

Jörg Wöltje

Kosten- und Leistungsrechnung

Alle Verfahren und Systeme auf einen Blick

2. Auflage

Inklusive
**Arbeits-
hilfen**
online

HAUFE.

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.



Ihre Arbeitshilfen zum Download:

Die folgenden Arbeitshilfen stehen für Sie zum Download bereit:

- Aufgaben und Lösungen
- Übersichten und Checklisten

Den Link sowie Ihren Zugangscode finden Sie am Buchende.

Kosten- und Leistungsrechnung

Professor Dr. Jörg Wöltje

Kosten- und Leistungsrechnung

Alle Verfahren und Systeme auf einen Blick

2. Auflage

Haufe Gruppe
Freiburg · München · Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-648-07929-4 Bestell-Nr.: 01267-0002
ePDF: ISBN 978-3-648-07931-7 Bestell-Nr.: 01267-0151

Jörg Wöltje

Kosten- und Leistungsrechnung

2. Auflage 2016

© 2016 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg

www.haufe.de

info@haufe.de

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro

Lektorat und Satz: Helmut Haunreiter, Markt am Inn

Umschlag: RED GmbH, Krailling

Druck: Schätzl Druck, Donauwörth

Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 2. Auflage	13
Vorwort zur 1. Auflage	15
Teil 1: Basics der Kosten- und Leistungsrechnung	19
1 Einführung in die Welt des kostenrechnerischen Denkens	21
1.1 Wo steht die Kosten- und Leistungsrechnung innerhalb des Rechnungswesens?	23
1.1.1 Was sind die Besonderheiten der Kosten- und Leistungsrechnung?	24
1.1.2 Funktionen und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	24
1.2 Grundbegriffe des Rechnungswesens	27
1.2.1 Stromgrößen	28
1.2.2 Bestandsgrößen	29
1.2.3 Abgrenzungen zwischen den verschiedenen Stromgrößen	30
1.3 Grundsätzliches zur Kosten- und Leistungsrechnung	32
1.3.1 Wie kann man die Kosten- und Leistungsrechnung aufteilen?	33
1.3.2 Was sind eigentlich Kosten?	33
1.3.3 Was sind die vier Merkmale des wertmäßigen Kostenbegriffs?	34
1.3.4 Wie unterscheiden sich die Aufwendungen von den Kosten?	34
1.3.5 Was versteht man unter Leistungen?	37
1.3.6 Die Brücke von der Finanzbuchhaltung zur Kostenrechnung	40
1.3.7 Gesamtergebnis und Betriebsergebnis	41
1.3.8 Abstimmung der Kosten- und Leistungsrechnung mit der Finanzbuchhaltung (Fibu)	42
1.4 Diese Arten von Kostenunterbegriffen gibt es	45
1.4.1 Einzelkosten und Gemeinkosten	45
1.4.2 Fixe und variable Kosten	48
1.4.3 Gesamt-, Durchschnitts- und Grenzkosten	52
1.4.4 Kostenverläufe	55
1.5 So ist die Kosten- und Leistungsrechnung aufgebaut	58
1.5.1 Kostenartenrechnung	60
1.5.2 Kostenstellenrechnung	60
1.5.3 Kostenträgerrechnung	60

1.6	Die Kostenzurechnungsprinzipien	62
1.7	Diese Kostenrechnungssysteme gibt es	63
1.7.1	Ist-, Normal- und Plankosten	64
1.7.2	Vollkosten- und Teilkostenrechnung	65
	Aufgaben Kapitel 1	74
Teil 2: Teilbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung		79
2	Kostenartenrechnung	81
2.1	Die Grundlagen der Kostenartenrechnung	83
2.1.1	Aufgaben der Kostenartenrechnung	83
2.1.2	Grundsätze der Kostenerfassung	84
2.2	Die wichtigsten Kostenarten erfassen und bewerten	85
2.2.1	Materialkosten	85
2.2.2	Personalkosten	100
2.2.3	Wie werden Fremdleistungskosten sowie öffentliche Abgaben und Steuern behandelt?	102
2.2.4	Was sind kalkulatorischen Kosten?	103
2.3	Zusammenfassung: Alles Wissenswerte über die Kostenarten- rechnung im Überblick	124
	Aufgaben Kapitel 2	129
3	Kostenstellenrechnung	133
3.1	Die Systematik der Kostenstellenrechnung	136
3.2	Die Aufgaben der Kostenstellenrechnung	136
3.3	So ist das System der Kostenstellen aufgebaut	138
3.3.1	Kriterien zur Gliederung der Kostenstellen	139
3.3.2	Was ist ein Kostenstellenplan?	143
3.3.3	Welche Grundsätze sollten bei der Kostenstellenbildung beachtet werden?	143
3.4	So arbeiten Sie mit dem Betriebsabrechnungsbogen (BAB)	144
3.4.1	Wie wird ein Betriebsabrechnungsbogen aufgebaut?	144
3.4.2	Welche Hauptaufgabe erfüllt der BAB?	147
3.4.3	Die verschiedenen Verfahren zur innerbetrieblichen Leistungsberechnung	154
3.5	So ermitteln Sie die Gemeinkostenzuschlagssätze	166
3.6	Überblick: Betriebsabrechnungsbogen	168

3.7	So nutzen Sie den BAB als Instrument zur Kostenkontrolle und der Kostenlenkung.....	169
3.7.1	Wirtschaftlichkeitskontrolle im Rahmen der Normalkostenrechnung	169
3.7.2	Über- und Unterdeckungen.....	177
3.8	Zusammenfassung: Alles Wissenswerte über die Kostenstellenrechnung im Überblick.....	177
	Aufgaben Kapitel 3.....	179
4	Kostenträgerrechnung	183
4.1	Die Aufgaben der Kostenträgerrechnung	186
4.2	Welche Kalkulationsverfahren gibt es?.....	189
4.3	Divisionskalkulation	191
4.3.1	Einstufige Divisionskalkulation	191
4.3.2	Zweistufige Divisionskalkulation.....	193
4.3.3	Mehrstufige Divisionskalkulation.....	195
4.4	Äquivalenzziffernkalkulation	200
4.4.1	Einstufige Äquivalenzziffernkalkulation.....	203
4.4.2	Mehrstufige Äquivalenzziffernkalkulation	204
4.5	Zuschlagskalkulation.....	206
4.5.1	Summarische Zuschlagskalkulation	206
4.5.2	Differenzierende (mehrstufige) Zuschlagskalkulation	208
4.6	Handelskalkulation.....	214
4.7	Maschinenstundensatzrechnung	219
4.7.1	Wie ist die Vorgehensweise bei der Maschinenstundensatzrechnung?.....	219
4.7.2	Unterscheidung: „Differenzierte Zuschlagskalkulation“ und „Kalkulation mit Maschinenstundensätzen“.....	224
4.8	Kuppelkalkulation	228
4.8.1	Restwert- oder Subtraktionsmethode.....	229
4.8.2	Verteilungsmethode	232
4.8.3	Beurteilung der Kuppelkalkulation	234
4.9	Kostenträgerzeitrechnung — Betriebsergebnisrechnung	235
4.9.1	Die Aufgaben der Betriebsergebnisrechnung.....	236
4.9.2	Betriebsergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren	237
4.9.3	Betriebsergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren.....	239
4.9.4	Kostenüberdeckung und Kostenunterdeckung	246
4.10	Kostenträgerzeitblatt (BAB II)	246
	Aufgaben Kapitel 4.....	250

