

MANAGEMENT-INFO

EIN SERVICE FÜR KLIENTEN UND INTERESSENTEN



GRUNDPRINZIPIEN DER KOSTENRECHNUNG

Die **Kostenrechnung** ist auch in Zeiten der Digitalisierung und anderer wirtschaftlicher Umbrüche eines der wesentlichsten Instrumente unternehmerischen Handelns, da sie die **Grundlagen** für zahlreiche betriebliche **Entscheidungen** und **Kalkulationen** liefert.

Typischerweise ist die Kostenrechnung maßgebend für die **Preisbildung**, die kalkulatorische Ergebnisermittlung, die Optimierung des betrieblichen Leistungsprogrammes sowie die **Kontrolle der Wirtschaftlichkeit** innerhalb des Unternehmens bzw. des Konzerns. Die insgesamt **steigende Komplexität** der Wirtschaft und die **erhöhte Dynamik** der Umwelt tragen dazu bei, dass die Anforderungen

an die Kostenrechnungssysteme im Unternehmen laufend steigen (und die Systeme laufend angepasst werden müssen). So erfordert die höher werdende **Komplexität der Wirtschaftsbeziehungen** und der unternehmerischen Leistungserstellung eine dementsprechend **erhöhte Leistungsfähigkeit** und Genauigkeit der Kostenrechnung, damit die wirtschaftlichen Sachverhalte im Unternehmen hinreichend genau abgebildet werden können.

Mit der Kostenrechnung eng verbunden ist der Begriff des **Kosten- und Erlösmanagements** (alternativ auch als **Kostenpolitik** bezeichnet). Gemeint sind damit Maßnahmen zur Beeinflussung und Gestaltung der Kosten zur **Verbesserung**

INHALT AUSGABE NR. 62

- » Grundprinzipien der Kostenrechnung
- » Die Deckungsbeitragsrechnung für die Unternehmensplanung und -steuerung

GRUNDPRINZIPIEN DER KOSTENRECHNUNG

(FORTSETZUNG VON SEITE 1)

der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung im Unternehmen. Konkret sollen dabei rechtzeitig Kosten in Bezug auf das **Kostenniveau**, die **Kostenstruktur** sowie den **Kostenverlauf** beeinflusst werden. Das Kostenniveau kann etwa durch Lieferantenpolitik, Outsourcing, Qualitätsmanagement oder Rationalisierung gesteuert werden. Bei der Kostenstruktur sind wiederum die relative Höhe von variablen und fixen Kosten bzw. von Einzel- und Gemeinkosten entscheidend und durch Schlagworte wie **Kapazitätsauslastung** oder Fremdbezug steuerbar. Beim Thema Kostenverlauf gilt es schließlich, progressive Kostenverläufe möglichst zu vermeiden. Dies kann beispielsweise durch **Reduktion von Komplexität** oder durch die Verwendung von Gleichteilen gelingen. Im Rahmen des **proaktiven Kostenmanagements** soll möglichst früh auf die Ursache von Kosten eingewirkt werden, wobei sich die Ansatzpunkte für das Kostenmanagement in den Produkten, Prozessen und Ressourcen des Unternehmens finden.

DER KOSTENBEGRIFF

Kosten entstehen durch den bewerteten **Einsatz von Produktionsfaktoren** (z.B. Material, Personal etc.) zur Erstellung von Sach- und Dienstleistungen. Sie ergeben sich in der Regel aus dem **Produkt** aus **Einsatzmenge und Preis** eines Produktionsfaktors. Der Kosten(rechnungs)begriff kann auch nach dem **Zeitbezug** und nach dem **Sachumfang** unterschieden werden. Der Zeitbezug umfasst **Istkosten-, Normalkosten- und Plankosten-Rechnungssysteme** und bezieht sich demnach entweder auf Istkosten der abgelaufenen Periode, Durchschnittskosten der vergangenen Periode oder Plankosten der künftigen Periode. Der später näher dargestellte **Sachumfang** unterscheidet nach **Art und Ausmaß** der Zurechnung der Kosten auf die Kostenträger und somit zwischen **Vollkostenrechnung** und **Teilkostenrechnung**. Sowohl Vollkosten- als auch Teilkostenrechnung können auf Istkosten-,

Normalkosten- oder Plankostenrechnung basieren.

