

**Thomas Joos-Sachse**

# **Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement**

**Grundlagen – Instrumente –  
Neue Ansätze**

**2., überarbeitete Auflage**

-

GABLER

# Inhalt

Abbildungsverzeichnis	XV
Abkürzungs- und Symbolverzeichnis	XIX
1 Grundlagen von Kostenrechnung und Kostenmanagement	1
1.1 Grundlagen des Controlling	1
1.1.1 Begriff und Entstehungsgeschichte des Controlling	1
1.1.2 Funktionale und institutionale Aspekte des Controlling	2
1.1.3 Controlling und Unternehmensführung	3
1.1.4 Dimensionen des Controlling: strategisches und operatives, zentrales und dezentrales Controlling	6
1.2 Rechnungswesen und Controlling	8
1.2.1 Instrumente des Rechnungswesens im Controlling	8
1.2.2 Kostenrechnung und Kostenmanagement im Controlling	10
2 Wesen, Aufgaben und Grundbegriffe der Kostenrechnung	13
2.1 Unterschiede zwischen Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung	13
2.2 Organisatorischer Zusammenhang zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung	15
2.2.1 Überblick	15
2.2.2 Einkreisssystem	16
2.2.3 Zweikreisssystem	16
2.2.4 Statistische Durchführung	17
2.3 Aufgaben der Kostenrechnung	18
2.3.1 Kosten und Nutzen der Kostenrechnung	18
2.3.2 Informationsversorgungsaufgaben der Kostenrechnung im Überblick	19
\ 2.3.2.1 Bestimmung von Wertansätzen für die Bilanzierung	19
\ 2.3.2.2 Kurzfristige, sachzielbezogene Ergebnisermittlung und -analyse	20
2.3.2.3 Beurteilung der Angemessenheit der Kostenhöhe (Wirtschaftlichkeitsanalyse)	20
2.3.2.4 Unterstützung der Preispolitik	22
2.3.2.5 Ermittlung relevanter Kosten und Erlöse für unternehmerische Entscheidungen	23
2.4 Begriffliche Grundlagen	24
2.4.1 Definition von Kosten	24
2.4.2 Definition von Erlös	26

2.4.3	Untergliederung von Kosten	27
2.4.3.1	Untergliederung nach Zurechenbarkeit auf betriebliche Leistungen	27
2.4.3.2	Untergliederung nach Verhalten bei Beschäftigungsänderungen	28
2.5	Teilgebiete der Kostenrechnung	31
2.6	Überblick über Systeme der Kostenrechnung	31
3	Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis	35
3.1	Kostenartenrechnung	35
3.1.1	Abgrenzung der Kostenarten	35
3.1.1.1	Sachliche Abgrenzung: Kosten und Aufwand, Erlös und Ertrag	35
3.1.1.2	Zeitliche Abgrenzung: Verteilbeträge	39
3.1.2	Kostenartengliederung und Kostenartenplan	40
3.1.3	Erfassung der Materialkosten	45
3.1.3.1	Definition und Systematisierung der Materialkosten	45
3.1.3.2	Ermittlung der Materialverbrauchsmengen	45
3.1.3.3	Bewertung der Verbrauchsmengen	50
3.1.4	Erfassung der Personalkosten	53
3.1.4.1	Definition und Systematisierung der Personalkosten	53
3.1.4.2	Berechnung und kostenrechnerische Einstufung der Personalkosten	55
3.1.4.3	Ausweis und zeitliche Abgrenzung der Personalkosten	58
3.1.4.4	Dienstleistungskosten	58
3.1.5	Steuern	59
3.1.6	Kalkulatorische Kostenarten	59
3.1.6.1	Kalkulatorische Abschreibungen	60
3.1.6.1.1	Unterschiede zwischen kalkulatorischen und bilanziellen Abschreibungen	60
3.1.6.1.2	Berechnung kalkulatorischer Abschreibungen ....	62
3.1.6.2	Kalkulatorische Zinsen	68
3.1.6.2.1	Unterschiede zwischen kalkulatorischen und bilanziellen Zinsen	68
3.1.6.2.2	Berechnung kalkulatorischer Zinsen	68
3.1.6.3	Kalkulatorische Wagnisse	72
3.1.6.4	Kalkulatorischer Unternehmerlohn	74
3.1.6.5	Kalkulatorische Miete	75
3.2	Kostenstellenrechnung	75
3.2.1	Wesen und Aufgaben der Kostenstellenrechnung	75
3.2.2	Kostenstelleneinteilung und Kostenstellenplan	76
3.2.2.1	Grundsätze für die Bildung von Kostenstellen	76
3.2.2.2	Untergliederung von Kostenstellen	77

