

Inhaltsverzeichnis

1 Einführung	5
1.1 Rechnungswesen und KLR	5
1.2 Grundbegriffe der KLR	6
2 Istkostenrechnung	10
2.1 Kostenartenrechnung	10
2.1.1 Werkstoffkosten	12
2.1.2 Arbeitskosten	13
2.1.3 Dienstleistungskosten	14
2.1.4 Abgaben	14
2.1.5 Kalkulatorische Kosten	14
<i>Kalk. Abschreib. 14 – Kalk. Zinsen 15 – Kalk. Untern.lohn 16 – Kalk. Wagniskosten 16 – Kalk. Miete 18</i>	
2.2 Kostenstellenrechnung	18
2.2.1 Betriebsabrechnungsbogen	19
2.2.2 Verteilung der primären Gemeinkosten auf die Kostenstellen	20
2.2.3 Innerbetriebliche Leistungsrechnung	20
<i>Blockverfahren 23 – Treppenverfahren 24 – Gleichungsverfahren 25</i>	
2.3 Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	27
2.3.1 Divisionskalkulationen	29
<i>Einstufige D. 30 – Zweistufige D. 30 – Mehrstufige D. 31 – D. mit Äquivalenzziffern 32</i>	
2.3.2 Zuschlagskalkulationen	33
<i>Summarische Z. 35 – Differenzierende Z. 36 – Z. mit Maschinenstundensätzen 38</i>	
2.3.3 Kuppelkalkulationen	39
<i>Restwertrechnung 39 – Marktwertrechnung 40</i>	
2.4 Kostenträgerzeitrechnung	41
2.4.1 Gesamtkostenverfahren	42
2.4.2 Umsatzkostenverfahren	42
3 Plankostenrechnung	44
3.1 Starre Plankostenrechnung	45
3.2 Flexible Plankostenrechnung als Vollkostenrechnung	46
3.3 Grenzplankostenrechnung (Direct Costing)	48
3.4 Fixkostendeckungsrechnung	51
3.5 Relative Einzelkostenrechnung	52
4 Einsatz der Ist- und Plankostenrechnung	53
4.1 Lösung der Planungsaufgaben	53
4.1.1 Break-even-Punkt-Analyse	54
4.1.2 Annahme von Zusatzaufträgen	55
4.1.3 Planung des optimalen Produktionsprogramms	56
<i>Keine wirksame Mehrprodukt-Restriktion (kein Engpass) 57 – Genau eine wirksame Mehrprodukt-Restriktion (genau ein Engpass) 57 – Mehrere wirksame Mehrprodukt-Restr. (mehrere Engpässe) 59</i>	
4.2 Lösung der Kontrollaufgaben	60
4.3 Lösung der Publikationsaufgaben	63
5 Übungsaufgaben	64
5.1 Aufgaben	64
5.2 Lösungen	65

1 Einführung

1.1 Rechnungswesen und KLR

Das **Rechnungswesen** ist ein *institutionalisiertes Informationssystem*, das die Erfassung, Aufbereitung und Auswertung aller unternehmensrelevanten numerischen Informationen umfasst. Dabei ist eine Beschränkung auf *vereinfachte Abbilder der Realität* (Modelle) notwendig. Das Rechnungswesen wird wie folgt gegliedert:

- Das **externe Rechnungswesen** besteht im Wesentlichen aus der *Finanzbuchhaltung* (Geschäftsbuchhaltung), dargestellt im WRW-Kompaktstudium **BUCHFÜHRUNG** (► S. 67); und deren Abschluss im *handelsrechtlichen Jahresabschluss* (pagatorische Erfolgsrechnung), dargestellt im WRW-Kompaktstudium **BILANZEN**.
- Das **interne Rechnungswesen** (innerbetriebliche Rechnungswesen) besteht aus der Kosten- und Leistungsrechnung (kalkulatorische Erfolgsrechnung), der Betriebsstatistik und weiteren Planungsrechnungen, insbesondere der *Investitionsrechnung* und der *Finanzierungsrechnung* (dargestellt im WRW-Kompaktstudium **INVESTITIONSRECHNUNG** bzw. **FINANZIERUNG**).