Nachfolgend soll das System der betrieblichen Kosten- und Erfolgsrechnung näher dargestellt werden. Wichtige Begriffe dabei sind neben **Kostenartenrechnung** und **Kostenstellenrechnung** vor allem die **Kostenträgerrechnung**, **Vollkostenrechnung** und **Teilkostenrechnung**.

KOSTENARTENRECHNUNG, KOSTENSTELLENRECHNUNG UND KOSTENTRÄGERRECHNUNG

Die **Kostenartenrechnung** gliedert die Kostenarten nach verrechnungstechnischen Erfordernissen. Sie widmet sich der Frage, **welche Kosten insgesamt in welcher Höhe** angefallen sind. Sie steht am Anfang der Kostenrechnung und hat die **Erfassung und Gliederung** der in der Abrechnungsperiode angefallenen **Kostenarten** zum Ziel. Eine Möglichkeit der Gliederung besteht in der Zusammenfassung typischer Kostengruppen wie Personalkosten, Materialkosten, etc. oder nach der Entstehung der Kosten. Eine weitere Gliederungsmöglichkeit ist die **Trennung in variable und fixe Kostenteile**, d.h. nach der Abhängigkeit bzw. Unabhängigkeit vom **Beschäftigungsgrad**. Die Kostenartenrechnung hat dabei zum Ziel, eine möglichst exakte und vollständige Erfassung und Bewertung der im Betrieb angefallenen relevanten Kosten durchzuführen – technisch erfolgt dies mithilfe des **Betriebsüberleitungsbogens** (BÜB).

Eine **Kostenstelle** ist eine Einheit innerhalb eines Unternehmens, die **Kosten und Leistungen sammelt**. Es soll aufgezeigt werden, wo welche Kosten angefallen sind und welche Leistungen dafür erbracht wurden. Der wesentliche Gedanke der Kostenstellenrechnung ist die **Kostenkontrolle**. Durch die **Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Kosten** kann die **Wirtschaftlichkeit** der Führung der **Kostenstelle überprüft** werden und bei Wirtschaftlichkeitsabweichungen können notwendige Maßnahmen

ergriffen werden. Die zentrale Aufgabe der Kostenstellenrechnung liegt in der Vorbereitung der indirekten **Weiterverrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger**. Dafür müssen für die einzelnen Kostenstellen **Zuschlags- und Verrechnungssätze** gebildet werden (sie zeigen das Verhältnis der Gemeinkostensumme einer Kostenstelle zur entsprechenden Bezugsgröße), um die Inanspruchnahme einer Kostenstelle für einen Kostenträger zum Ausdruck bringen zu können. Mittels **Betriebsabrechnungsbogen** (BAB) wird sichergestellt, dass ein Kostenträger anteilig nur mit den Gemeinkosten jener Kostenstellen belastet wird, die an der Erstellung des jeweiligen Kostenträgers beteiligt waren.

Die **Kostenträgerrechnung** ist für die **Preiskalkulation** von besonderer Relevanz. Unter Kostenträger versteht man jene Leistungen (Produkte, Dienstleistungen), die vom Markt bezahlt werden und durch welche die angefallenen Kosten getragen werden können. **Einzelkosten** (auch direkte Kosten genannt) umfassen dabei jene Kosten, die **unmittelbar** mit der **Leistungserstellung** in Zusammenhang stehen, wie beispielsweise Fertigungslöhne und Fertigungsmaterial.

