



Martin Wördenweber

**Kennzahlen und Verfahren
der Kostenrechnung**

Lehrbuch

3. Auflage



Vorwort zur 3. Auflage

Gegenüber der 2. Auflage, für die es jetzt schon wieder Zeit ist, wurden wenige didaktische Verbesserungen vorgenommen und einige Rechnungen modifiziert.

Zur Verwendung der geschlechtsspezifischen, meist männlichen Schreibweise sei folgender Hinweis erlaubt: Es ist schreibtechnisch deutlich einfacher, nur die männliche Form zu verwenden, anstatt der gelegentlich gebrauchten Ausdrücke wie AutorIn, Autor*in, Autor/in, Autor:in, Autor oder Autorin, StudentIn, Student/in, Student*in, Student oder Studentin etc. Zweitens wäre die vorstehende Verwendung grammatikalisch falsch. Drittens lässt sie sich in sehr vielen Fällen wie z. B. beim Arzt nicht einheitlich anwenden: Eine Ärztin gibt es nicht. Viertens führt die Ausführung zu einer erschwerten Les- und Erfassbarkeit des Textes. Zuletzt ist vorstehende Art der genderorientierten (?) Schreibweise angesichts der drei Geschlechter (Männer, Frauen, Intersexuelle) ohnehin nicht korrekt und ethisch bedenklich, da sie nicht alle Formen der sexuellen Orientierung gleichwertig nebeneinanderstellt; die Angehörigen des dritten Geschlechts werden zu reinen Symbolen herabgesetzt. Eine Lösung könnte in der Findung neuer Sprachformen liegen. Was aber etliche neue Probleme schafft. Denn dann bräuchten wir bei detaillierter Betrachtung (neben dem Neutrum) mind. vier Formen: m, w, d und ein übergeordnetes Substantiv für Personen. Infolgedessen opfern wir nicht nur die hergebrachte deutsche Sprache, sondern schaffen wie im Lateinischen oder Griechischen eine noch komplexere Sprache, deren

Anwendbarkeit und Beherrschbarkeit die nächsten Fragen aufwirft. (So würden etwa bestimmte gesellschaftliche Gruppen (negativ) diskriminiert, da sie schon allein rein sprachlich überfordert sein könnten.) Es sei zudem darauf hingewiesen, dass das Sprechen mit einer zeitlichen Lücke, etwa beim „Gender-Sternchen“ eine Zumutung für die vielen Hörgeschädigten darstellt. Die Nutzung der vorherrschenden Ausdrucksweise, die oft das männliche Genus beinhaltet, ist in dieser Monografie lediglich als Kurzform für die drei Geschlechter zu verstehen. Insofern mögen Leserinnen und Intersexuelle mir verzeihen und ein wenig Verständnis aufbringen.

Für die zahlreichen Anregungen, Hinweise und Verbesserungsvorschläge möchte ich mich bei den ehemaligen Studenten (m, w, d) der Fachhochschule Bielefeld bedanken. Ebenfalls bedanken darf ich mich bei meiner wissenschaftlichen Hilfskraft Frau cand. M. A. Sophie Rehlaender, die mit außerordentlichem Fleiß und kreativen Ideen zum Gelingen des Buches beigetragen hat.

Für Anregungen, die der weiteren inhaltlichen und didaktischen Verbesserung dienen, bin ich unter der E-Mail-Adresse klr@dr-woerdenweber.de dankbar.

Büren, im Juni 2022 Martin Wördenweber

Vorwort zur 1. Auflage

Kosten- und Leistungsrechnung ist trotz aller Änderungen infolge Digitalisierung, Globalisierung, Demografie etc. immer noch die betriebswirtschaftliche Kerndisziplin. Ohne ein Wissen über die Kosten (und Leistungen) ist die Führung von Organisationen, insb. von Profit- oder Non-Profit-Unternehmen, nicht einmal im Hinblick auf das (Minimal-)Ziel „Sicherung der (Über-)Lebensfähigkeit“ erfolgreich – von seltenen Ausnahmen nach dem Casino-Prinzip „Glück gehabt“ mal abgesehen.