Teil 3: Systeme der Kostenrechnung	255
5 Teilkostenrechnung	257
5.1 Deckungsbeitragsrechnung	260
5.1.1 Einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Direct Costing)	263
5.1.2 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung.....	267
5.1.3 Relative Einzelkostenrechnung.....	272
5.1.4 Break-even-Analyse	274
5.1.5 So prüfen Sie, ob sich Zusatzaufträge lohnen	280
5.1.6 So ermitteln Sie die Preisuntergrenzen	282
5.1.7 Ein optimales Produktions- und Absatzprogramm aufbauen	284
5.2 Anwendungsmöglichkeiten der Engpassrechnung	284
5.3 Restriktionssituationen	285
Aufgaben Kapitel 5.....	291
6 Plankostenrechnung	297
6.1 Einführung in die Plankostenrechnung	299
6.2 Grundbegriffe in der Plankostenrechnung.....	300
6.3 So gehen Sie bei der Plankostenrechnung vor	301
6.4 Systeme der Plankostenrechnung	302
6.5 Starre Plankostenrechnung.....	303
6.5.1 Allgemeiner Aufbau der starren Plankostenrechnung	303
6.5.2 Kostenkontrolle bei der starren Plankostenrechnung	305
6.5.3 Beurteilung der starren Plankostenrechnung.....	309
6.6 Flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	310
6.6.1 Allgemeiner Aufbau der flexiblen Plankostenrechnung	310
6.6.2 Methoden der Kostenauflösung bei Beschäftigungsänderung.....	311
6.6.3 Kostenkontrolle bei der flexiblen Plankostenrechnung	314
6.6.4 Plankalkulation auf Vollkostenbasis	330
6.6.5 Beurteilung der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis.....	332
6.7 Grenzplankostenrechnung.....	332
6.7.1 Aufbau der Grenzplankostenrechnung	333
6.7.2 Kostenkontrolle bei der Grenzplankostenrechnung	333
6.7.3 Plankalkulation auf Teilkostenbasis.....	336
6.7.4 Beurteilung der Grenzplankostenrechnung	336
6.8 Die Plankostenrechnungssysteme im Vergleich	337
6.9 Formelsammlung zur Plankostenrechnung	339
Aufgaben Kapitel 6.....	341

Teil 4: Weiterentwicklung der Kostenrechnung und des Kostenmanagements	343
7 Prozesskostenrechnung	345
7.1 Charakter und Ziele der Prozesskostenrechnung	348
7.1.1 Warum die Prozesskostenrechnung notwendig geworden ist	348
7.1.2 Schwachstellen bei der Zuschlagskalkulation	349
7.1.3 Ziele der Prozesskostenrechnung	350
7.2 Anwendungsbereiche der Prozesskostenrechnung	350
7.3 So gehen Sie bei der Prozesskostenrechnung vor.....	352
7.3.1 Strukturelemente von Prozessen	354
7.3.2 Tätigkeitsanalyse und Erfassen von Teilprozessen.....	355
7.3.3 Ermittlung der Teilprozesskosten.....	357
7.3.4 Bestimmen der Teilprozesskostensätze.....	357
7.3.5 Teilprozesse zu Hauptprozessen verdichten.....	361
7.3.6 Die Hauptprozesskostensätze bestimmen	364
7.3.7 Prozesskosten auf die Kostenträger verrechnen	365
7.4 Anwendungsgebiete der Prozesskostenrechnung.....	366
7.4.1 Kosten in indirekten Gemeinkostenbereichen steuern	366
7.4.2 Prozessorientierte Produktkalkulation	367
7.5 Was leistet die Prozesskostenrechnung?.....	377
7.5.1 Vorteile der Prozesskostenrechnung.....	377
7.5.2 Nachteile der Prozesskostenrechnung	377
7.5.3 Verbesserungen durch die Prozesskostenrechnung.....	378
7.5.4 Fazit	379
7.6 Zusammenfassung: Alles Wissenswerte über die Prozesskostenrechnung im Überblick.....	380
Aufgaben Kapitel 7	381
8 Target Costing	383
8.1 Grundzüge des Target Costings	385
8.1.1 Was ist Target Costing?	385
8.1.2 Abgrenzung Target Costing zur traditionellen Kostenrechnung	385
8.1.3 Wesentliche Ziele und Merkmale des Target Costings	387
8.1.4 Anwendungsgebiete des Target Costings	389
8.2 So führen Sie das Target Costing durch	390
8.2.1 Ansätze zur Zielkostenermittlung	392
8.2.2 Zielkostenspaltung.....	398
8.2.3 Zielkostenkontrolle	403
8.2.4 Maßnahmen zum Erreichen der Zielkosten.....	410

8.3 Was leistet das Target Costing?.....	411
8.4 Fallbeispiel zum Target Costing.....	413
Aufgaben Kapitel 8.....	420
Glossar	423
Abkürzungsverzeichnis	438
Literaturverzeichnis	443
Stichwortverzeichnis	451

Vorwort zur 2. Auflage

Liebe Leserinnen und Leser,

in den wirtschaftswissenschaftlichen Studiengängen zählt die Kosten- und Leistungsrechnung zu den wegweisendsten Grundlagenveranstaltungen. Durch den verschärften globalen Wettbewerb sind die Unternehmen stets gezwungen, auf die Entwicklung der Kosten und deren Entstehung zu achten. Der Kostendruck, dem die Unternehmen im internationalen Wettbewerb ausgesetzt sind, wird nicht geringer, sondern nimmt ständig zu. Dies bedeutet, dass die Prozesse und Produktionsabläufe kontinuierlich überprüft, verbessert und modernisiert werden müssen, damit die Unternehmen sich weiterhin im Markt behaupten können. Somit ist eine gute und strukturiert aufgebaute Kosten- und Leistungsrechnung für jedes Unternehmen ein wesentliches Element für ein erfolgreiches Wirtschaften im globalen Markt. Die Kostenrechnung und das Kostenmanagement bietet den Unternehmen bedeutende Instrumente, um die Kostenstrukturen ihrer Produkte wettbewerbsfähig zu halten bzw. zu machen.

Um diesen Herausforderungen gerecht zu werden, wurden in der zweiten Auflage des Lehrbuchs alle Kapitel systematisch überarbeitet, eine Vielzahl von Ergänzungen und Änderungen vorgenommen sowie weitere Übersichtsschaubilder und Beispiele integriert, sodass die wichtigsten Instrumente der Kosten- und Leistungsrechnung sowie des Kostenmanagements in einer einfachen, aber fundierten Form dargestellt werden. Zahlreiche Übersichten, Tabellen, Zusammenfassungen, Beispiele und viele Übungsaufgaben mit Lösungen, die Ihnen online zur Verfügung stehen, erläutern die Thematik, zeigen praktische Anwendungsmöglichkeiten und dienen der Lernzielkontrolle.

Dieses Buch eignet sich sowohl für Studierende der Grundlagenfächer an Hochschulen, Berufs-, Wirtschafts- und Verwaltungsakademien sowie Weiterbildungsakademien als auch für Praktiker in Fortbildungsmaßnahmen.

Erneut bedanken möchte ich mich bei meinen Studierenden der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Hochschule Karlsruhe für deren wertvolle Anregungen und Verbesserungsvorschläge, die zur Verbesserung der Verständlichkeit einzelner Themengebiete beitrugen. Ferner danke ich meinem Kollegen

Prof. Dr. Hendrik Kunz für seine wertvollen Hinweise und die stets gute Zusammenarbeit.

Besonders bedanken möchte ich mich sowohl bei Frau Kathrin Menzel-Salpietro vom Haufe-Lexware Verlag als auch bei meinem Lektor Herrn Helmut Haunreiter für die unkomplizierte und außerordentlich gute harmonische Zusammenarbeit bei der Realisierung der Neuauflage.

Verbesserungsvorschläge und Anregungen jeder Art nehme ich immer sehr gerne dankend unter joerg.woeltje@t-online.de entgegen.

Meinen Leserinnen und Lesern wünsche ich viel Freude und Erfolg beim Lesen des Buches und alles Gute für ihre Klausuren/Prüfungen.

Malsch, im Mai 2016

Jörg Wöltje

Vorwort zur 1. Auflage

Liebe Leserinnen und Leser,

„Was wird das kosten?“ lautet eine Frage, die nicht nur im Geschäftsleben allgegenwärtig ist. Ob beim Bau eines Einfamilienhauses, bei einer Autoreparatur oder bei einem Großprojekt wie z. B. Stuttgart 21 — immer wird diese Frage einen zentralen Stellenwert einnehmen. Gleichzeitig führt die Frage unmittelbar zum Thema des Buchs: zur Kosten- und Leistungsrechnung. Das Buch möchte Ihnen praxisnah und leicht verständlich diese komplexe Materie nahebringen. Es richtet sich sowohl an Studierende an Hochschulen, Verwaltungs- bzw. Wirtschaftsakademien und sonstigen Weiterbildungseinrichtungen als auch an Praktiker, die an der Kostenrechnungsthematik interessiert sind.

Aber wo überall im Unternehmensalltag spielt die Kosten- und Leistungsrechnung eine Rolle? Hierzu ein kurzer Überblick: Damit Unternehmen eine Chance haben, Aufträge zu erhalten, müssen sie täglich Angebote an ihre Kunden abgeben — und zwar unabhängig davon, ob es sich um ein großes Unternehmen oder um einen kleinen Handwerksbetrieb handelt. Das Wichtigste dabei ist, dass in der Angebotskalkulation auf jeden Fall alle Kosten, die im Unternehmen anfallen, berücksichtigt werden. Hierfür, aber auch für kurzfristige Entscheidungen braucht man die Kosten- und Leistungsrechnung.

