

Grundzüge der Kostenrechnung

Von
Universitätsprofessor
Dr. Gebhard Zimmermann

8., überarbeitete und erweiterte Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Inhalt

1	1.	Die Stellung der Kostenrechnung im System des unternehmerischen Rechnungswesens	1
'	1.1	Unternehmerisches Rechnungswesen und Kostenrechnung	1
\	1.1.1	Begriff, Aufgaben und Gliederung des unternehmerischen Rechnungswesens.	1
.	1.1.2	Die Kostenrechnung als Teil des unternehmerischen Rechnungswesens.	3
j	1.2	Die Zwecke der Kostenrechnung	4
j	1.2.1	Die Kostenrechnungszwecke im einzelnen	4
j	1.2.2	Die Zweckbedingtheit der Kostenrechnung und die Kostenrechnungssysteme	6
I	1.2.2.1	Zeitbezug und Sachumfang der verrechneten Kosten als Einteilungskriterium	6
	1.2.2.2	Istkostenrechnung	7
I	1.2.2.3	Normalkostenrechnung	8
	1.2.2.4	Plankostenrechnung	8
	1.2.2.5	Vollkostenrechnung -Teilkostenrechnung.	9
	2.	Begriffliche Grundlagen der Kostenrechnung	11
	2.1	Die Grundbegriffe Kosten und Leistung und ihre Abgrenzung	11
	2.1.1	Kosten und Leistung als Komponenten des Betriebserfolges.	11
	2.1.1.1	Definition des Betriebserfolges.	11
	2.1.1.2	Die Kontroverse um den Kostenbegriff.	11
	2.1.1.2.1	Merkmale des betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffs	11
	2.1.1.2.2	Der wertmäßige und der pagatorische Kostenbegriff.	12
	2.1.1.2.2.1	Der wertmäßige Kostenbegriff.	12
	2.1.1.2.2.2	Der pagatorische Kostenbegriff.	13
	2.1.1.2.2.3	Vergleich der Kostenbegriffe.	13
	2.1.1.2.3	Die praktische Relevanz der Kontroverse.	15
	2.1.1.3	Der Begriff der Leistung	16
	2.1.2	Die Abgrenzung der Kosten (Leistung) zu Aufwand (Ertrag) und Ausgabe (Einnahme).	16
	2.2	Die Begriffe Einzel- und Gemeinkosten sowie variable und fixe Kosten.	23
	3.	Die Kosten- und Leistungsrechnung auf der Grundlage von Ist-Vollkosten	27
	3.1	Die Kostenarten und ihre Erfassung (Kostenartenrechnung)	27
	3.1.1	Grundlagen der Kostenartenrechnung und die Gliederung der Kostenarten.	27
	3.1.2	Erfassung und Analyse der wichtigsten Grundkostenarten	28
	3.1.2.1	Personalkosten	28
	3.1.2.1.1	Definition und Struktur der Personalkosten	28