Gemeinkosten sind Kosten, die den einzelnen **Kostenträgern nur anteilmäßig** zugerechnet werden können, wie Energiekosten, Reparaturkosten, Raummieten, etc. Die Zurechnung dieser Kosten erfolgt in Form von Zuschlags- oder Verrechnungssätzen, dem sogenannten **Gemeinkostenzuschlag**. Im Rahmen der Gemeinkosten kann schließlich zwischen **echten und unechten Gemeinkosten** differenziert werden. Echte Gemeinkosten – wie die bereits genannten – können den einzelnen Kostenträgern **nur indirekt zugerechnet** werden, weil sie für mehrere oder alle Kostenträger entstanden sind (Verrechnung i.S.d. **Durchschnittsprinzips**). **Unechte Gemeinkosten** umfassen regelmäßig **Hilfs- und Betriebsstoffe** (z.B. Schrauben, Lacke, Leim oder Nägel). Wenngleich sie

GRUNDPRINZIPIEN DER KOSTENRECHNUNG

(FORTSETZUNG VON SEITE 2)

einem Kostenträger direkt als Einzelkosten (theoretisch) zugerechnet werden könnten, erfolgt dies aus Wirtschaftlichkeits- und Vereinfachungsgründen nicht – diese Hilfsstoffe stellen meist keinen erheblichen Wert dar, sodass auf eine **gesonderte Erfassung verzichtet** wird.

Nachfolgend werden die Vollkostenrechnung und die Teilkostenrechnung genauer dargestellt. Der wesentliche **Unterschied** zwischen Voll- und Teilkostenrechnung liegt darin, dass **entweder** die **gesamten** oder nur **ein Teil** der in einer Abrechnungsperiode erfassten Kosten dem Kostenträger zugerechnet werden.

VOLLKOSTENRECHNUNG

Die **Vollkostenrechnung** lastet den einzelnen Kostenträgern sämtliche durch sie verursachte Kosten an (**fixe und variable Kosten**). Konkret wird dabei versucht, alle im Unternehmen anfallenden Kosten möglichst **verursachungsgerecht** – unter Heranziehung von Kostenstellen und Verteilungsschlüsseln – auf die Kostenträger (beispielsweise eine Produktgruppe) zu verteilen. Dem Namen entsprechend umfassen die Vollkosten die **Einzelkosten** und die **Gemeinkosten**. Typischerweise beinhalten die Einzelkosten jene Kosten, welche dem Produkt direkt zurechenbar sind (z.B. Materialkosten und Fertigungslöhne). Gemeinkosten, wie etwa die Löhne der unternehmensinternen Verwaltung, können dem einzelnen Kostenträger nicht direkt zugerechnet werden, sondern nur **indirekt über eine Kostenstelle**.

Die **Vollkostenrechnung** dient vor allem der **langfristigen Kostenkalkulation**. Sie beruht auf der Grundidee, dass sämtliche Kosten, die in einem Betrieb in einer Abrechnungsperiode angefallen sind, durch die Umsatzerlöse gedeckt sein müssen. Nur wenn alle Kosten den Kostenträgern zugerechnet werden und die **Preise** der Produkte **zumindest kostendeckend** sind, ist langfristig gesehen die Existenz des Unternehmens gesichert. Mittels

Vollkostenrechnung kann also auch die **langfristige Preisuntergrenze** von Aufträgen bzw. Produkten ermittelt werden. Schließlich müssen die errechneten vollen Selbstkosten unter dem Marktpreis liegen, damit ein Unternehmen **langfristig keine Verluste** erwirtschaftet.

Sowohl in der Literatur als auch in der Praxis ist die Vollkostenrechnung nicht unumstritten und folgenden **Kritikpunkten** ausgesetzt:

- » Änderungen des Beschäftigungsgrades führen zu falschen Kostensätzen;
- » kurzfristige Preisuntergrenzen können nicht bestimmt werden;
- » die Ermittlung des Break-even-Points ist nicht möglich;
- » die Vollkostenrechnung bietet nur unzureichende Kontrolle der Wirtschaftlichkeit.

Auf den letzten Kritikpunkt bezogen besteht ein **Problem** der Vollkostenrechnung darin, dass die Verteilung der **Gemeinkosten** nicht verursachungsgerecht, sondern **pauschal** vorgenommen wird. Dies kann beispielsweise dazu führen, dass bestimmte Kostenträger übergebührend mit Gemeinkosten belastet werden und im Extremfall dadurch unwirtschaftlich werden. Das System der **Vollkostenrechnung** gilt überdies oftmals als zu **schwerfällig** (mitunter aufgrund der umfangreichen Schlüsselung fixer Kosten) für die Unterstützung bei **Unternehmensentscheidungen** bzgl. Veränderungen im Leistungsumfang oder bei der Zusammenstellung von Produkt- und Absatzportfolio.