Der Fokus dieses Buches liegt auf den unternehmerischen Entscheidungen, für die i. d. R. ein Verstehen kostenrechnerischer Informationen und das Wissen über das Zustandekommen dieser Daten unabdingbar ist. Dies wird in der Aufteilung der vorliegenden Monografie deutlich. Nach dem Kapitel 1 „Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung“ folgen im Kapitel 2 die „Kennzahlen und Verfahren der Vollkostenrechnung“ und im Kapitel 3 die „Kennzahlen und Verfahren zur Deckungsbeitragsrechnung“. Das Kapitel 4 „Prozesskostenrechnung“ stellt insofern eine Besonderheit dar, als es nicht nur um die reine Ermittlung von Prozesskosten geht, sondern auch um die Analyse bestehender prozessualer Abläufe im Unternehmen.

Wenngleich viele Beispiele aus dem Industriebereich stammen, ist das Buch nicht nur für Industriebetriebe, sondern auch für Unternehmen aus dem Dienstleistungsbereich konzipiert.

Der Umfang und das Niveau richten sich im Gegensatz zu vielen anderen Werken nicht an einer Zielgruppe aus, die sich an dem Abschluss (Bachelor oder Master) orientiert, sondern an dem Umfang des in einem Semester vermittelbaren grundlegenden Stoffs; genauer: der Inhalte, die als (Grundlagen der) Kosten- und Leistungsrechnung in einem Semester mit 4 SWS vermittelbar sind. Da die Zahl der Veranstaltungstage aufgrund der Feiertage in den Sommer- und Wintersemestern unterschiedlich ist, wurde der Umfang an 12 Unterrichtstagen zuzüglich zwei Reserveveranstaltungen ausgerichtet. Damit wird der Lehrkraft ein gewisser Spielraum bei der Schwerpunktsetzung der Themen ermöglicht.

Das vorliegende Lehrbuch basiert auf zahlreichen Lehrveranstaltungen an öffentlichen und privaten Hochschulen für Angewandte Wissenschaften/Fachhochschulen (einschließlich Verbundstudium), Universitäten und Weiterbildungseinrichtungen der Wirtschaft. Daneben sind langjährige Erfahrungen des Autors in leitender und Geschäftsführungsfunktion bei national und international tätigen Unternehmen bzw. selbstständiger Unternehmensberatung eingeflossen.

Diese Publikation wendet sich an alle Leser, die sich in Studium oder Beruf mit „Kostenrechnung“ beschäftigen. Es richtet sich an Dozenten und Studenten der Wirtschaftswissenschaften an Hochschulen für Angewandte Wissenschaften/Fachhochschulen, Universitäten und Berufsakademien. Es ist gleichermaßen zum Selbststudium für Führungskräfte geeignet, die einen fundierten theoretischen Background für ihre Entscheidungen im Unternehmen suchen. Dabei wird nicht eine wie auch immer geartete Vollständigkeit angestrebt. Es sollen vielmehr

diejenigen Aspekte angesprochen werden, die für das grundlegende Verständnis von Bedeutung sind.

Zwecks Vertiefung des Stoffes und Überprüfung des angeeigneten Wissens hat der Autor ein Klausurenübungsbuch zusammengestellt. Das Übungsbuch ist so aufgebaut, dass sich die Klausurfragen an dem Inhaltsverzeichnis der vorliegenden Schrift „Kennzahlen und Verfahren der Kostenrechnung“ orientieren, Es enthält Aufgaben und Lösungen zu den einzelnen Abschnitten und komplette Klausuren (60, 90 oder 120 Minuten).

Zur Verwendung der geschlechtsspezifischen, männlichen Schreibweise sei folgender Hinweis erlaubt: Es ist schreibtechnisch deutlich einfacher, nur die männliche Form zu verwenden, anstatt der gelegentlich gebrauchten, aber doch recht mühsam zu lesenden Ausdrücke wie AutorIn, Autor/in, Autor*in, Autor:in, Autor oder Autorin, StudentIn, Student/in, Student oder Studentin etc. Die vorstehende Art der genderorientierten (?) Schreibweise wäre angesichts der drei Geschlechter (Männer, Frauen, Intersexuelle) ohnehin nicht korrekt. Die Nutzung der männlichen Ausdrucksweise ist in dieser Monografie lediglich als Kurzform für die drei Geschlechter zu verstehen. Insofern mögen Leserinnen und Intersexuelle mir verzeihen und ein wenig Verständnis aufbringen.