3.1.2.1.2	Probleme der Erfassung der Personalkosten	28
3.1.2.1.3	Die Verteilung der Urlaubslöhne als Spezialproblem	30
3.1.2.2	Materialkosten	31
3.1.2.2.1	Definition und Struktur der Materialkosten	31
3.1.2.2.2	Methoden der Erfassung der Materialkosten	31
3.1.2.2.2.1	Die Ermittlung der Verbrauchsmengen	31
3.1.2.2.2.1.1	Erfassung des Materialverbrauchs beim Zugang zum Lager	31
3.1.2.2.2.1.2	Erfassung des Materialverbrauchs beim Abgang vom Lager	31
3.1.2.2.2.2	Die Bewertung des Materialverbrauchs	32
3.1.2.2.2.2.1	Preisansatz bei Einzelgütern	33
3.1.2.2.2.2.2	Preisansatz bei Sammelgütern	33
3.1.3	Erfassung und Analyse kalkulatorischer Kostenarten	34
3.1.3.1	Kalkulatorische Abschreibungen	34
3.1.3.1.1	Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen	34
3.1.3.1.2	Die Komponenten des Abschreibungsbetrages	35
3.1.3.1.2.1	Der Abschreibungsausgangsbetrag	35
3.1.3.1.2.2	Die Nutzungsdauer	36
3.1.3.1.2.2.1	Die Abschreibungsursachen	36
3.1.3.1.2.2.2	Probleme der Nutzungsdauerbestimmung	37
3.1.3.1.2.3	Das Abschreibungsverfahren	37
3.1.3.1.2.3.1	Zeitabhängige Abschreibungsverfahren	37
3.1.3.1.2.3.2	Leistungsabhängige Abschreibungsverfahren	41
3.1.3.1.3	Das Problem der Erfassung der Abschreibungen als beschäftigungsvariable Kosten	43
3.1.3.1.4	Die Beurteilung der Abschreibungsverfahren	43
3.1.3.1.5	Die Fehlschätzung der Nutzungsdauer und ihre Berücksichtigung in der Kostenrechnung	45
3.1.3.1.5.1	Zu kurz geschätzte Nutzungsdauer	45
3.1.3.1.5.2	Zu lang geschätzte Nutzungsdauer	47
3.1.3.1.6	Die buchungstechnische Behandlung der Abschreibung	49
3.1.3.2	Kalkulatorische Zinsen	50
3.1.3.2.1	Definition und Kostencharakter der kalkulatorischen Zinsen	50
3.1.3.2.2	Die Ermittlung des betriebsnotwendigen Kapitals	51
3.1.3.2.3	Die Wahl des Zinssatzes	54
3.1.3.3	Die Höhe der Abschreibungs- und Zinsverrechnung im Rahmen der Unternehmenserhaltung	54
3.1.3.3.1	Ansatzpunkte der Unternehmenserhaltungskonzeptionen	54
3.1.3.3.2	Die Bruttosubstanzerhaltung	55
3.1.3.3.3	Die Nettosubstanzerhaltung	56
3.1.3.3.3.1	Die konzeptionelle Grundlage	56
3.1.3.3.3.2	Nettosubstanzerhaltung und Kapitaldienst-Annuität	57
3.1.3.3.3.3	Die verzinsliche Anlage der auf Anschaffungspreisbasis ermittelten Abschreibungsgegenwerte und kalkulatorischen Zinsen: Eine Näherungslösung der kapitalstrukturertretenden Nettosubstanzerhaltung	59
3.1.3.4	Die kalkulatorischen Wagnisse	61
3.1.3.4.1	Definition und Kostencharakter kalkulatorischer Wagnisse	61
3.1.3.4.2	Die Ermittlung kalkulatorischer Wagniskosten	62

3.1.3.4.3	Die buchungstechnische Behandlung kalkulatorischer Wagnisse.	62
3.1.3.5	Der kalkulatorische Unternehmerlohn.	63
3.1.3.5.1	Definition und Kostencharakter des kalkulatorischen Unternehmerlohns.	63
3.1.3.5.2	Die Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohns	63
3.1.4	Steuern als Kosten.	63
3.1.4.1	Zum Kostencharakter der Steuern.	63
3.1.4.2	Der Kostencharakter einzelner Steuerarten.	64
3.1.4.2.1	Verbrauch- und Verkehrsteuern.	64
3.1.4.2.2	Substanzsteuern.	65
3.1.4.2.3	Erfolgsteuern.	65
3.1.4.2.3.1	Körperschaftsteuer.	65
3.1.4.2.3.2	Einkommensteuer.	65
3.1.4.2.3.3	Gewerbsteuer (Gewerbebeertragsteuer).	65
3.2	Die Kostenstellenrechnung.	67
3.2.1	Aufgaben und Bedeutung der Kostenstellenrechnung	67
3.2.2	Gliederungskriterien und Arten von Kostenstellen.	68
3.2.3	Die Verteilung der Kosten in der Kostenstellenrechnung	70
3.2.3.1	Die Ermittlung der Kostenarten nach dem Ort ihrer Entstehung und die Kostenverteilung	70
3.2.3.2	Das Schlüsselungsproblem in der Kostenstellenrechnung	71
3.2.3.2.1	Die Notwendigkeit der Kostenschlüsselung	71
3.2.3.2.2	Kostenzurechnungsprinzipien als Grundlage der Kostenschlüsselung	72
3.2.3.2.2.1	Das Kostenverursachungsprinzip.	72
3.2.3.2.2.2	Das Leistungsentsprechungsprinzip.	73
3.2.3.2.2.3	Das Kostentragfähigkeitsprinzip.	74
3.2.3.2.3	Die Kriterien der Schlüsselwahl.	75
3.2.3.2.3.1	Das Proportionalitätsprinzip.	75
3.2.3.2.3.2	Das Prinzip der minimalen Gemeinkostenstreuung (Kostenstreuungsprinzip).	76
3.2.3.3	Die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen.	77
3.2.3.3.1	Begriff und Aufgabe der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung	77
3.2.3.3.2	Die Verfahren der Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen.	78
3.2.3.3.2.1	Das Einzelkosten- oder Kostenartenverfahren.	78
3.2.3.3.2.2	Die Stellenumlageverfahren.	78
3.2.3.3.2.2.1	Vorbemerkungen.	78
3.2.3.3.2.2.2	Das Anbauverfahren.	78
3.2.3.3.2.2.3	Das Stufenumlageverfahren (Step-Ladder-System).	81
3.2.3.3.2.2.4	Die Umlage mit schrittweiser, geschätzter oder zeitlich verzögerter Nachbelastung	83
3.2.3.3.2.3	Die Stellenausgleichsverfahren.	84
3.2.3.3.2.3.1	Vorbemerkungen.	84
3.2.3.3.2.3.2	Der einfache Stellenausgleich.	84
3.2.3.3.2.3.3	Das Verfahren der Kreislaufverrechnung.	85
3.2.3.3.2.3.4	Das mathematische Verfahren.	87
3.2.3.3.2.3.5	Der Stellenausgleich mit Hilfe der Matrizenrechnung	91