Bei Großprojekten mit einem längeren Fertigstellungszeitraum wie z. B. im Anlagenbau benötigen die Verantwortlichen zusätzlich eine Zwischenkalkulation, um über den Projektfortschritt Bescheid zu wissen und um eventuell Maßnahmen ergreifen zu können, falls die Kosten aus dem Ruder zu laufen drohen.

Im Hinblick auf die Wettbewerbs- und Überlebensfähigkeit eines Unternehmens spielen die Kosten und deren Verhalten bei Veränderungen der Produktionsauslastung eine immer bedeutendere Rolle. Daher ist die Kosten- und Leistungsrechnung ein wichtiges Steuerungsinstrument. In diesem Buch lernen Sie neben den traditionellen Kostenrechnungssystemen der Voll- und Teilkostenrechnung auch die modernen Verfahren des Kostenmanagements kennen.

Das Buch besteht aus vier Teilbereichen mit insgesamt acht Kapiteln, von denen jedes gleich strukturiert ist: Am Kapitelanfang finden Sie jeweils eine grafisch dargestellte Kapitelübersicht und ein Management Summary. Anschließend folgen die Ausführungen zum Thema und am Ende jedes Kapitels finden Sie Übungsaufgaben.

Ein Glossar am Ende des Buches führt die wichtigsten Begriffe in Kurzform auf und dient der schnellen Wiederholung, aber auch der Vertiefung der im Buch erläuterten Themen.

Viele Beispiele, Abbildungen und Tabellen erleichtert Ihnen, die verschiedenen kostenrechnerischen Themengebiete zu verstehen.

Die „Arbeitshilfen online“ bieten Ihnen zahlreiche sehr nützliche Ergänzungen zum Buch, unter anderem eine Reihe weiterer Übungsaufgaben und die jeweiligen ausführlichen Lösungen.

Zum Aufbau des Buchs: Im ersten **Teil A** werden die Basics vermittelt, d. h., Sie erhalten einen Einblick in die Welt der Kosten- und Leistungsrechnung sowie deren Einordnung im betrieblichen Rechnungswesen. Zudem lernen Sie die wesentlichen Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung kennen.

Die traditionelle Kostenrechnung wird im **Teil B** besprochen. Im Kapitel 2 wird die Kostenartenrechnung behandelt, die die Voraussetzungen für eine funktionale und erfolgreiche Kosten- und Leistungsrechnung ist. Anschließend werden im Kapitel 3 die Kostenstellen- und im Kapitel 4 die Kostenträgerrechnung dargestellt.

Der dritte **Teil C** befasst sich mit den Planungs- und Steuerungsaufgaben des Unternehmens. Wichtige „Werkzeuge“, um diese Aufgaben effizient erfüllen zu können, sind die Teilkosten- und die Plankostenrechnung, die im fünften bzw. sechsten Kapitel des Buchs vorgestellt werden.

Im vierten **Teil D** werden ausgewählte Elemente des Kostenmanagements wie die Prozesskostenrechnung und das Target Costing beschrieben.

Bedanken möchte ich mich bei den Studierenden der Fakultät Wirtschaftswissenschaften der Hochschule Karlsruhe – Technik und Wirtschaft, die mit ihren Anregungen, Denkanstößen und Vorschlägen zum Gelingen des Buchs beigetragen haben. In diesem Zusammenhang möchte ich mich vor allem bei Frau Melanie Adler, Frau Maike Bretzinger, Herrn Folker Ernst, Frau Jödis Glasbrenner, Frau Carola Merl, Frau Angelika Trümper und Frau Verena Wetterer für ihr großes Engagement bedanken.

Für die sehr gute kollegiale Zusammenarbeit bedanke ich mich bei meinen Kollegen, Herrn Prof. Dr. Manfred Schorb und Herrn Prof. Dr. Hendrik Kunz, die mir bei Fragen immer zur Seite standen.

Zum Schluss möchte ich mich besonders beim Lektor, Herrn Helmut Haunreiter, für die harmonische Zusammenarbeit und seine hilfreichen Anmerkungen bedanken.

Allen Leserinnen und Lesern wünsche ich viel Freude und Erfolg beim Lesen des Buchs. Für Hinweise und Anregungen bin ich immer sehr dankbar. Ihr Feedback nehme ich sehr gerne unter joerg.woeltje@t-online.de entgegen.

Malsch, im Mai 2012

Jörg Wöltje

Teil 1:

**Basics der Kosten- und
Leistungsrechnung**

1 Einführung in die Welt des kostenrechnerischen Denkens



Summary

Möchte man die Kostenrechnung erfolgreich im Unternehmen anwenden, ist es unerlässlich, die wichtigsten Begriffe der Kostenrechnung und die Zusammenhänge, die zwischen der Finanzbuchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung bestehen, zu kennen.

Am Ende dieses Kapitels werden Sie folgende Fragen beantworten können:

- Wodurch unterscheidet sich die **Finanzbuchhaltung**, die zum Bereich des „Externen Rechnungswesens“ gehört, von der **Kosten- und Leistungsrechnung**, die zum Bereich des „Internen Rechnungswesens“ gehört?
- Welche Aufgaben erfüllt die Kosten- und Leistungsrechnung?
- Was sind eigentlich Kosten?
- Was versteht man unter Kosten und Leistungen?
- Wie ist der Begriff „kalkulatorische Kosten“ zu verstehen?
- Was versteht man unter Anderskosten und Zusatzkosten?
- Wodurch unterscheiden sich Einzel- und Gemeinkosten bzw. fixe und variable Kosten?
- Was versteht man unter Gesamt- und Durchschnittskosten (Stückkosten)?
- Welcher Zusammenhang besteht zwischen den Gesamt-, den Durchschnittskosten und den Grenzkosten?
- Warum reichen die Buchführungsdaten nicht für die Zwecke der Kostenrechnung aus?
- Wie können sich fixe und variable Kosten bei Beschäftigungsänderungen, d. h. bei Veränderung der Ausbringungsmenge, verändern?
- Welche Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung gibt es?
- Wodurch unterscheidet sich die Voll- von der Teilkostenrechnung?

1.1 Wo steht die Kosten- und Leistungsrechnung innerhalb des Rechnungswesens?

Die **Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)** wird häufig als Betriebsbuchhaltung bezeichnet und stellt einen Bereich des **Internen Rechnungswesens** dar. Die folgende Übersicht zeigt Ihnen die wichtigsten Unterscheidungsmerkmale zwischen dem **externen** und dem **internen Rechnungswesen**.

Vergleich zwischen externem und internem Rechnungswesen ¹		
	Externes Rechnungswesen	Internes Rechnungswesen
Ziel	Dokumentation, Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion	Dokumentation, Planung, Kontrolle, Steuerung
Grundprinzip	Gläubigerschutz gemäß der handelsrechtlichen Rechnungslegung	Rationalität/Zweckmäßigkeit
Informationsadressaten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ (potenzielle) Eigentümer ▪ Kreditgeber (Banken) ▪ Finanzamt, Behörden ▪ Unternehmensleitung ▪ Lieferanten und Kunden 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Unternehmensleitung ▪ Management (über Unternehmensleitung)
Informationspolitik	Ausnutzung von bilanzpolitischen Gestaltungsspielräumen: <ul style="list-style-type: none"> ▪ des Unternehmens gegenüber Gläubigern und Finanzamt ▪ der Unternehmensleitung gegenüber den Anteilseignern 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Unternehmensleitung entscheidet über Umfang der Informationsweitergabe an die Belegschaft und an die Öffentlichkeit
Regelungsmerkmal	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Buchführungspflicht ▪ Einschränkung des Gestaltungsspielraums durch handels- und steuerrechtliche Vorschriften (HGB, AktG, GmbHG, EStG, UStG, AO etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ freiwillige Rechnung ▪ Orientierung am Informationsbedürfnis der Adressaten ▪ i. d. R. keine gesetzlichen Vorschriften
Bezugsobjekt	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einzelgesellschaft ▪ Konzern 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gesamtunternehmen ▪ Unternehmensbereiche ▪ Produkte
Berichtszeitraum	<ul style="list-style-type: none"> ▪ vergangene Ist-Werte 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ vergangene Ist-, Normal- und zukünftige Planwerte

Tab. 1: Differenzierung zwischen internem und externem Rechnungswesen

¹ In Anlehnung an von Lojewski und Thalenhorst: Kostenrechnung, 2001, S. 6.