—	
3.2.2.3	Kostenstellenplan 79
3.2.3	Durchführung der Kostenstellenrechnung 80
3.2.3.1	Zuordnung von Primärkosten zu Kostenstellen 81
3.2.3.2	Verrechnungen zwischen Kostenstellen (Sekundärkostenverrechnung) ; 84
3.2.3.2.1	Gegenstand, Ziel und Verfahren der Sekundärkostenverrechnung 84
3.2.3.2.2	Verfahren der indirekten Sekundärkostenverrechnung 85
3.2.3.2.3	Verfahren der direkten Sekundärkostenverrechnung 95
3.2.3.3	Bildung von Kalkulationssätzen 98
3.3	Kostenträgerrechnung 98
3.3.1	Ausprägungen der Kostenträgerrechnung 98
3.3.2	Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung) in Industrieunternehmen 99
3.3.2.1	Vor-, Zwischen- und Nachkalkulation 99
3.3.2.2	Kalkulationsverfahren und Ihre Einsatzgebiete im Überblick 100
3.3.2.3	Divisionskalkulation 101
3.3.2.4	Äquivalenzziffernkalkulation 105
3.3.2.5	Zuschlagskalkulation 110
3.3.2.5.1	Prinzip und Varianten der Zuschlagskalkulation. 110
3.3.2.5.2	Summarische Zuschlagskalkulation 110
3.3.2.5.3	Differenzierte Zuschlagskalkulation 112
3.3.2.5.4	Maschinenstundensatzkalkulation und Bezugsgrößenkalkulation 122
3.3.3	Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung) in Handelsunternehmen.. 124
3.3.4	Kostenträgerzeitrechnung und Betriebsergebnisrechnung 125
3.3.4.1	Grundlagen der Betriebsergebnisrechnung 125
3.3.4.1.1	Aufgaben der Betriebsergebnisrechnung im Unterschied zur Gewinn- und Verlustrechnung... 125
3.3.4.1.2	Behandlung von Bestandsveränderungen in der Betriebsergebnisrechnung 126
3.3.4.2	Betriebsergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren 128
3.3.4.3	Betriebsergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren 130
3.3.4.4	Überleitung zur Gewinn- und Verlustrechnung 132
4	Istkostenrechnung auf Teilkostenbasis 133
4.1	Kritik an der Vollkostenrechnung 133
4.2	Teilkostenrechnung auf Basis variabler Kosten 135

4.2.1	Besonderheiten der Teilkostenrechnung auf Basis variabler Kosten	135
4.2.1.1	Kostenartenrechnung	135
4.2.1.2	Kostenstellenrechnung	136
4.2.1.3	Kostenträgerrechnung	137
4.2.1.4	Einsatzschwerpunkte der Teilkostenrechnung	137
4.2.1.5	Methoden der Kostenauflösung	138
4.2.1.5.1	Gegenstand und Annahmen der Kostenauflösung	138
4.2.1.5.2	Statistische Verfahren der Kostenauflösung	139
4.2.1.5.3	Analytische Verfahren der Kostenauflösung	142
4.2.1.6	Der Deckungsbeitrag	143
4.2.2	Betriebsergebnisrechnung auf Teilkostenbasis (DB-Rechnung)	144
4.2.2.1	Einstufige Deckungsbeitragsrechnung	144
4.2.2.2	Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	144
4.2.2.3	Betriebsergebnis in Vollkosten- und Teilkostenrechnung im Vergleich	148
4.2.3	Der Einsatz der Teilkostenrechnung zur Lösung ausgewählter Entscheidungsprobleme	148
4.2.3.1	Beurteilung der Förderungswürdigkeit von Erzeugnissen...	149
4.2.3.2	Ermittlung des optimalen Produktionsprogramms	152
4.2.3.3	Durchführung von Break-Even-Analysen	155
4.2.3.3.1	Break-Even-Analysen in Ein-Produkt-Unternehmen	156
4.2.3.3.2	Break-Even-Analysen in Mehrproduktunternehmen	158
4.2.3.4	Bestimmung von Preisuntergrenzen	160
4.2.3.4.1	Preisuntergrenzen im Überblick	160
4.2.3.4.2	Kurzfristige Preisuntergrenze bei Unterbeschäftigung	161
4.2.3.4.3	Kurzfristige Preisuntergrenze bei Vollbeschäftigung	161
4.2.3.5	Durchführung von Vergleichsverfahren	162
4.3	Relative Einzelkostenrechnung als Sonderform der Teilkostenrechnung....	163
4.3.1	Grundidee der relativen Einzelkostenrechnung	163
4.3.2	Grundrechnungen und Auswertungsrechnungen	165
4.3.2.1	Grundrechnungen der Kosten und Erlöse	165
4.3.2.2	Auswertungsrechnungen	167
4.3.3	Kritische Würdigung der Relativen Einzelkostenrechnung	170
5	Plankostenrechnung	171
5.1	Begriff und Zweck der Plankostenrechnung	171
5.2	Systeme der Plankostenrechnung	171