Inhalt

3.2.3.3.3	Beurteilung der Verfahren zur Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen	94
3.2.4	Die Technik der Kostenstellenrechnung	94
3.2.4.1	Der Betriebsabrechnungsbogen (BAB) als Instrument der Kostenstellenrechnung	94
3.2.4.2	Der Aufbau des Betriebsabrechnungsbogens und ein Beispiel	94
3.3	Die Kostenträgerrechnung	100
3.3.1	Die Kostenträgerstückrechnung oder Kalkulation	100
3.3.1.1	Die Aufgaben der Kalkulation	100
3.3.1.2	Die Kalkulation bei verschiedenen Fertigungsverfahren	101
3.3.1.2.1	Die Fertigungsverfahren	101
3.3.1.2.2	Die Kalkulation bei homogener Fertigung	102
3.3.1.2.2.1	Einstufige Fertigung	102
3.3.1.2.2.1.1	Die einfache Divisionskalkulation	102
3.3.1.2.2.1.2	Die mehrfache Divisionskalkulation	103
3.3.1.2.2.2	Mehrstufige Fertigung	104
3.3.1.2.2.2.1	Die Durchwälzmethode	104
3.3.1.2.2.2.2	Die Veredelungsmethode	105
3.3.1.2.3	Die Kalkulation bei heterogener Fertigung	107
3.3.1.2.3.1	Die Kalkulation bei Sortenfertigung	107
3.3.1.2.3.2	Die Kalkulation bei Einzel- und Serienfertigung	108
3.3.1.2.3.2.1	Die summarische Zuschlagskalkulation	109
3.3.1.2.3.2.2	Die elektive Zuschlagskalkulation	110
3.3.1.2.3.2.3	Die Kostenstellenzuschlagskalkulation	112
3.3.1.2.4	Die Kalkulation von Kuppelprodukten	113
3.3.1.2.4.1	Die Restwertrechnung	113
3.3.1.2.4.2	Die Verteilungsrechnung	114
3.3.1.3	Überblick: Fertigungsverfahren und Kalkulationsmethode	116
3.3.2	Die Kostenträgerzeitrechnung	117
3.4	Die Ermittlung des Betriebsergebnisses	118
3.4.1	Die Aufgaben der Betriebsergebnisrechnung	118
3.4.2	Die Verfahren der Betriebsergebnisrechnung	119
3.4.2.1	Das Gesamtkostenverfahren	119
3.4.2.2	Das Umsatzkostenverfahren	120
3.4.3	Die Beurteilung des Gesamt- und des Umsatzkostenverfahrens	122
4.	Die Kosten- und Leistungsrechnung auf der Grundlage von Teilkosten	125
4.1	Grundprobleme der Teilkostenrechnung	125
4.1.1	Die Unzulänglichkeiten der Vollkostenrechnung	125
4.1.2	Aufgaben und Grundsysteme der Teilkostenrechnung	126
4.1.3	Die Verfahren der Kostenauflösung	127
4.1.3.1	Die mathematische Kostenauflösung	127
4.1.3.2	Die buchtechnische Kostenauflösung	129
4.1.3.3	Die statistische Kostenauflösung	130
4.1.3.4	Die planmäßige Kostenauflösung	130
4.2	Die Kostenstellenrechnung auf der Grundlage von Teilkosten	132