Das Rechnungswesen soll drei **Aufgaben** erfüllen:

1. **Planungsaufgaben** (Dispositionsaufgaben, Entscheidungsaufgaben). Das Rechnungswesen stellt Grundlagen für betriebliche Entscheidungen bereit. **Beispiel:** Grundlagen für die Entscheidung über die Annahme eines Auftrages oder zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug. Die Kosten- und Leistungsrechnung liefert – im Gegensatz zur Investitionsrechnung – Entscheidungsgrundlagen für kurzfristige Entscheidungen.
2. **Kontrollaufgaben.** Die gewünschte Entwicklung des Unternehmens wird meist durch Umwelteinflüsse gestört, die sich dem Einfluss des Managements entziehen und nicht oder nur ungenau prognostizierbar sind (*umweltbedingte Störgrößen*; **Beispiele:** Verhalten der Wettbewerber, der Kunden oder des Staates). Außerdem werden meist nicht alle Anweisungen des Managements in das erwartete Ergebnis umgesetzt (*unternehmensbedingte Störgrößen*; **Beispiele:** Missverständnisse, Nachlässigkeit, besondere Schadensfälle). Um solche Abweichungen von beabsichtigter und tatsächlicher Entwicklung schnell korrigieren zu können, werden aktuelle Kontrollinformationen benötigt. Kurzfristige Kontrollaufgaben werden im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung gelöst.
3. **Publikationsaufgaben** (Dokumentationsaufgaben, extern orientierte Informationsaufgaben). Sie bestehen im Bereitstellen bestimmter gesetzlich vorgeschriebener oder freiwilliger Informationen für externe Unternehmensbeteiligte (**Beispiele:** Gläubiger, Lieferanten, Kunden, Staat) und werden mit Publikationsrechnungen, insbesondere dem handelsrechtlichen Jahresabschluss, erfüllt. Die Kosten- und Leistungsrechnung leistet hierzu Hilfestellung bei der Erfassung und Bewertung fertiger und unfertiger Güter sowie selbst hergestellter Anlagegüter für den handelsrechtlichen Jahresabschluss und die Steuerbilanz.

Die **Kosten- und Leistungsrechnung** (kurz: Kostenrechnung, KLR) ist nicht unternehmensbezogen (wie der handelsrechtliche Jahresabschluss), sondern betriebsbezogen. Sie schließt nicht mit dem *Jahresüberschuss* (= Gesamtergebnis = Gesamterfolg = pagatorischer Gewinn = Erträge minus Aufwendun-

Das betriebsnotwendige Vermögen setzt sich zusammen aus dem *betriebsnotwendigen Anlagevermögen*, bei zeitlich unbegrenzter Nutzungsdauer mit den Anschaffungspreisen bewertet und bei zeitlich begrenzter Nutzungsdauer mit den halben Anschaffungspreisen bewertet (sog. Durchschnittswertverzinsung); und dem *betriebsnotwendigen Umlaufvermögen* (z. B. Mittelwert aus Anfangs- und Endbestand):

$$\begin{aligned}
 & \text{Betriebsnotwendiges Anlagevermögen} \\
 & \quad \bullet \text{ bei zeitlich unbegrenzter Nutzungsdauer: Anschaffungspreise} \\
 & \quad \bullet \text{ bei zeitlich begrenzter Nutzungsdauer: halbe Anschaffungspreise} \\
 + & \text{ Betriebsnotwendiges Umlaufvermögen (Mittelwert aus Anfangs- und Endbestand)} \\
 \hline
 = & \text{ Betriebsnotwendiges Vermögen} \\
 (- & \text{ Abzugskapital)} \\
 = & \text{ Betriebsnotwendiges Kapital (} \cdot \text{ Zinssatz = Kalkulatorische Zinsen)}
 \end{aligned}$$

Das **betriebsnotwendige Kapital** ist das zur Finanzierung des betriebsnotwendigen Vermögens erforderliche Kapital; es ist damit gleich dem betriebsnotwendigen Vermögen. Eine andere Lehrmeinung fordert allerdings, vorher das zinslos zur Verfügung stehende Fremdkapital abzuziehen (**Abzugskapital**; **Beispiele**: Lieferverbindlichkeiten, Anzahlungen von Kunden).

Die **kalkulatorischen Zinsen** ergeben sich durch Multiplikation des betriebsnotwendigen Kapitals mit dem Zinssatz (z. B. Kalkulationszinssfuß des Unternehmens, Kapitalmarktzinssatz oder Verzinsung der günstigsten Alternativanlage). Sie sind stets Gemeinkosten.

2.1.5.3 Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Ein **kalkulatorischer Unternehmerlohn** ist bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (**Beispiele**: Kommanditgesellschaft, offene Handelsgesellschaft) für mitarbeitende Inhaber bzw. Gesellschafter anzusetzen, weil bei ihnen die Arbeit neben dem Gewinn nicht gesondert entlohnt wird (Zusatzkosten). Die Höhe des kalkulatorischen Unternehmerlohns richtet sich häufig nach den üblichen Gehältern gleichberechtigter Führungskräfte. Keinen kalkulatorischen Unternehmerlohn gibt es bei Kapitalgesellschaften (**Beispiele**: GmbH, Aktiengesellschaft). Bei ihnen werden Geschäftsführer- bzw. Vorstandsgehälter gezahlt.