1.1.1 Was sind die Besonderheiten der Kosten- und Leistungsrechnung?

Bei der **Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)** handelt es sich um eine **innerbetriebliche Rechnung**. Sie ist an keine gesetzlichen Regelungen gebunden (freiwillig) und beschäftigt sich mit dem Bereich, der den eigentlichen Betriebszweck ausmacht. In der Regel wird die Kostenrechnung monatlich (unterjährig) betrachtet und abgeschlossen. Sie schafft einen Überblick über die einzelnen Betriebsbereiche (Kostenstellen) und die dazugehörigen Leistungen (Kostenträger).

Anders als beim externen Rechnungswesen wird in der Kostenrechnung nicht nur die Vergangenheit dokumentiert (= Istkosten), sondern es werden auch Durchschnittswerte aus der Vergangenheit gebildet (= Normalkosten) und Zukunftskosten (= Plankosten) im Voraus geplant. In der KLR sind Realgüterströme und nicht Zahlungsmittelbewegungen entscheidend. Folglich können auch fiktive Rechengrößen (Anders-/Zusatzkosten) berücksichtigt werden. Somit stellt die Kostenrechnung ein Steuerungsinstrument für das Unternehmensmanagement dar.

1.1.2 Funktionen und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnungsrechnung (KLR) hat die Aufgabe und das Ziel, für das Management Informationen und Entscheidungsgrundlagen zu schaffen, damit im Unternehmen Geld verdient werden kann. Hierbei geht es nicht nur um die Kalkulation der Preise, sondern auch um die Darstellung des Erfolgs von einzelnen Produkten oder Produktgruppen. Darüber hinaus werden mithilfe der Kostenrechnung die unfertigen und fertigen Erzeugnisse/Leistungen bewertet. Weiterhin werden mithilfe der Berechnung von Preisuntergrenzen die Spielräume bei Vertragsverhandlungen ausgelotet.

Die folgenden Funktionen und Aufgaben stehen bei der Kosten- und Leistungsrechnung im Vordergrund:

- **Kalkulation der betrieblichen Leistungen:** Die wesentliche Aufgabe der Kalkulation besteht darin, für die Preispolitik Informationen über die **Preis-**

untergrenze im Absatzbereich — mithilfe der Selbstkosten der Kostenträger — und über die **Preisobergrenze** im Beschaffungsbereich zu liefern. Außerdem werden die Verrechnungspreise für innerbetriebliche Leistungen ermittelt.

- **Dispositionsfunktion:** Die KLR liefert Entscheidungsgrundlagen in Form von Prognoseinformationen für den Beschaffungs- und Absatzbereich sowie für die Produktion. Die Prognoseinformationen beschreiben die wirtschaftlichen Vorteile der zur Auswahl stehenden Alternativen.

Beispiele:

Beschaffung:	Welche Bestellmenge? Welche Preisobergrenze?
Produktion:	Welches ist das gewinnoptimale Produktionsprogramm? Eigenfertigung oder Fremdbezug? Welche Produktionsmenge? Kauf oder Miete bzw. Leasing? Wie sind die unfertigen und fertigen Erzeugnisse zu bewerten?
Absatz:	Welches Sortiment? Welche Preisuntergrenze? Sollen Zusatzaufträge angenommen werden?

- **Ermittlung des Betriebsergebnisses:** In der Betriebsergebnisrechnung wird der Periodenerfolg ermittelt, der nach einzelnen Produkten, Produktgruppen, Geschäftsbereichen, Kundengruppen, Absatzgebieten etc. differenziert errechnet werden kann.
- **Überwachungsfunktion:** Wie wirtschaftlich wird in den Kostenstellen gearbeitet? Die ABC-Analyse kann dabei als Instrument eingesetzt werden, um festzustellen, welche Produkte am stärksten am Umsatz beteiligt sind und maßgeblich zum Gewinn beitragen. Mit ihrer Hilfe kann auch festgestellt werden, welche Produktelemente die höchsten Kosten verursachen und somit besonders beachtet werden sollten.
- **Kontrolle der Wirtschaftlichkeit:** Die Wirtschaftlichkeit des Leistungserstellungsprozesses kann überwacht und Schwachstellen und Unwirtschaftlichkeiten können erkannt werden. Beispiele:
 - Kontrolle des Betriebsgeschehens,
 - Analysen (Kosten, Mengen, Preise und Beschäftigung),
 - Überprüfung von Investitionsvorhaben,
 - Überprüfung des Bestellverhaltens,
 - Kontrolle der Losgrößen bei der Beschaffung und der Produktion,
 - Finden von Kostensenkungspotenzialen.

- **Bewertungsaufgabe:** Die Bestände der fertigen und unfertigen Erzeugnisse und aktivierungspflichtige Eigenleistungen (z. B. selbst erstellte Maschinen) müssen sowohl im internen Rechnungswesen (zu Herstellkosten) als auch im externen Rechnungswesen (zu Herstellungskosten, die aus den Herstellkosten abgeleitet werden) bewertet werden.



Wichtig: Das sollten Sie sich merken

Die wichtigsten Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung sind:

- Bereitstellung der Unterlagen für die Kalkulation,
- Ermittlung des Betriebsergebnisses,
- Bereitstellung der Unterlagen für die Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse im Rahmen des Jahresabschlusses,
- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens.

Die Kostenrechnung wird in drei Teilgebiete aufgeteilt. Den Ausgangspunkt der Kostenrechnung bildet die **Kostenartenrechnung**, die sich mit der Erfassung aller Kosten nach Art und Höhe beschäftigt. Es folgt die **Kostenstellenrechnung**, die den Ort der Kostenentstehung ermittelt und die angefallenen Kosten entsprechend auf die Kostenstellen verteilt. Das letzte Teilgebiet ist **die Kostenträgerrechnung**, die für die Kostenverrechnung auf die einzelnen Kostenträger verantwortlich ist. Die folgende Abbildung zeigt die Teilgebiete der Kostenrechnung.

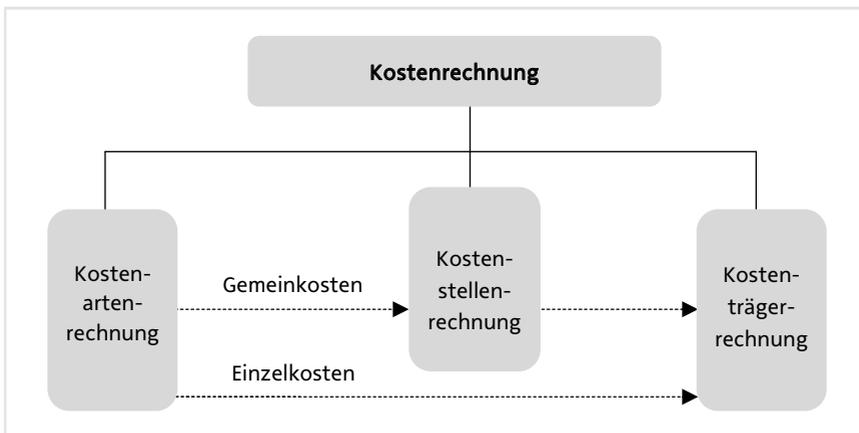


Abb. 2: Teilgebiete der Kostenrechnung²

² In Anlehnung am Steger, J.: Kosten- und Leistungsrechnung, 2010, S. 82.

1.2 Grundbegriffe des Rechnungswesens

Die im Rechnungswesen einer Unternehmung regelmäßig erfassten Güter- und Leistungsströme bewirken eine Veränderung der Bestände, die in einem Unternehmen gehalten werden. Je nachdem, auf welcher Ebene des Rechnungswesens Bestandsänderungen hervorgerufen werden, ist zwischen den Stromgrößen des „Externen“ und des „Internen Rechnungswesens“ zu unterscheiden.

Stromgrößen des „Externen Rechnungswesens“ sind:

- Auszahlung,
- Einzahlung,
- Ausgabe,
- Einnahme,
- Aufwand und
- Ertrag.

Stromgrößen des „Internen Rechnungswesens“ sind

- Kosten und
- Leistung (Betriebsertrag).

Ferner wird zwischen dem pagatorischen und dem wertmäßigen Kostenbegriff unterschieden. Die pagatorischen Kosten umfassen die Kosten, denen entsprechende Auszahlungen gegenüberstehen. Der wertmäßige Kostenbegriff umfasst den Wert sämtlicher für die betriebliche Leistungserstellung und -verwertung eingesetzten Ressourcen einschließlich der kalkulatorischen Kosten. Den kalkulatorischen Kosten steht entweder kein Aufwand oder aber ein Aufwand in anderer Höhe gegenüber.