TEILKOSTENRECHNUNG

Unter **Teilkostenrechnung** versteht sich eine leistungsabhängige, verursachungsgerechte Kostenrechnung – sie ist vor allem dadurch gekennzeichnet, dass nur die Einzelkosten den jeweiligen Kostenträgern zugerechnet werden. Die Teilkostenrechnung ist **kurzfristiger** als die

Vollkostenrechnung, wobei dieses Merkmal sowohl Vorteil als auch Nachteil sein kann. Die Teilkostenrechnung ist **sensitiver auf Beschäftigungsschwankungen** und liefert Entscheidungshilfen bei kurzfristigen Fragestellungen wie z.B. der Berechnung der **kurzfristigen Preisuntergrenze**. Ausgangspunkt für die Teilkostenrechnung ist die Zerlegung der Kosten in **beschäftigungsunabhängige fixe Kosten** einerseits und **beschäftigungsabhängige variable Kosten** andererseits. Die beschäftigungsunabhängigen fixen Kosten umfassen jenen Teil der Gesamtkosten, der von der Leistungserstellung und vom Leistungsumfang unabhängig ist. Diese Kosten sind durch die Aufrechterhaltung der Betriebs- bzw. Leistungsbereitschaft des Unternehmens gekennzeichnet und **ändern sich bei Beschäftigungsschwankungen nicht** (beispielsweise Versicherungen, Miete, Kosten für Leasing usw.). Hingegen verändern sich beispielweise Materialverbrauch oder Fertigungslöhne als variable Kosten bei Beschäftigungsschwankungen – sie fallen nur an, wenn Leistungen auch tatsächlich erbracht werden.

Die **Teilkostenrechnung** ist grundsätzlich **wesentlich aussagekräftiger** als die Vollkostenrechnung. Die **Vorteile** der Teilkostenrechnung stellen sich u.A. wie folgt dar:

- » Ermittlung der Deckungsbeiträge zur Abdeckung der Fixkosten (siehe dazu den anderen Beitrag in dieser Ausgabe);
- » Ermittlung von Opportunitätskosten;
- » Verbesserung der Kontrolle von Verantwortungsträgern;
- » Erleichterung des Soll-Ist Vergleichs durch gesonderte Erfassung der Fixkosten.

DIE DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG FÜR DIE UNTERNEHMENSPLANUNG UND -STEUERUNG

Allgemein betrachtet bezieht die **Deckungsbeitragsrechnung** neben der **Kostenseite** auch die **Erlösseite** in die Berechnung mit ein. Die Deckungsbeitragsrechnung setzt die **Trennung** der betrieblichen Kosten in **Fixkosten und variable Kosten voraus** und geht überdies davon aus, dass die variablen Kosten proportional zum Produktwert bzw. zur Produktmenge verlaufen. Dies stellt auch – zumindest theoretisch – eine **Schwachstelle** der Deckungsbeitragsrechnung dar, da die Variabilität nicht immer linear, sondern auch progressiv oder degressiv verlaufen kann.

Die Deckungsbeitragsrechnung gilt als **Ausgangspunkt** für Instrumente wie **Break-even-Analysen**, Prioritätensteuerung, **Isodeckungsbeitragskurven**, Opportunitätskostenrechnung, Provisionssysteme usw. Bekanntermaßen bestimmt die Break-even-Analyse jenen Umsatz, bei welchem gerade Vollkostendeckung eintritt und die **Fixkosten dem Deckungsbeitrag entsprechen**. Die Kalkulation des Deckungsbeitrags kann auch zur Prioritätensteuerung herangezogen werden. Demnach richtet sich beispielsweise die **Priorität im Sortiment** nach dem **Deckungsbeitrag pro Einheit** oder nach relativen Deckungsbeiträgen pro Engpassseinheit (unter Berücksichtigung kapazitätsmäßiger Beschränkungen). Die **Isodeckungsbeitragskurve** eines Produkts zeigt schließlich jene Alternativen im Preis und bei der Absatzmenge eines Produktes auf, welche jeweils den **gleichen Deckungsbeitrag** innerhalb eines bestimmten Zeitraums ermöglichen.