2.1.5.4 Kalkulatorische Wagniskosten

Mit dem Begriff **Wagnis** (Risiko) der unternehmerischen Tätigkeit wird die Gefahr eines nicht produktiven Güterverzehrumschrieben. Wagnisse werden wie folgt eingeteilt (► Abbildung 2):

1. **Allgemeine Unternehmerwagnisse. Beispiele**: Streik, Konjunkturschwäche oder Fehlinvestition. Sie sind kein Kostenbestandteil, weil sie nicht statistisch kalkulierbar sind und weil ihnen die Chance von *Zufallsgewinnen* (windfall profits) gegenübersteht. **Beispiel**: Streik (bei der Konkurrenz).
2. **Einzelwagnisse** (Einzelrisiken). Sie zählen zu den Kosten, weil sie aufgrund von Erfahrungen kalkulierbar sind. Einzelwagnisse können versichert sein oder nicht:
 - Bei den *versicherten Einzelwagnissen* entsprechen die Wagniskosten den gezahlten Versicherungsprämien (Dienstleistungskosten, ► S. 13). **Beispiel**: Feuerversicherung. In diesem Fall sind die Wagniskosten aufwandsgleiche Kosten (► S. 7f.).

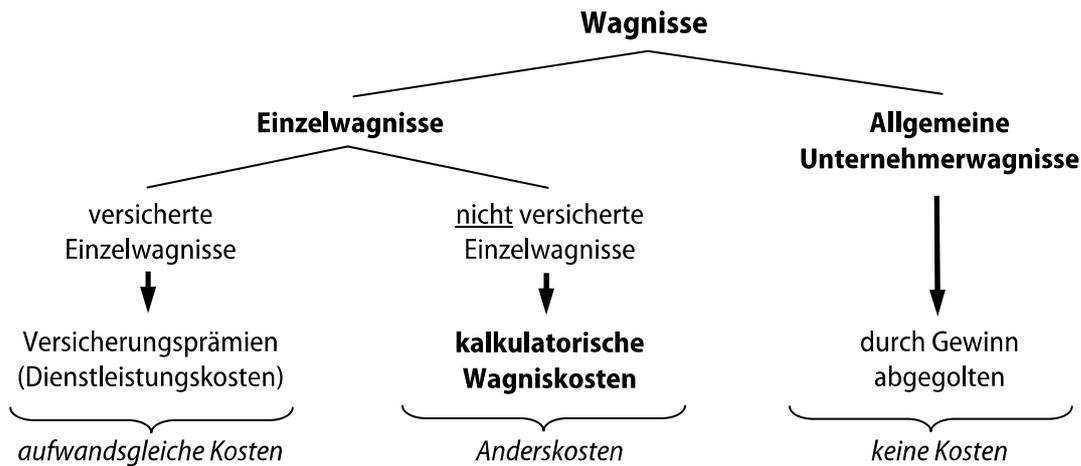


Abbildung 2. Wagnisse der unternehmerischen Tätigkeit

- Für die *nicht versicherten Einzelwagnisse* müssen **kalkulatorische Wagniskosten** angesetzt werden („Selbstversicherung“). In der Finanzbuchhaltung werden tatsächlich eingetretene Verluste aus Einzelwagnissen als außerordentlicher Aufwand (z. T. als außerplanmäßige Abschreibungen, ► **BILANZEN**, 7. Auflage 2012, S. 35 ff.) erfasst; in der Kosten- und Leistungsrechnung werden stattdessen kalkulatorische Wagniskosten verwendet. Dies führt zu einer gleichmäßigen Belastung der Abrechnungsperioden mit Wagnisverlusten. Kalkulatorische Wagniskosten sind Anderskosten, weil ihnen Aufwand in anderer Höhe gegenübersteht.