Die folgende Darstellung gibt Ihnen einen Überblick über die verschiedenen Rechnungsebenen und Rechnungsgrößen einschließlich der aus Zufluss und Abfluss resultierenden Bestandsveränderungen:

Stromgrößen und Bestandsgrößen des Rechnungswesens			
Ebenen des Rechnungswesens	Stromgrößen	Bestandsgrößen	
Liquiditäts-/Finanz- und Investitionsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einzahlungen ▪ Auszahlungen 	Zahlungsmittelbestand	Zahlungswirksamer Bereich (Liquidität) der pagatorischen Rechnung
Finanzierungsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einnahmen ▪ Ausgaben 	Geldvermögen	
Vermögens- und Erfolgsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Erträge ▪ Aufwendungen 	Gesamtvermögen	erfolgswirksamer Bereich der pagatorischen Rechnung
Kosten- und Leistungsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Leistungen ▪ Kosten 	betriebsnotwendiges Vermögen	erfolgswirksamer Bereich der wertmäßigen Rechnung

Tab. 2: Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens

1.2.1 Stromgrößen

Im alltäglichen Sprachgebrauch werden häufig ökonomische Grundbegriffe wie Auszahlung, Ausgaben, Kosten und Aufwand recht willkürlich und auch synonym benutzt. Dies führt dann zu Irritationen und Fehleinschätzungen. Daher werden die folgenden acht Stromgrößen zunächst definiert:

Stromgrößen	Definition
Einzahlungen	Zugänge an liquiden Mitteln (Bargeld und Sichtguthaben) einer Periode.
Auszahlungen	Abgänge von liquiden Mitteln (Bargeld und Sichtguthaben) einer Periode.
Einnahmen	Zunahme des Geldvermögens. Unter Einnahmen versteht man den Wert aller veräußerten Güter und Dienstleistungen einer Periode.
Ausgaben	Abnahme des Geldvermögens. Unter Ausgaben versteht man den Wert aller zugegangenen Güter und Dienstleistungen einer Periode (zum Beschaffungswert).
Erträge	Wert aller erstellten Güter und Dienstleistungen einer Periode.

Stromgrößen	Definition
Aufwendungen	Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen einer Periode, die gemäß gesetzlicher Bestimmungen in der Finanzbuchhaltung verrechnet werden dürfen.
Leistungen	Wert aller erstellten Güter und Dienstleistungen einer Periode im Rahmen der „eigentlichen“ (typischen) betrieblichen Tätigkeit.
Kosten	Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen einer Periode für die Erstellung der „eigentlichen“ (typischen) betrieblichen Leistungen.

Tab. 3: Abgrenzung der Stromgrößen

Die Stromgrößen bilden im Gegensatz zu den Bestandsgrößen wirtschaftliche Veränderungen, d. h. Wertbewegungen ab. Stromgrößen sind also zeitraumbezogen.

1.2.2 Bestandsgrößen

Bestandsgrößen sind stichtagsbezogene Wertgrößen, die in der Bilanz auftreten. Dazu zählen Vermögen, Schulden und Eigenkapital. Den Zusammenhang zwischen verschiedenen Bestandsgrößen zeigt die folgende Übersicht:

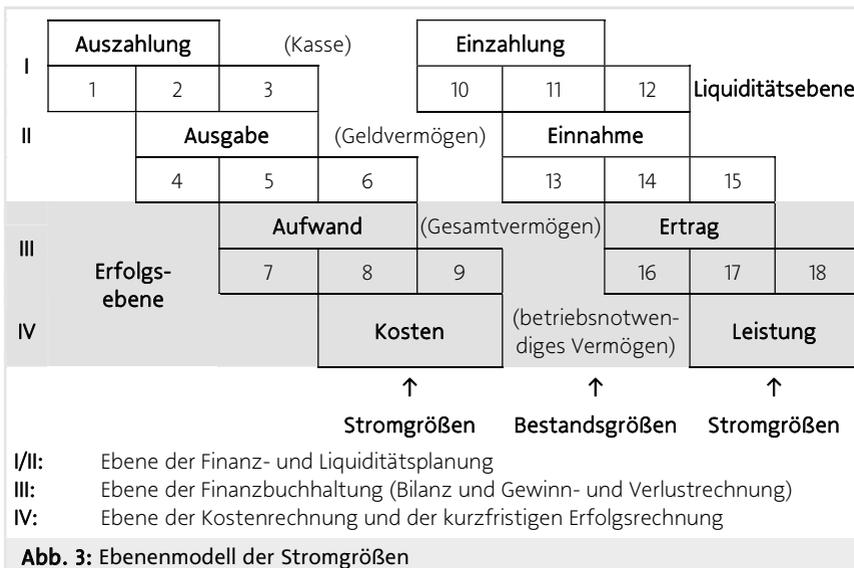
Ebene	Bestandsgröße	Inhalt der Bestandsgröße
Liquiditäts-, Finanz- und Investitionsrechnung	Zahlungsmittelbestand	Bargeld (Kasse) + Sichtguthaben = Zahlungsmittelbestand
Finanzierungsrechnung	Geldvermögen	Zahlungsmittelbestand + Forderungen - Verbindlichkeiten = Geldvermögen
Vermögens- und Erfolgsrechnung	Gesamtvermögen	Geldvermögen + Sachvermögen = Gesamtvermögen

Ebene	Bestandsgröße	Inhalt der Bestandsgröße
Kosten- und Leistungsrechnung	betriebsnotwendiges Vermögen	Gesamtvermögen - nicht betriebsnotwendiges Vermögen + bilanziell nicht aktivierungsfähiges kalkulatorisches Vermögen +/- Bewertungsunterschiede = betriebsnotwendiges Vermögen

Tab. 4: Abgrenzung der Bestandsgrößen

1.2.3 Abgrenzungen zwischen den verschiedenen Stromgrößen

Das folgende Ebenenmodell hilft Ihnen dabei, die einzelnen Stromgrößen gegeneinander abzugrenzen. Dabei stehen zwischen den unmittelbar aufeinander folgenden Größen jeweils drei Ziffern, von denen jede Ziffer für ein mögliches Abgrenzungsproblem steht. Im Anschluss an die Abbildung werden die einzelnen Ziffern erläutert. Zudem finden Sie jeweils Beispiele, welche die Erläuterungen veranschaulichen.



Erläuterungen und Beispiele zu den einzelnen Abgrenzungen:

1. Auszahlung, aber keine Ausgabe
 - Tilgung eines Darlehens aus einer früheren Periode
 - Gewährung eines Mitarbeiterdarlehens
 - Anzahlung einer bestellten Maschine
 - Bezahlung einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen
2. Auszahlung, die gleichzeitig eine Ausgabe ist
 - Barkauf von Waren
 - Privatentnahme von Bargeld
3. Ausgabe, aber keine Auszahlung
 - Kauf von Waren auf Ziel
4. Ausgabe, aber kein Aufwand
 - Kauf von Material, das erst in einer späteren Periode verbraucht wird
 - Kauf einer Maschine und Ansatz in der Fibu zu Anschaffungskosten
5. Ausgabe, die gleichzeitig ein Aufwand ist
 - Kauf von Materialien und Verbrauch in der gleichen Periode
6. Aufwand, aber keine Ausgabe
 - Verbrauch von Lagermaterial, das in einer früheren Periode angeschafft wurde
 - Buchung der jährlichen Abschreibung einer Maschine
 - Bildung einer Rückstellung
7. Aufwand, aber keine Kosten
 - neutraler Aufwand (z. B. eine Spende)
8. Aufwand, der gleich Kosten ist
 - Personalaufwand, Materialaufwand, Energiekosten
9. Kosten, aber kein Aufwand
 - Zusatzkosten (z. B. kalkulatorischer Unternehmerlohn)
10. Einzahlung, aber keine Einnahme
 - Aufnahme eines Darlehens
 - Kundenanzahlung
 - Kunde bezahlt eine Rechnung aus der vergangenen Periode
11. Einzahlung, die gleichzeitig eine Einnahme ist
 - Barverkauf von Waren

12. Einnahme, aber keine Einzahlung
 - Verkauf von Waren auf Ziel
13. Einnahmen, aber kein Ertrag
 - Verkauf eines PKWs zum Buchwert
 - fertige Erzeugnisse werden zum Buchwert verkauft
14. Einnahme, die gleichzeitig ein Ertrag ist
 - Verkauf von Fertigerzeugnissen, die in der gleichen Periode hergestellt wurden
 - Entstehung eines Zinsanspruchs gegenüber einem Kreditnehmer
15. Ertrag, aber keine Einnahme
 - Erstellen von Produkten, die in einer späteren Periode verkauft werden (Produktion auf Lager)
 - aktivierte Eigenleistungen (z. B. selbst erstellte Maschine)
16. Ertrag, aber keine Leistung
 - Ertrag aus Wertpapierverkäufen eines Produktionsbetriebs
17. Ertrag und gleichzeitig Leistung
 - Produktion von Fertigerzeugnissen
 - Umsatzerlöse
 - Andere aktivierte Eigenleistungen
18. Leistung, die keinen Ertrag darstellt
 - Andersleistungen, z. B. Bestandsbewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen, deren Wert über den handelsrechtlichen Herstellungskosten liegt
 - kostenlose Musterteile für Kunden

1.3 Grundsätzliches zur Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung als ein Teilgebiet des internen Rechnungswesens ist eine fortlaufend durchgeführte Rechnung, die kurzfristigen Charakter hat. Zum besseren Verständnis der KLR werden zunächst die verschiedenen kostenrechnerischen Grundbegriffe erläutert.