EINSTUFIGE UND MEHRSTUFIGE DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG

Der grundsätzliche **Unterschied** zwischen der einstufigen und der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung besteht darin, dass bei der **einstufigen Deckungsbeitragsrechnung** die **Fixkosten** gleichsam als **ein Block** in die Betriebsergebnisrechnung



eingehen. Hingegen wird bei der **mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung** der **Fixkostenblock aufgespalten** und **stufenweise verrechnet**. Bei der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung und beim Vorliegen **mehrerer Produkte** bzw. Produktarten werden die Deckungsbeiträge je Produktart zusammengezählt (das ergibt den **Unternehmensdeckungsbeitrag**) und dann der **Fixkostenblock in Abzug gebracht**. Der sohin berechnete Periodenerfolg ist allerdings dadurch getrübt, dass sich durch die **Gleichbehandlung** sämtlicher **Fixkosten** nur eine **mangelnde Aussagekraft** in punkto genauen Gewinns pro Produktart ergibt. Für kurzfristige Entscheidungen mag diese Schwachstelle noch verkraftbar sein, jedoch weniger für **mittel- und langfristige Entscheidungen**. Die einstufige Deckungsbeitragsrechnung wird **weniger einsatzfähig**, je **höher der Anteil der Fixkosten** an den Gesamtkosten ist.

Bei der **mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung** werden die Fixkosten nach ihrer **Kostenverursachung differenziert** und nicht in einem Fixkostenblock verrechnet. Es kommt also zu einer **verantwortungs-**

gerechten Zuordnung von Kosten und Erlösen auf die jeweiligen Verursacher. Dabei ist darauf zu achten, dass die Zuordnung der Fixkosten an der jeweils untersten Stelle erfolgt, welcher sie **überschneidungsfrei zugeordnet** werden können. Grundsätzlich können die Fixkosten dabei in die Gruppen **Produktfixkosten** (z.B. Kosten für Spezialmaschinen und -werkzeuge), **Produktgruppenfixkosten** (Kosten für gemeinsam genutzte Gebäude, Maschinen und Anlagen), **Kostenstellen-** (etwa Raumkosten) bzw. **Bereichsfixkosten** (darunter versteht man Fixkosten, welche besonders für diese bestimmte Hierarchieebene anfallen) und **Unternehmensfixkosten** (z.B. Kosten des Rechnungswesens) **eingeteilt** werden. Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung ist durch die **stufenweise Verteilung der Fixkosten** gekennzeichnet. Mit ihrer Hilfe kann viel genauer festgestellt werden, inwieweit einzelne Produkte, Produktgruppen oder auch Unternehmensbereiche in der Lage sind, die ihnen unmittelbar zurechenbaren fixen Kosten zu decken (im Endeffekt zeigt sich dadurch auch die **Erfolgssituation** der entsprechenden Produkte, Produktgruppen usw.). Somit kann auch festgestellt werden und als wertvolle Entscheidungsgrundlage dienen, in welchen Bereichen die höchsten, niedrigsten oder möglicherweise auch negative Deckungsbeiträge erzielt werden. In der Planungsphase kann dadurch **ungünstigen Kostenentwicklungen gegengesteuert** werden. Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung kann schließlich nach der **zeitlichen Beeinflussbarkeit der Fixkosten** oder nach der **Auszahlungswirksamkeit der Fixkosten** erweitert und verfeinert werden.

Medieninhaber, Herausgeber und Verleger:
Klienten-Info - Klier, Krenn & Partner KG
Redaktion: H. Krenn, 1190 Wien, Döblinger Hauptstraße 56/4
Richtung: unpolitisch & unabhängig – Die Management-Info widmet sich Themen aus der Welt der Unternehmensberatung und aus dem Wirtschaftsrecht und ist speziell für Klienten von Steuer- u. Unternehmensberatungskanzleien bestimmt.
Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.
Kontakt: Klienten-Info: Tel. 01/929 15 91-0;
E-Mail: office@klienten-info.at, Internet: www.management-info.at