Für die zahlreichen Anregungen, Hinweise und Verbesserungsvorschläge möchte ich mich bei den ehemaligen B. A.-Studenten der Fachhochschule Bielefeld, insbesondere Herrn Marcel Buschkröger, Herrn Pascal-Rene Rath herzlich bedanken. Ebenfalls bedanken darf ich mich bei meiner wissenschaftlichen Hilfskraft, Frau cand. M. A. Stephanie Bertram, die mit außerordentlichem Fleiß und kreativen Ideen zum Gelingen des Buches beigetragen haben.

Für Anregungen, die der weiteren inhaltlichen und didaktischen Verbesserung dienen, bin ich unter der E-Mail-Adresse klr@dr-woerdenweber.de dankbar.

Büren, im März 2020 Martin Wördenweber

Inhaltsverzeichnis

Vorwort

Abkürzungsverzeichnis

Symbolverzeichnis

1. Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung
 - 1.1 Ziele und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung
 - 1.2 Bestandserhöhende und bestandsmindernde Strömungsgrößen
 - 1.3 Kostenzurechnungsobjekte/Kostenträger
 - 1.4 Kapazität
 - 1.5 Beschäftigung und Beschäftigungsgrad
 - 1.6 Ausgewählte Kostenkategorien und -begriffe
 - 1.6.1 Systematisierung der Kosten nach dem Verhalten bei Beschäftigungsschwankungen
 - 1.6.2 Verfahren der Kostenauflösung
 - 1.6.2.1 Grafisches Verfahren zur Kostenauflösung
 - 1.6.2.2 Buchtechnisches Verfahren zur Kostenauflösung
 - 1.6.2.3 Mathematisch-statistische Verfahren zur Kostenauflösung
 - 1.6.2.3.1 Mathematische Kostenauflösung