1.3.1 Wie kann man die Kosten- und Leistungsrechnung aufteilen?

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) lässt sich aufteilen in:

Aufteilung der Kosten- und Leistungsrechnung	
Kostenrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dokumentation der entstandenen Kosten ▪ Verbrauchsseite des Produktionsprozesses
Leistungsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dokumentation <ul style="list-style-type: none"> - der Absatzleistungen, die durch Umsatzerlöse entstehen, - der innerbetrieblichen Leistungen mit den aktivierten Eigenleistungen, - der Lagerleistungen bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen, die noch nicht verkauft wurden.
Erfolgsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Verknüpfung von Kosten- und Leistungsrechnung durch Gegenüberstellung von Leistungen und Kosten einer Periode bzw. einzelner Produkte, Produktgruppen oder Unternehmensbereichen.

Tab. 5: Aufteilung der Kosten- und Leistungsrechnung

1.3.2 Was sind eigentlich Kosten?

Kosten sind der bewertete Verbrauch von Gütern, Dienstleistungen und Abgaben in einer Abrechnungsperiode zur betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung sowie zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft. Die Bewertung erfolgt im Allgemeinen kalkulatorisch.

Häufig erfolgt eine Trennung nach:

- Grundkosten,
- Zusatzkosten und
- Anderskosten.

Beim Kostenbegriff unterscheidet man weiter zwischen dem **pagatorischen** und dem **wertmäßigen** Kostenbegriff.

Beim **pagatorischen Kostenbegriff** werden zur Bewertung von Güterverbräuchen, nur die bei der Beschaffung angefallenen Entgelte (Anschaffungsauszahl-

lungen) berücksichtigt. Die pagatorischen Kosten stimmen nach Art und Höhe mit den Aufwendungen der Finanzbuchhaltung überein.

Beim **wertmäßigen Kostenbegriff** sind im Gegensatz zum pagatorischen Wertansatz auch andere Wertansätze als die der Anschaffungspreise möglich. So können beispielsweise auch Wiederbeschaffungs- oder Tagespreise, Plan-, Durchschnitts- oder Schätzpreise in die Bewertung eingehen. Das bedeutet, dass der wertmäßige Kostenbegriff auch Kostenanteile enthält, denen keine Aufwendungen (Zusatzkosten) oder Aufwendungen in anderer Höhe (Anderskosten) gegenüberstehen. Somit steht beim wertmäßigen Kostenbegriff der leistungsbezogene Güterverbrauch im Vordergrund und die Geldgröße stellt lediglich einen Wertmaßstab dafür dar.

1.3.3 Was sind die vier Merkmale des wertmäßigen Kostenbegriffs?

Die folgende Aufzählung beschreibt die vier Merkmale des wertmäßigen Kostenbegriffs:

- **Güterverbrauch:** Es muss ein mengenmäßiger Güterverbrauch (Verzehr) an Materialien und Dienstleistungen vorliegen. Beispielsweise führt der Einkauf von Rohstoffen nicht zu Materialkosten, sondern erst der Materialverbrauch.
- **Leistungsbezogenheit:** Der Verzehr muss im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung bzw. der Betriebsbereitschaft stattfinden. Beispielsweise stellt eine Spende an „Ärzte ohne Grenzen“ keine Kosten dar, sondern nur einen Aufwand.
- **Bewertung:** Der Verzehr muss in Geldeinheiten bewertet werden, wobei unterschiedliche Wertansätze möglich sind.
- **Periodisierung:** Der Verzehr muss innerhalb einer Abrechnungsperiode liegen.

1.3.4 Wie unterscheiden sich die Aufwendungen von den Kosten?

Die Begriffe „Aufwendungen“ und „Kosten“ sind nicht immer identisch. **Aufwendungen** lassen sich zusätzlich unterteilen in betriebliche Aufwendungen, die sogenannten **Zweckaufwendungen**, die **Kostencharakter** haben und direkt

aus der Finanzbuchhaltung übernommen werden, und die **neutralen Aufwendungen**, die sich aus

- betriebsfremden,
- periodenfremden,
- außerordentlichen und
- bewertungsbedingten Aufwendungen

zusammensetzen.

Neutrale Aufwendungen werden in der **Kostenrechnung** jedoch **nicht berücksichtigt**, da sie nicht betrieblich bedingt sind.

Die **neutralen (unternehmensbezogenen) Aufwendungen** betreffen das Unternehmen insgesamt. Sie entstehen nicht im Zusammenhang mit der geplanten Leistungserstellung und -verwertung und dürfen daher nicht in die Kosten- und Leistungsrechnung übernommen werden. Sie sind als neutrale Aufwendungen von den betrieblichen Aufwendungen abzugrenzen. Die folgende Abbildung verdeutlicht die Abgrenzung zwischen Zweckaufwand und neutralem Aufwand.

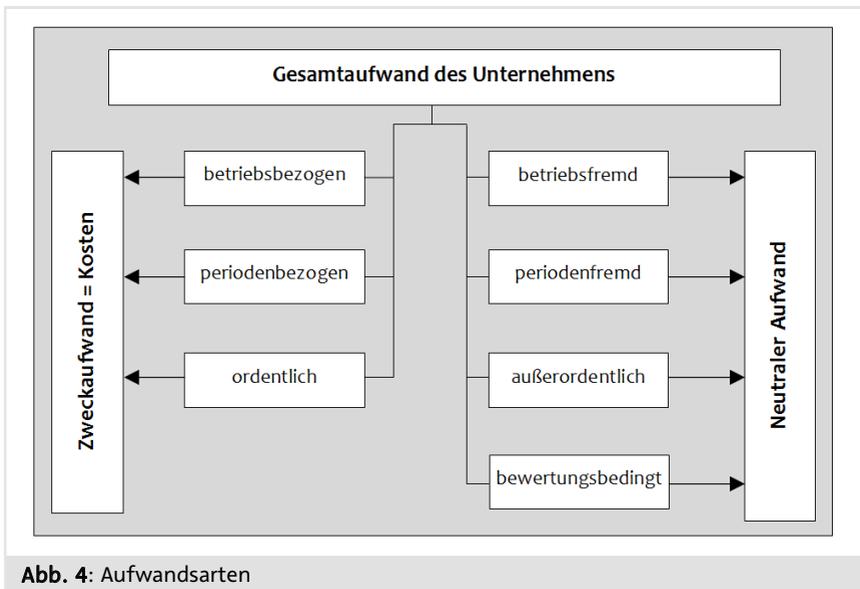


Abb. 4: Aufwandsarten

Die Kostenrechnung wird durch **kalkulatorische Kosten** ergänzt. Es handelt sich dabei zum einen um **Anderskosten**, die in unterschiedlicher Höhe in der Finanzbuchhaltung und der Kostenrechnung verrechnet werden, und zum anderen um **Zusatzkosten**, denen in der Finanzbuchhaltung kein Aufwand gegenübergestellt werden kann. Zu den Zusatzkosten zählt z. B. der kalkulatorische Unternehmerlohn.

Die folgende Übersicht zeigt den Unterschied zwischen

- Aufwand (Finanzbuchhaltung) und
- Kosten (Kostenrechnung).