4.3	Die Kostenträgerrechnung auf der Grundlage von Teilkosten	134
4.4	Erfolgsermittlung und Erfolgsanalyse	137
4.4.1	Die Erfolgsanalyse für eine Einproduktunternehmung	137
4.4.1.1	Zur Erfolgsdefinition der Deckungsbeitragsrechnung	137
4.4.1.2	Das Erfolgsniveau und seine Einflußfaktoren bei der Teil- und bei der Vollkostenrechnung	144
4.4.1.2.1	Der Einfluß von Änderungen der Produktions- und Absatzmenge auf den Periodenerfolg	144
4.4.1.2.1.1	Der Periodenerfolg bei übereinstimmender Produktions- und Absatzmenge	144
4.4.1.2.1.2	Der Periodenerfolg bei konstanter Produktionsmenge und variierender Absatzmenge	147
4.4.1.2.1.3	Der Periodenerfolg bei konstanter Absatzmenge und variierender Produktionsmenge	150
4.4.1.2.2	Der Einfluß von Änderungen des Absatzpreises und der variablen Kosten auf den Periodenerfolg	151
4.4.1.2.3	Der Einfluß von Änderungen der fixen Kosten auf den Periodenerfolg	152
4.4.2	Die Erfolgsanalyse in der Mehrproduktunternehmung	153
4.4.3	Die Erfolgsanalyse bei differenzierter Fixkostenzurechnung	155
4.4.4	Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten	157
5.	Die Kosten- und Leistungsrechnung auf der Grundlage von Plankosten	164
5.1	Begriff und Aufgaben der Plankostenrechnung	164
5.2	Plankostenrechnung und Budgetierung auf Vollkostenbasis	164
5.2.1	Die starre Plankostenrechnung	164
5.2.1.1	Die Ermittlung der Plankosten	164
5.2.1.2	Der Soll-Ist-Vergleich	165
5.2.1.3	Die Problematik der starren Plankostenrechnung	166
5.2.2	Die flexible Plankostenrechnung	166
5.2.2.1	Die Grundannahmen bei der flexiblen Plankostenrechnung	166
5.2.2.1.1	Die Kostenträrgemeinkosten als Gegenstand der Kostenkontrolle	166
5.2.2.1.2	Die Ausschaltung von Preisunterschieden durch Einführung von Standardpreisen	167
5.2.2.1.3	Die Ausschaltung von Beschäftigungsunterschieden	167
5.2.2.2	Die Aufstellung der Sollkostenkurve	168
5.2.2.3	Die Analyse der Abweichungen	168
5.2.2.3.1	Die Verbrauchsabweichung	168
5.2.2.3.2	Die Beschäftigungsabweichung	169
5.2.2.3.2.1	Der Sollgemeinkostensatz bei Istbeschäftigung als Verrechnungspreis zwischen den Kostenstellen	169
<u>5.2.2.3.2.2</u>	Der Plangemeinkostensatz als Verrechnungspreis	170
5.2.2.4	Verfeinerungen der Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	172