5.2.1	Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Plankostenrechnungssysteme	171
5.2.2	Starre Plankostenrechnung	172
5.2.3	Grenzplankostenrechnung	174
5.2.4	Flexible Plankostenrechnung	177
5.3	Planung und Kontrolle von Kosten und Erlösen in der flexiblen Plankostenrechnung	180
5.3.1	Ausgangsgrößen der Kosten- und Erlösplanung	180
5.3.2	Planung der Einzelkosten	180
5.3.2.1	Planung der Fertigungsmaterialkosten	181
5.3.2.2	Planung der Fertigungslohnkosten	182
5.3.3	Planung der Gemeinkosten	183
5.3.3.1	Grundsätze und Ablauf der Gemeinkostenplanung	183
5.3.3.2	Festlegung der Planbeschäftigung	184
5.3.3.3	Planung bedeutender Kostenarten	187
5.3.3.3.1	Planung der Personalkosten	187
5.3.3.3.2	Planung kalkulatorischer Abschreibungen und Zinsen	188
5.3.3.4	Zusammenfassung der Planergebnisse in Kostenplänen	188
5.3.4	Plankalkulation	189
5.3.5	Planung der Erlöse	190
5.3.6	Zusammenführung von Erlös- und Kostenplanung in der Planbetriebsergebnisrechnung	192
5.3.7	Kontrolle von Kosten und Erlösen	192
5.3.7.1	Kontrolle der Erlöse und Deckungsbeiträge	193
5.3.7.2	Kontrolle der Einzelkosten	196
5.3.7.2.1	Kontrolle der Fertigungsmaterialkosten	196
5.3.7.2.2	Kontrolle der Fertigungslohnkosten	197
5.3.7.3	Kontrolle der Gemeinkosten	198
6	Klassische strategisch orientierte Ansätze des Kostenmanagements	201
6.1	Gemeinkostenwertanalyse	201
6.1.1	Begriff, Objekt und Ziele der Gemeinkostenwertanalyse	201
6.1.2	Projektorganisation	202
6.1.3	Ablauf der Gemeinkostenwertanalyse	203
6.1.3.1	Vorbereitungsphase	203
6.1.3.2	Analysephase	204
6.1.3.2.1	Strukturierung von Leistungen und Kosten	205
6.1.3.2.2	Entwicklung von Rationalisierungsideen	206
6.1.3.2.3	Bewertung der Realisierbarkeit	209
6.1.3.2.4	Beantragung von Maßnahmen	210
6.1.3.3	Umsetzungsphase	210
6.1.4	Beurteilung der Gemeinkostenwertanalyse	213

6.2	Zero-Base-Budgeting	213
6.2.1	Konzeption des Zero-Base-Budgeting	213
6.2.2	Ablauf des Zero-Base-Budgeting	214
6.2.2.1	Vorbereitungsphase	214
6.2.2.2	Analysephase	215
6.2.2.2.1	Strukturierung von Kosten und Leistungen für Entscheidungseinheiten	216
6.2.2.2.2	Konzeption unterschiedlicher Leistungsniveaus..	217
6.2.2.2.3	Bestimmung alternativer Verfahren zur Realisierung der Leistungsniveaus	218
6.2.2.2.4	Zusammenstellung von Entscheidungspaketen....	219
6.2.2.2.5	Festlegung der Rangordnung von Entscheidungspaketen	220
6.2.2.2.6	Budgetschnitt	223
6.2.2.3	Realisationsphase	225
6.2.3	Beurteilung des Zero-Base-Budgeting	226
7	Neuere strategisch orientierte Ansätze des Kostenmanagements	227
7.1	Lebenszykluskostenrechnung	227
7.1.1	Kategorien von Lebenszykluskosten- und -erlösen	228
7.1.2	Behandlung von Vorlauf- und Folgekosten	229
7.1.2.1	Periodenübergreifende Verrechnung von Vorlauf- und Folgekosten	231
7.1.2.2	Periodenübergreifender Ausweis von-Vorlauf- und Folgekosten	232
7.2	Target Costing oder Zielkostenmanagement	234
7.2.1	Merkmale des Target Costing	234
7.2.2	Target Costing Team als Projekträger	235
7.2.3	Festlegung der produktbezogenen Zielkosten	236
7.2.3.1	Überblick über die Verfahren	236
7.2.3.2	Zielkostenbildung nach dem „Market into Company“- Verfahren	238
7.2.3.2.1	Zielverkaufspreis	238
7.2.3.2.2	Zielgewinn	239
7.2.3.2.3	Umfang einbezogener Kosten	240
7.2.4	Aufspaltung produktbezogener Zielkosten auf Baugruppen und Bauteile	240
7.2.4.1	Kostenspaltung nach der Komponentenmethode	241
7.2.4.2	Kostenspaltung nach der Funktionsmethode	241
7.2.5	Realisierung der Zielkosten	245
7.2.6	Kontrolle der Zielkosten	246
7.3	Konstruktionsbegleitende Kostenrechnung als Selektions- und Prognoseinstrument	248