Gesamtaufwand aus der Finanzbuchhaltung			
neutraler Aufwand	Zweckaufwand (= pagatorische Kosten)		
	als Kosten verrechenbar	nicht in dieser Höhe als Kosten verrechenbar	
	Grundkosten	Anderskosten	Zusatzkosten
		kalkulatorische Kosten	
	Gesamtkosten (= wertmäßige Kosten)		

Abb. 5: Abgrenzung von Aufwand und Kosten

Wie man anhand der obigen Abbildung gut erkennen kann, lassen sich die Kosten aus der Finanzbuchhaltung ableiten, indem vom Gesamtaufwand der neutrale Aufwand abgezogen wird. So erhält man den Zweckaufwand, der zugleich die pagatorischen Kosten darstellt. Die Grundkosten sowie die verrechneten kalkulatorischen Kosten (Anderskosten = anders bewertete Aufwandsposten und Zusatzkosten = aufwandslose Kosten) stellen die wertmäßigen Gesamtkosten dar.

In der folgenden Tabelle werden die Begrifflichkeiten näher erklärt:

Beispiele für die Abgrenzungen zwischen Aufwand und Kosten			
Begriff		Definition	Beispiele
Aufwand, keine Kosten	neutraler Aufwand	periodenfremder Aufwand	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sonderabschreibungen, Prozesskosten für einen aus dem Vorjahr abgeschlossenen Prozess
		außerordentlicher Aufwand	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Verkauf einer Maschine unter Buchwert
		betriebsfremder Aufwand	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Spenden, Verluste aus dem Verkauf von Wertpapieren
		bewertungsbedingter Aufwand	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Güterverbrauch wird im externen und internen Rechnungswesen unterschiedlich bewertet, z. B. Abschreibungen
Aufwand und gleich- zeitig Kosten	Grund- kosten	Diese Kosten werden den Zweckaufwendungen der Buchhaltung unverändert entnommen und stellen aufwandsgleiche Kosten dar, da ihnen Aufwand in gleicher Höhe gegenübersteht.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Verbrauch von Rohstoffen ▪ Lohn- und Gehaltszahlung ▪ Versicherungsbeiträge
	Anders- kosten	Diese Kosten sind aufwandsungleiche Kosten, da ihnen in der Finanzbuchhaltung der Aufwand in anderer Höhe als in der Kostenrechnung gegenübersteht.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ kalk. Abschreibungen ▪ kalk. Fremdkapitalzinsen ▪ kalk. Wagnisse
Kosten, kein Aufwand	Zusatz- kosten	Diesen Kosten steht kein Aufwand in der Finanzbuchhaltung gegenüber, man bezeichnet sie daher auch als aufwandslose Kosten. Sie werden in der Finanzbuchhaltung nicht erfasst, da mit Ihnen keine Geldausgaben verbunden sind.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ kalk. Unternehmerlohn ▪ kalk. Miete ▪ kalk. Eigenkapitalzinsen

Tab. 6: Beispiele für die Abgrenzung von Aufwand und Kosten

1.3.5 Was versteht man unter Leistungen?

Das mengenmäßig und wertmäßig ausgedrückte Ergebnis des betrieblichen Erstellungs- und Verwertungsprozesses ist die **Leistung**.

Bei den **betrieblichen Leistungen** unterscheidet man,

- die Leistungen für den Markt und
- die Leistungen für den (eigenen) Betrieb.

Die **Marktleistungen** können nochmals differenziert werden in:

- **Lagerleistungen** (für den Absatzmarkt bestimmte Leistungen, die noch nicht verkauft wurden) und
- **verkauften Leistungen** (für den Absatzmarkt bestimmte Leistungen, die bereits verkauft wurden).

Die **Betriebsleistungen** werden unterteilt in,

- **Eigenleistungen** (z. B. selbst erstellte Maschinen) und
- **innerbetriebliche Leistungen** (Leistungen, die in der Periode erzeugt und verbraucht, aber nicht aktiviert wurden, wie Kostenstellenleistungen, zu denen beispielsweise Reparaturleistungen u. ä. gehören, oder selbst erzeugter Strom).

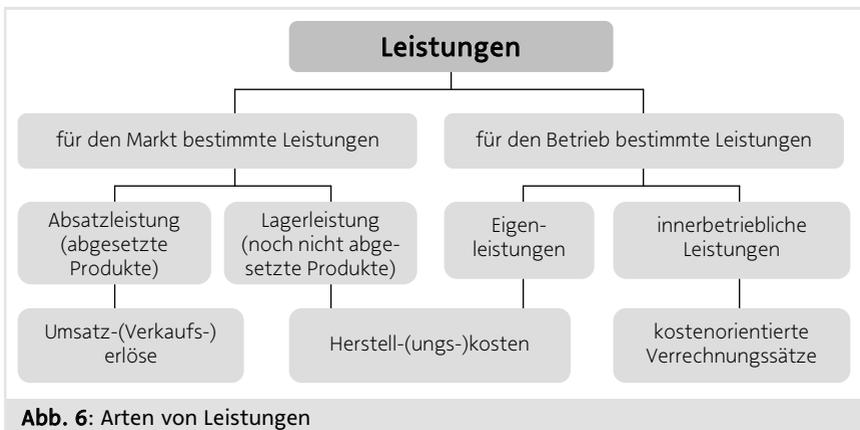


Abb. 6: Arten von Leistungen

Die Leistungen lassen sich ebenso wie die Kosten aus der Finanzbuchhaltung ableiten, denn prinzipiell stehen Ertrag und Leistung in derselben Beziehung zueinander wie Aufwand und Kosten. Wenn man vom Gesamtertrag die neutralen Erträge abzieht, erhält man den Zweckertrag. Der Zweckertrag geht als Grundleistung ergänzt um die kalkulatorischen Leistungen (Anders- und Zusatzleistung) in die Leistungsrechnung ein.

Die Unterschiede zwischen Erträgen (Finanzbuchhaltung) und Leistungen (Kostenrechnung) resultieren z. B. daraus, dass die unfertigen und fertigen Erzeugnisse in der Finanzbuchhaltung aufgrund von Wahlrechten niedriger oder höher bewertet werden als in der Kostenrechnung.

Weiterhin zählen die Zusatzleistungen wie z. B. (noch) nicht vermarktungsfähige Leistungen im Bereich Entwicklung oder die unentgeltliche Abgabe von Musterteilen zu den Leistungen.

In der Praxis können kalkulatorische Leistungen mit Ausnahme der Bestandsbewertung aber meist vernachlässigt werden, sodass man die Leistung nach folgendem Schema berechnen kann:

Schema Leistungsberechnung	
Erträge aus der Finanzbuchhaltung	
- neutrale Erträge (dies sind Erträge, die nicht aus dem eigentlichen betrieblichen Prozess der Abrechnungsperiode hervorgehen)	
= Leistungen der Kostenrechnung	

Tab. 7: Ermittlung der Leistung

Die folgende Übersicht zeigt die Abgrenzung zwischen Ertrag und Leistung.

Erträge aus der Finanzbuchhaltung		
neutraler Ertrag	Zweckertrag	
	als Grundleistung verrechneter Ertrag	nicht als Grundleistung verrechneter Ertrag
Grundleistung	Andersleistung	Zusatzleistung
	kalkulatorische Leistungen	
	Gesamtleistungen	

Abb. 7: Abgrenzung von Ertrag und Leistung

In der folgenden Tabelle werden die Begrifflichkeiten näher erklärt:

Beispiele für die Abgrenzung zwischen Ertrag und Leistung			
Begriff		Definition	Beispiele
Ertrag, keine Leistung	neutraler Ertrag	betriebsfremder Ertrag	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Schenkungen, Subventionen, Mieterträge, Kursgewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren
		außerordentlicher Ertrag	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Verkauf einer Maschine über Buchwert
		periodenfremder Ertrag	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Auflösung von nicht in Anspruch genommenen Rückstellungen
		bewertungsbedingter neutraler Ertrag (Differenzen zwischen pagatorischen und kalkulatorischen Wertansätzen)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ unterschiedliche Bewertung der eigengefertigten Vorräte und Anlagen
Ertrag und gleich- zeitig Leistung	Grundleistung	Diese Leistungen werden den Zweckerträgen der Buchhaltung unverändert entnommen, da ihnen Erträge in gleicher Höhe gegenüberstehen.	Verkauf von Erzeugnissen, die in derselben Periode erstellt wurden, Umsatzerlöse, Bestandserhöhung an unfertigen und fertigen Erzeugnissen, aktivierte Eigenleistungen.
	Andersleistung	Diesen Leistungen stehen Erträge in der Finanzbuchhaltung in anderer Höhe als in der Kostenrechnung gegenüber.	Zuschreibungen auf Produktionsfaktoren bis zu ihrem Marktwert, der über den Anschaffungs-/Herstellungskosten liegt
Leistung, kein Ertrag	Zusatzleistung	Diesen Leistungen stehen keine Erträge in der Finanzbuchhaltung gegenüber.	unentgeltliche Abgabe von Erzeugnissen oder Dienstleistungen, selbst geschaffene Patente (falls in der Fibu nicht aktiviert)

Tab. 8: Beispiele für die Abgrenzung von Ertrag und Leistung

1.3.6 Die Brücke von der Finanzbuchhaltung zur Kostenrechnung

Die Finanzbuchhaltung im Rechnungskreis I liefert die Grunddaten für die Kostenrechnung. In einer Abgrenzungsrechnung werden alle neutralen Aufwendungen und Erträge nicht in die Kostenrechnung überführt. Es gehen die betrieblichen Aufwendungen (Zweckaufwendungen) als Grundkosten und die Betriebserträge

(Zweckerträge) als Grundleistungen in die Kosten- und Leistungsrechnung ein. Ferner werden in den betriebsbezogenen Abgrenzungen kostenrechnerische Korrekturen für „kalkulatorische Kosten“, insbesondere für kalkulatorische Abschreibungen, Zinsen, Unternehmerlohn, Miete und Wagnisse, vorgenommen.