5.2.2.4.1	Die Kritik an der einfach-flexiblen Plankostenrechnung . . .	172
5.2.2.4.2	Der nichtlineare Kostenverlauf und seine Berücksichtigung in der flexiblen Plankostenrechnung	173
5.2.2.4.2.1	Intensitätsvariationen und nichtlinearer Kostenverlauf	173
5.2.2.4.2.2	Sprungfixe Kosten.	173
5.2.2.4.3	Der Einfluß der Änderung der Auftragszusammensetzung und des Verfahrenswechsels auf die Sollkostenkurve.	174
5.2.2.4.3.1	Definition der Auftragszusammensetzung und des Fertigungsverfahrens.	174
5.2.2.4.3.2	Der Einfluß der Auftragszusammensetzung auf die Sollkostenkurve.	174
5.2.2.4.3.3	Der Einfluß des Verfahrenswechsels auf die Sollkostenkurve.	175
5.2.2.4.4	Die Berücksichtigung von Änderungen der Auftrags- zusammensetzung	175
5.2.2.4.4.1	Die Verfeinerung der Kostenstelleneinteilung	175
5.2.2.4.4.2	Die Erstellung alternativer Sollkostenkurven bei wechselnder Auftragszusammensetzung	176
5.2.2.4.4.3	Die Berücksichtigung der Änderung der Auftrags- zusammensetzung durch die Verwendung mehrerer Bezugsgrößen	177
5.2.2.4.5	Die Berücksichtigung der Auswirkungen von Verfahrensänderungen	177
5.2.2.4.6	Die Verfeinerung der Abweichungsanalyse mit Hilfe von Spezialabweichungen	178
5.2.3	Die Budgetierung der Vollkosten	178
5.2.3.1	Kostenbudgetierung versus Plankostenrechnung	178
5.2.3.2	Die Durchführung der monatlichen Kostenbudgetkontrolle	179
5.2.3.2.1	Die Feststellung der Budgetabweichung	179
5.2.3.2.2	Die Analyse der Kostenbudgetabweichung	179
5.3	Plankostenrechnung und Budgetierung auf Teilkostenbasis	183
5.3.1	Die Kostenkontrolle auf der Basis von Grenzplankosten	183
5.3.1.1	Der Grundgedanke der Grenzplankostenrechnung	183
5.3.1.2	Die Durchführung der Kostenkontrolle	183
5.3.1.3	Die Budgetierung der Grenzkosten	185
5.3.2	Die Grenzplankostenrechnung als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen	187
5.3.2.1	Die notwendige Kosteninformation zur Absicherung kurzfristiger Entscheidungen.	187
5.3.2.2	Die Planung des Produktions- und Absatzprogramms bei ausreichenden Kapazitäten	187
5.3.2.3	Die Planung des Produktions- und Absatzprogramms bei knappen Kapazitäten.	191
5.3.2.3.1	Das optimale Produktions- und Absatzprogramm bei einem betrieblichen Engpaß	191
5.3.2.3.2	Das optimale Produktions- und Absatzprogramm bei mehreren betrieblichen Engpässen.	194

6.	Die Prozeßkostenrechnung	198
6.1	Die Leistungsfähigkeit der traditionellen Kostenrechnungssysteme bei steigendem Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten.	198
6.2	Das System der Prozeßkostenrechnung.	199
6.2.1	Der Grundgedanke.	199
6.2.2	Gegenüberstellung von traditionellem und prozeßorientiertem Wertefluß	202
6.2.3	Prozeßkosten(stellen)rechnung.	202
6.2.3.1	Die Analyse und Strukturierung von Tätigkeiten.	202
6.2.3.2	Die Festlegung der Prozeßgrößen.	204
6.2.3.3	Die Planung von Prozeßmengen und Prozeßkosten.	204
6.2.3.4	Die Berechnung der Prozeßkostensätze.	209
6.2.4	Nutzungsmöglichkeiten der Prozeßkostenrechnung	211
6.2.4.1	Die Prozeßkostenrechnung als Instrument für ein bereichsübergreifendes Controlling.	211
6.2.4.2	Die Prozeßkostenrechnung als Kalkulationsinstrument	211
6.2.4.2.1	Die prozeßspezifische Kalkulation.	211
6.2.4.2.1.1	Kalkulation auf der Teilprozeßebene (Variantenkalkulation).	211
6.2.4.2.1.2	Kalkulation auf der Hauptprozeßebene.	215
6.2.4.2.2	Die kombinierte prozeßorientierte Kalkulation	216
7.	Das Target Costing	218
7.1	Verändertes Wettbewerbsumfeld.	218
7.2	Kritische Anmerkungen zum Status Quo.	218
7.3	Target Costing als marktorientiertes Handlungsprinzip	219
7.3.1	Der Grundgedanke des Target Costing	219
7.3.2	Durchführung von Target Costing.	221
7.3.2.1	Die Zielkostenfindung	222
7.3.2.2	Die Zielkostenspaltung	223
7.3.2.2.1	Der Ablauf der Zielkostenspaltung im Überblick	223
7.3.2.2.2	Von der Funktionsstruktur bis zum Zielkostenindex.	224
7.3.2.2.3	Verwendung des Zielkostenkontrolldiagramms.	229
7.3.2.3	Die Zielkostenerreichung	230
7.4	Einbindung der Prozeßkostenrechnung	232
7.5	Beurteilung des Target Costing	233
	Stichwortverzeichnis.	236