7.3.1	Gegenstand und Einflussgrößen der konstruktionsbegleitenden Kostenrechnung	248
7.3.2	Problemlösungsmethodik beim kostengünstigen Konstruieren	250
7.3.3	Verfahren der konstruktionsbegleitenden Kostenrechnung	252
7.3.3.1	Selektionsverfahren	252
7.3.3.2	Prognoseverfahren	253
7.3.3.2.1	Prognoseverfahren ohne Integration ins Kostenrechnungssystem	254
7.3.3.2.2	Prognoseverfahren mit Integration ins Kostenrechnungssystem	256
7.4	Prozesskostenrechnung	257
7.4.1	Activity Based Costing und Prozesskostenrechnung	257
7.4.2	Arbeitsschritte bei der Einführung einer Prozesskostenrechnung	258
7.4.2.1	Überblick	258
7.4.2.2	Tätigkeitsanalyse und Aufstellung einer Prozesshierarchie	259
7.4.2.3	Bestimmung prozessbezogener Kostentreiber	261
7.4.2.4	Kostenzuordnung zu Prozessen	262
7.4.2.5	Berechnung von Prozesskostensätzen	263
7.4.2.6	Aggregation von Teilprozessen zu Hauptprozessen	265
7.4.3	Gemeinkostencontrolling mit Prozesskosten	266
7.4.4	Kalkulation mit Prozesskosten	267
7.4.4.1	Direkte Prozesskostenkalkulation	267
7.4.4.2	Indirekte Prozesskostenkalkulation	267
7.4.5	Effekte einer veränderten Kostenzuordnung	271
7.4.6	Beurteilung der Prozesskostenrechnung	274
7.5	Benchmarking	277
7.5.1	Grundidee des Benchmarking	277
7.5.2	Cost Benchmarking	279
8	Operativ orientierte Ansätze des Kostenmanagements	281
8.1	Kennzahlen und Kennzahlensysteme als Instrumente des Kostenmanagements	281
8.1.1	Definition und Funktion von Kennzahlen und Kennzahlensystemen	281
8.1.2	Entwicklung und Normung von Kennzahlen und Kennzahlensystemen als Aufgaben des Controlling	282
8.1.3	Grundtypen von Ordnungs- und Rechensystemen	282
8.1.4	Kennzahlensysteme in der Praxis	286
8.1.5	Erweiterung monetärer Kennzahlensysteme: das Beispiel der Balanced Scorecard	289
8.1.6	Kritische Würdigung von Kennzahlen und Kennzahlensystemen	290



8.2 Gestaltung des Kostenberichts wesens	291
8.2.1 Grundfragen des Kostenberichts wesens	291
8.2.1.1 Berichtszweck und -inhalt	291
8.2.1.2 Berichtsart	292
8.2.1.3 Berichtsgestaltung	294
8.2.1.4 Berichtsrechte und -pflichten	296
8.2.1.5 Berichtstermine und -häufigkeit	296
8.2.2 Berichtswesen an die Kostenstellenverantwortlichen	297
8.2.3 Berichtswesen an die Unternehmensführung	299
8.2.3.1 Elemente des Berichtswesens an die Unternehmensführung	299
8.2.3.2 Führungsinformationssysteme	302
8.2.3.2.1 Kennzeichen von Führungsinformationssystemen	302
8.2.3.2.2 Datenquellen für das Führungsinformationssystem	303
8.2.3.2.3 Datenaufbereitung und -analyse im Führungsinformationssystem	303
Aufgaben	305
Lösungen	319
Literaturverzeichnis	341
Stichwortverzeichnis	345