1.6.2.3.2 Statistische Kostenauflösung
(Regressionsanalyse)

1.6.2.4 Analytische Verfahren zur
Kostenauflösung

1.6.2.4.1 Mehrstufige analytische
Kostenplanung

1.6.2.4.2 Planmäßige Kostenauflösung

1.6.3 Systematisierung der Kosten nach der Art
der Verrechnung

1.6.4 Differenzierung der Kosten nach der Art
der Einsatzgüter

1.7 Kostenartenrechnung

1.7.1 Erfassung und Analyse der wichtigsten
Grundkostenarten

1.7.1.1 Personalkosten

1.7.1.2 Materialkosten

1.7.1.2.1 Materialkostenarten

1.7.1.2.2 Methoden der Erfassung von
Materialkosten

1.7.2 Erfassung und Analyse kalkulatorischer
Kostenarten

1.7.2.1 Kalkulatorische Abschreibungen

1.7.2.2 Kalkulatorische Zinsen

1.7.2.3 Kalkulatorische Wagnisse

1.7.2.4 Kalkulatorischer Unternehmerlohn

1.7.2.5 Kalkulatorische Miete

1.7.3 Gebühren, Beiträge und Steuern als
Kosten

1.8 Kostenstellenrechnung

1.8.1 Aufgaben und Bedeutung der
Kostenstellenrechnung

1.8.2 Kostenstellenhierarchie und Hierarchie von Kostenzurechnungsobjekten

1.8.3 Verteilung der Kosten in der Kostenstellenrechnung

1.8.3.1 Phasen der Kostenstellenrechnung

1.8.3.2 Schlüsselungsprobleme in der Kostenstellenrechnung

1.8.3.3 Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen

1.8.3.3.1 Stufenumlageverfahren

1.8.3.3.2 Simultanverfahren

1.8.4 Betriebsabrechnungsbogen (BAB) als Instrument der Kostenstellenrechnung

1.9 Kostenrechnungssysteme

1.9.1 Differenzierung der Kosten nach ihrem Zeitbezug

1.9.2 Gliederung der Kosten nach dem Umfang der den Kostenzurechnungsobjekten zugeordneten Kosten

2. Kennzahlen und Verfahren der Vollkostenrechnung

2.1 Betriebsoptimum

2.2 Betriebsergebnisoptimum

2.3 Selbstkosten

2.4 Langfristige Preisuntergrenze

2.5 Stückgewinn

2.6 Betriebsergebnis mittels Vollkostenrechnung

2.6.1 Gesamtkostenverfahren

2.6.2 Umsatzkostenverfahren

3. Kennzahlen und Verfahren der Deckungsbeitragsrechnung

3.1 Variable Selbstkosten

3.2 Betriebsminimum

3.3 Kurzfristige Preisuntergrenzen

3.4 Deckungsbeiträge

3.5 Produktionsprogramm bei freien Kapazitäten

3.6 Produktionsprogramm bei einem Engpass

3.7 Produktionsprogramm bei mehreren Engpässen

3.8 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

3.9 Break-even-Analyse

3.10 Betriebsergebnis mittels Deckungsbeitragsrechnung

3.10.1 Gesamtkostenverfahren

3.10.2 Umsatzkostenverfahren

3.11 Grenzen der Deckungsbeitragsrechnung

4. Fixkostenanalysen

5. Plankostenrechnung

5.1 Einführung in die Plankostenrechnung

5.2 Starre Plankostenrechnung

5.3 Flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis

5.4 Flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis (Grenzplankostenrechnung)

6. Prozesskostenrechnung

6.1 Einführung in die Prozesskostenrechnung

6.2 Aufbau und Ablauf der Prozesskostenrechnung

6.2.1 Tätigkeitsanalyse und Ermittlung von Teilprozessen

6.2.2 Bestimmung der Kostentreiber

6.2.3 Ermittlung der Teilprozessmengen und -kosten

6.2.4 Berechnung der Teilprozesskostensätze

6.2.5 Aggregation der Teilprozesse zu Hauptprozessen

6.3 Prozesskostenbasierte Produktkalkulation

6.3.1 Allokationseffekt

6.3.2 Komplexitätseffekt

6.3.3 Degressionseffekt

Literaturverzeichnis

Stichwortverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort, am angeführten Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BA	Beschäftigungsabweichung
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
Bd.	Band
BE	Betriebsergebnis
BEP	Break-even-Punkt
BER	Betriebsergebnisrechnung
BEU	Break-even-Umsatz
BilRUG	Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz
bspw.	beispielsweise
BV	Beschaffungsvorgang
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
cbm	Kubikmeter
cm	Zentimeter
c. p.	ceteris paribus
Darst.	Darstellung
d. h.	das heißt
engl.	Englisch, englische (-r, -s)

EStG	Einkommensteuergesetz
ET	Einzelteile
etc.	et cetera
EVA	Economic Value Added
evtl.	eventuell
f. bzw. ff.	folgende, fortfolgende
F&E	Forschung und Entwicklung
FEK	Fertigungseinzelkosten
FGKZS	Fertigungsgemeinkostenzuschlagssatz
FGK	Fertigungsgemeinkosten
FIFO	First-in-first-out
FK	Fremdkapital
g	Gramm
ggf.	gegebenenfalls
GKV	Gesamtkostenverfahren
GKZS	Gemeinkostenzuschlagssatz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h	Stunde(-n)
HGB	Handelsgesetzbuch
HIFO	Highest-in-first-out
HK	Herstellkosten
hl	Hektoliter
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
insb.	insbesondere

ital.	italienisch
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
Jg.	Jahrgang
K _f	fixe Kosten
KER	Kurzfristige Erfolgsrechnung
Kfz	Kraftfahrzeug
kg	Kilogramm
km	Kilometer
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
kWh	Kilowattstunde
l	Liter
lat.	lateinisch (-e, -er, -es)
LIFO	Last-in-first-out
Lkw	Lastkraftwagen
Imi	leistungsmengeninduziert
Imi-Prozess	leistungsmengeninduzierter Prozess
Imn	leistungsmengenneutral
Imn-Prozess	leistungsmengenneutraler Prozess
LOFO	Lowest-in-first-out
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung
lt.	laut

m	Meter
m. a. W.	mit anderen Worten
MEK	Materialeinzelkosten
MGK	Materialgemeinkosten
MGKZS	Materialgemeinkostenzuschlagssatz
min	Minute(-n)
Mio.	Million(-en)
ml	Milliliter
mm	Millimeter
Nr.	Nummer
PAF	Preis-Absatz-Funktion
PE	Packeinheit
Pkw	Personenkraftwagen
PU	Pack Unit (Verpackungseinheit)
qkm	Quadratkilometer
qm	Quadratmeter
RBW	Restbuchwert
ROCE	Return of Capital Employed
RVE	Restverkaufserlös
S.	Seite
s. o.	siehe oben
SEKF	Sondereinzelkosten der Fertigung
SEKVt	Sondereinzelkosten des Vertriebs
sog.	so genannt(-e, -er, -en)