Von der Aufwands- zur Kostenrechnung	
Aufwand der Periode	
- betriebsfremder Aufwand - außerordentlicher Aufwand - periodenfremder Aufwand	neutraler Aufwand
- bilanzielle Abschreibungen - Fremdkapitalzinsen (aus der Fibu)	Andersaufwand
+ kalkulatorische Abschreibungen + kalkulatorische Zinsen (Fremdkapital) + kalkulatorische Wagnisse	Anderskosten
+ kalkulatorische Zinsen (Eigenkapital) + kalkulatorischer Unternehmerlohn + kalkulatorische Miete	Zusatzkosten
= Kosten der Periode	

Tab. 9: Die Brücke von der Aufwands- zur Kostenrechnung

1.3.7 Gesamtergebnis und Betriebsergebnis

Das **Betriebsergebnis** im Sinne des internen Rechnungswesens stellt die Differenz zwischen den Leistungen (Erlösen) und Kosten einer Periode dar. Man spricht auch vom sogenannten kalkulatorischen Ergebnis. Im Gegensatz zum Betriebsergebnis stellt das **Gesamtergebnis** den Jahreserfolg der Gewinn- und Verlustrechnung, als Teilgebiet des externen Rechnungswesens, dar. Das Gesamtergebnis berücksichtigt die neutralen Erträge und neutralen Aufwendungen, d. h. das Betriebsergebnis und das neutrale Ergebnis zusammen bilden das Gesamtergebnis.

Wie berechnet man das **Gesamtergebnis**?

$$\text{Erträge} - \text{Aufwendungen} = \text{Gesamtergebnis (Gewinn oder Verlust)}$$

Wie berechnet man das **Betriebsergebnis**?

$$\text{Leistungen} - \text{Kosten} = \text{Betriebsergebnis (Betriebsgewinn oder -verlust)}$$

Zwischen den beiden Ergebnissen bestehen folgende Zusammenhänge:

Ermittlung des Betriebs- und Unternehmensergebnisses	
	Umsatzerlöse
+/-	Bestandserhöhungen/Bestandsminderungen der unfertigen und fertigen Erzeugnisse
+	andere aktivierte Eigenleistungen
=	Gesamtleistung
-	Gesamtkosten
=	Betriebsergebnis
+	neutrale Erträge
-	neutrale Aufwendungen
+	kalkulatorische Kosten
-	nicht als Kosten verrechneter Zweckaufwand
=	Gesamtergebnis

Neutrales Ergebnis =
Abstimmungsdifferenz
zwischen Fibu und KLR

Tab. 10: Ermittlung des Betriebs- und Gesamtergebnisses

1.3.8 Abstimmung der Kosten- und Leistungsrechnung mit der Finanzbuchhaltung (Fibu)

Die Abgrenzungsrechnung ist das Bindeglied zwischen der Finanzbuchhaltung (Fibu) und der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR). Sie wird mithilfe einer **Ergebnistabelle** durchgeführt. Die Kosten werden in vier Schritten erfasst:

- Übernahme der **aufwandsgleichen Kosten** (Grundkosten).
- Aussonderung der **neutralen Aufwendungen** aus der Fibu.
- **Aufwandsgleiche Kosten** (Anderskosten) werden im Wert verändert, sodass sie für die Kostenrechnung benutzt werden können.
- Die in der Fibu nicht erfassten Zusatzkosten werden hinzugefügt.

Die Ergebnistabelle weist im linken Teil — Rechnungskreis I — die Erfolgsrechnung mit dem Gesamtergebnis aus. Der rechte Teil der Tabelle — der Rechnungskreis II — beinhaltet das neutrale Ergebnis und das Betriebsergebnis.

Rechnungskreis I		Rechnungskreis II					
Gesamtergebnisrechnung		Abgrenzungsrechnung				Betriebsergebnisrechnung	
Aufwands- und Ertragsarten		unternehmensbezogene Abgrenzung		kostenrechnerische Korrekturen		Kosten- und Leistungsarten	
Aufwendungen	Erträge	neutrale Aufwendungen	neutrale Erträge	betriebl. Aufwendungen	verrechnete Kosten	Kosten	Leistungen
-	+	-	+	-	+	-	+
Gesamtergebnis =		Neutrales Ergebnis +				Betriebsergebnis	
Gesamtergebnis im Rechnungskreis I		Gesamtergebnis im Rechnungskreis II					

Tab. 11: Aufbau der Ergebnistabelle für die Abgrenzungsrechnung³

Die neutralen Aufwendungen und Erträge aus der Fibu werden in der Spalte **unternehmensbezogene Abgrenzung** eingetragen. In der Spalte **kostenrechnerische Korrekturen** werden die korrekturbedürftigen (aufwandsungleichen) Anderskosten aus der Fibu den für die KLR ermittelten Kosten gegenübergestellt sowie die (aufwandslosen) Zusatzkosten eingetragen.

In die Spalte Betriebsergebnisrechnung werden die Aufwendungen und Erträge übernommen, die den Grundkosten und den Leistungen entsprechen. Außerdem werden neben den Zusatzkosten die kalkulatorischen Anderskosten übernommen und erfolgswirksam in der Spalte kostenrechnerische Korrekturen verrechnet.⁴

Beispiel: Abgrenzungsrechnung



Im Folgenden sehen Sie in einer statisch-tabellarischen Form beispielhaft eine Abgrenzungsrechnung.

³ Steger, J.: Kosten- und Leistungsrechnung, 2010, S. 61.

⁴ Gsänger, U. und Seeba, M.: Kosten- und Leistungsrechnung, 2015, S. 19.

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Gesamtergebnisrechnung			Abgrenzungsrechnung				Betriebsergebnisrechnung	
Konten	Aufwands- und Ertragsarten in T€		unternehmensbezogene Abgrenzung in T€		kostenrechnerische Korrekturen in T€		Kosten- und Leistungsarten in T€	
	Aufwendungen	Erträge	neutrale Aufw.	neutrale Erträge	betriebl. Aufw.	verrechn. Kosten	Kosten	Leistungen
Umsatzerlöse		5.000						5.000
Bestandserhöhung fert. u. unfert. Erz.		280						280
Sonst. betriebl. Erträge		450						450
Zinserträge		20		20				
Mieterträge		250		250				
Erträge aus der Auflös. von Rückstellungen		190		190				
Aufw. für RHB-Stoffe	1.000						1.000	
Personalaufwand	2.000						2.000	
Abschreib. auf SAV	650				650	720	720	
Sonst. betriebl. Aufw.	470						470	
Zinsaufw.	320				320	410	410	
Abschreib. auf Wertpapiere des UV	65		65					
Kalk. Unternehmerlohn						130	130	
Summe	4.505	6.190	65	460	970	1.260	4.730	5.730
Ergebnis	+1.685		+395		+290		+1.000	
	6.190	6.190	460	460	1.260	1.260	5.730	5.730
	Gesamtergebnis = 1.685 T€ (Gewinn)		Neutrales Ergebnis = 685 T€ (Gewinn)			Betriebsergebnis = 1.000 T€ (Gewinn)		
	Gesamtergebnis im Rechnungskreis I = 1.685 T€				Gesamtergebnis im Rechnungskreis II = 1.685 T€			

Tab. 12: Beispiel für die Ermittlung des Betriebsergebnisses, des Gesamtergebnisses und des neutralen Ergebnisses