Die Einzelwagnisse werden üblicherweise wie folgt eingeteilt:

- **Beständewagnis.** Dies ist das Risiko der Lagerverluste wegen Schwund, Verderb, Vernichtung, Diebstahl, Veraltern oder Preissenkung.
- **Anlagenwagnis.** Hierzu zählen außerordentliche Schadensfälle bei Anlagegütern (z. B. Feuer).
- **Fertigungswagnis** (Mehrkostenwagnis). Es umfasst Mehrkosten aufgrund von Material-, Arbeits- und Konstruktionsfehlern, Ausschuss und Nachbearbeitung.
- **Arbeitswagnis.** Gemeint sind die Kosten (z. B. krankheitsbedingt) ausgefallener Arbeitskräfte.
- **Gewährleistungswagnis.** Es bezeichnet das Wagnis der Mängelrügen, z. B. der unentgeltlichen Reparatur (Nachbesserung).
- **Entwicklungswagnis.** Es umfasst die Kosten fehlgeschlagener Entwicklungsarbeiten, z. B. in der Pharmaindustrie die erfolglose Entwicklung eines Medikaments.
- **Vertragswagnis** (Vertriebswagnis). Hierzu gehören Währungsverluste und Forderungsausfälle aus Kundenforderungen.

Beispiel: In einem Unternehmen mussten in den vergangenen Abrechnungszeiträumen jährlich im Mittel 2% der Forderungen abgeschrieben werden. Im kommenden Jahr werden die Forderungen im Durchschnitt voraussichtlich 950 T€ betragen.

Als Vertragswagnis sind insoweit 19 T€ in der Kostenrechnung zu berücksichtigen.

5 Übungsaufgaben

5.1 Aufgaben

1. Welche Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsrechnung gibt es? Unter welchen Bedingungen eignen sich die einzelnen Verfahren?
2. Woraus setzen sich Anderskosten, Zusatzkosten und neutraler Aufwand zusammen?
3. Auf welchen Annahmen beruht die Grenzplankostenrechnung?
4. Werden Kosten in einer Vollkostenrechnung auch mehrfach geschlüsselt?
5. Ein Unternehmen erwägt die Produktion eines neuen Gerätetyps C (Montagezeit 10 Minuten/Stück, variable Kosten 30 €/Stk., Absatzpreis 50 €/Stk.), obwohl es bereits an der Kapazitätsgrenze arbeitet: Hergestellt werden die Gerätetypen A (6 Min./Stk., Stückdeckungsbeitrag 11,40 €/Stk.) und B (15 Min./Stk., 33 €/Stk.). Wie lautet das optimale Produktionsprogramm?
6. Führen Gesamt- und Umsatzkostenverfahren stets zum gleichen Betriebsergebnis?
7. Kann die Annahme eines Auftrages lohnend sein, der die Stückkosten nicht deckt?
8. Wie werden die Stückkosten bei der differenzierenden Zuschlagskalkulation kalkuliert?
9. Welche Zurechnungsprinzipien gibt es? Wie sind sie definiert? In welchen Bereichen (z. B. Kostenrechnungssystemen) werden sie hauptsächlich verwendet?
10. Wovon hängt die Wahl des Kalkulationsverfahrens ab?
11. Wie wird die relative Einzelkostenrechnung durchgeführt?
12. Welche Teilabweichungen werden bei der Abweichungsanalyse unterschieden?
13. Kann man eine Maschine „richtig“ abschreiben?
14. Welche Aufgaben hat der Betriebsabrechnungsbogen?
15. Wie wird das betriebsnotwendige Kapital ermittelt?
16. Die variablen Stückkosten eines Produktes betragen 100 €, der Absatzpreis 200 € und die Absatzmenge 10.000 Stück. a) Die Gesamtkosten der Abrechnungsperiode betragen 1,5 Mio. €. In der folgenden Periode entstehen jedoch bei gleicher Absatzmenge Gesamtkosten in Höhe von 1,7 Mio. €; Ursache dieser Kostenerhöhung sind b) die fixen Kosten bzw. c) die variablen Kosten. Wo liegt der Break-even-Punkt in den drei Fällen? Wie sind b und c geometrisch zu deuten?
17. Ein Unternehmen schreibt Aggregate eines bestimmten Typs im handelsrechtlichen Jahresabschluss linear mit vierjähriger Nutzungsdauer ab. Weil die Aggregate (Lebensdauer: erfahrungsgemäß 20.000 Betriebsstunden) z. Zt. nicht voll ausgelastet sind, erwägt der Unternehmer, einen weiteren Fertigungsauftrag anzunehmen. Da eine Kostenrechnung fehlt, trifft er die Entscheidung auf der Grundlage des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Welchen Fehler macht er und welche Gefahr entsteht daraus?
18. Unter welchen Bedingungen unterscheidet sich das Betriebsergebnis bei Anwendung der Teilkostenrechnung vom Betriebsergebnis bei Anwendung der Vollkostenrechnung, und um welchen Betrag?
19. Welche Aufgaben soll die Kosten- und Leistungsrechnung erfüllen? Welche Kostenrechnungen eignen sich zu ihrer Lösung?