St.	Stück
t	Jahr(-e), Tonne(-n)
tan	Tangens
T€	Tausend Euro
U	Umsatz
u. a.	unter anderem, und andere
u. Ä.	und Ähnliche(-s)
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
VE	Verpackungseinheit
vgl.	vergleiche
VtGK	Vertriebsgemeinkosten
VtGKZS	Vertriebsgemeinkostenzuschlagssatz
VwGK	Verwaltungsgemeinkosten
VwGKZS	Verwaltungsgemeinkostenzuschlagssatz
VOB/B	Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen, Teil B
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WBK	Wiederbeschaffungskosten
z. B.	zum Beispiel
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
z. T.	zum Teil

Symbolverzeichnis

$\bar{}$	Durchschnitt, durchschnittlich
%	Prozent
β	unternehmensindividuelles Risiko im Vergleich zum Risiko des Gesamtmarktes
BA	Beschäftigungsabweichung
c	Prohibitivpreis
DB bzw. DB_i	Deckungsbeitrag einer Produktart i
db	Stückdeckungsbeitrag/Deckungsspanne/Deckungsbeitrag pro Stück
db_b	bisheriger Stückdeckungsbeitrag
db_n	neuer Stückdeckungsbeitrag
ΔK	Änderungsbetrag der gesamten Kosten
€	Euro
ϵ	Reagibilitätsgrad
G	Gewinn
g	Stückgewinn
GA	Gesamtabweichung
G_b	bisheriger Gesamtgewinn
g_b	bisheriger Stückgewinn
$Gesamt-DB$	Deckungsbeitrag aller Produktarten
G_n	neuer Gesamtgewinn
g_n	neuer Stückgewinn
GSK_i	gesamte Stellenkosten der Kostenstelle i
G_{max}	Gewinnmaximum
$G(x)$	Periodengewinn in Abhängigkeit von der Beschäftigung
$G'(x)$	Grenzgewinnfunktion
$G''(x)$	Zweite Ableitung der Gewinnfunktion
h	Stunde(n)

i	Index für die n Einzelwerte von x , wobei $i=1, \dots, n$
i	kalkulatorischer Zinssatz, mit dem das gebundene (Eigen- und Fremd-)Kapital zu verzinsen ist
i_{EK}	Verzinsung des Eigenkapitals
i_f	risikoloser Zinssatz
i_{FK}	Fremdkapitalzinssatz
i_m	Rendite des Gesamtmarkts
i_R	interner Zinsfuß
K	Kosten
k	Durchschnittskosten
K'	Grenzkosten
K_f	Fixkosten
K_{Hi}	Herstellkosten der Produktart i
K^i	Ist-Kosten in einer bestimmten Periode
K_i	Kosten der Produktart i
K^p	Plankosten
K^{verr}	verrechnete Plankosten
K^{verri}	verrechnete Plankosten bei Istbeschäftigung
k^{pverr}	Plankostenverrechnungssatz
K^s	Sollkosten
K^{si}	Sollkosten bei Istbeschäftigung
K^{si}	Selbstkosten der Produktart i
k_s	Selbstkosten (pro Stück)
K_v	gesamte variable Kosten
$K_v(x)$	Variable Kosten einer Periode in Abhängigkeit von der Beschäftigung
$K_v(x_i)$	gesamte variable Kosten bei der Beschäftigung x_i
k_v	variable Kosten pro Erzeugniseinheit
k^{vp}	variabler Plankostensatz
K_v^p	variable Plankosten

