkosten (nicht direkt zurechenbare Kosten)
(f) Beschäftigungsabhängigkeit	Variable Kosten (beschäftigungsabhängige Kosten) und fixe Kosten (beschäftigungsunabhängige Kosten)
(g) Beeinflussbarkeit	Relevante Kosten (beeinflussbare Kosten) und irrelevante Kosten (nicht beeinflussbare Kosten)
(h) Zahlungswirksamkeit	Auszahlungswirksame Kosten und nicht auszahlungswirksame Kosten
(i) Zeitlicher Bezug	Istkosten (tatsächliche Kosten), Normalkosten (verrechnete Kosten) und Plankosten
(j) Umfang der verrechneten Kosten	Vollkosten (einschl. nicht direkt zurechenbarer/fixer Kosten) und Teilkosten (nur direkt zurechenbare/variable Kosten)

Abb. 3: Klassifikation der Kosten

Kosten werden nach der **Art der Verbrauchsgüter** (a) unterteilt. Der Verzehr an Material, der Einsatz an Personal, der Verbrauch von Fremdleistungen, die Inanspruchnahme von Kapital etc., kurzum der Verbrauch an Produktionsfaktoren wird in Geld bewertet. Dadurch wird die Bedeutung einzelner Produktionsfaktoren in Bezug auf die Gesamtkosten transparent. Abhängig von der Branche des betrachteten Unternehmens ergeben sich unterschiedliche Kostenschwerpunkte. So liegt der Materialkostenanteil an den Gesamtkosten in der Mineralölindustrie über 80%, in der Automobilindustrie zwischen 40% (hohe Fertigungstiefe, Teile und Baugruppen werden überwiegend selbst gefertigt) und 70% (hoher Fremdbezugsgrad, Teile und Baugruppen werden überwiegend fertig zugekauft). Mit fortschreitender Automatisierung von Fertigungsprozessen steigt der Kapitalkostenanteil bei gleichzeitig rückläufigen Personalkosten. Im Dienstleistungsbereich kommt den Personalkosten besondere Bedeutung zu; im Bereich der Ingenieurberatung machen sie mehr als vier Fünftel der Gesamtkosten aus.

Nach den betrieblichen **Funktionen** (b) wird zwischen Leistungsbereich (Fertigung), Materialbereich, Verwaltung und Vertrieb differenziert. Meist sind die Funktionsbereiche ihrerseits nach artverwandten Aufgaben in **räumliche Einheiten** untergliedert, die als Kostenstellen bezeichnet werden; z.B. kann der Materi-