$K(x)$	Periodenkosten in Abhängigkeit von der Beschäftigung
$k(x)$	Durchschnittskosten in Abhängigkeit von der Beschäftigung
m_{ij}	Leistungseinheiten von der Kostenstelle i an die Kostenstelle j
n	Anzahl der Nutzungsperioden
p_b	bisheriger Preis
PK	Produktionskoeffizient
p^d	Abschreibungsprozentsatz
p^i	Absatzpreis der Produktart i
p^n	neuer Preis
p^p	Plan-Preis in einer vergangenen Planperiode
PSK_i	Primäre Stellenkosten der Kostenstelle i
PSK_j	Primäre Stellenkosten der Kostenstelle j
PSK_{vj}	Variable primäre Stellenkosten der Kostenstelle j
q_i	Verrechnungspreis der Kostenstelle i
$rel. db$	relativer Stückdeckungsbeitrag
s	Steuersatz des Unternehmens
Σ	Summe
∞	unendlich
U	Umsatz
$U'(x)$	Grenzumsatz/Grenzerlös
U_{max}	Umsatzmaximum
U_{pl}	geplanter Umsatz/Planumsatz
$U(x)$	Periodenumsatz in Abhängigkeit von der Beschäftigung
VA	Verbrauchsabweichung
x	Variable für die Beschäftigung
x_a	Absatzmenge/abgesetzte Menge

x_b	bisher produzierte und abgesetzte Menge
$x_{\text{Betriebsoptimum}}$	betriebsoptimale Beschäftigung
x^i	Ist-Beschäftigung in einer vergangenen Periode
x_i	Beschäftigung in einer bestimmten Periode i oder Menge der Produktart i
x_{Kap}	Kapazität eines Leistungsobjekts
x_p	produzierte Menge
x^p	Planbeschäftigung/geplante Beschäftigung

1 Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung

1.1 Ziele und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Unternehmen in sozialen oder weitergehend ethischen Marktwirtschaftssystemen verfolgen eine Reihe von Zielen.¹ Primär lautet das unternehmerische Ziel Wertsteigerung (Wertorientierung), welches über Kennzahlen wie bspw. Shareholder Value, EVA oder ROCE gemessen wird. Die Verfolgung dieser Ziele kann nur gelingen, wenn der Unternehmensführung ein geeignetes Führungsinstrument zur Verfügung gestellt wird, vor allem um die ökonomischen Ziele des Unternehmens zu erreichen. Gleichzeitig muss das Management ein funktionierendes Überwachungssystem einrichten, um mögliche Risiken erkennen zu können, die die Fortentwicklung und damit das Überleben des Unternehmens gefährden können. So schreibt bereits das KonTraG vom 30.04.1998 in § 91 Abs. 2 AktG vor, dass der Vorstand einer AG geeignete Maßnahmen zu treffen hat, insb. ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden. § 317 Abs. 2 HGB schreibt vor, dass der Lagebericht und der Konzernlagebericht dahingehend zu prüfen ist, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind. Im Falle einer börsennotierten AG wird weitergehend gefordert, dass im Rahmen der Abschlussprüfung gem. § 317 Abs. 4 HGB auch zu beurteilen ist, ob das einzurichtende bzw. eingerichtete Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann.

Das **unternehmerische Rechnungswesen** ist ein solches Führungs- und Überwachungsinstrument.

Das unternehmerische Rechnungswesen erfasst quantitativ das mengen- und wertmäßige Gesamtgeschehen innerhalb des Unternehmens.

Darst. 1.101: Unternehmerisches Rechnungswesen

Es lässt sich in vier Bereiche unterteilen:

1 Finanzbuchführung und Bilanz
1.1 Buchführung

1.2 Inventar
1.3 Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, ggf. Anhang und Lagebericht)
1.4 Sonderbilanzen, Zwischenbilanzen
2 Kosten- und Leistungsrechnung
2.1 Kostenartenrechnung
2.2 Kostenstellenrechnung
2.3 Kostenträgerrechnung
3 Betriebswirtschaftliche Statistik und Vergleichsrechnung
3.1 Betriebswirtschaftliche Statistik
3.2 Einzelbetrieblicher Vergleich
3.2.1 Soll-Ist- bzw. Plan-Ist-Vergleich
3.2.2 Zeitlicher Vergleich
3.2.3 Vergleich zwischen Teilen des Unternehmens
3.3. Zwischenbetrieblicher Vergleich
3.3.1 Vergleich zwischen Unternehmen des Konzerns
3.3.2 Vergleich mit fremden Unternehmen
4 Planungsrechnung

Darst. 1.102: Gliederung des unternehmerischen Rechnungswesens

Die beiden **Hauptbereiche des unternehmerischen Rechnungswesens** lassen sich wie folgt beschreiben:

Die Finanzbuchhaltung (externes Rechnungswesen), auch Geschäftsbuchhaltung genannt, zeichnet lückenlos, chronologisch und sachlich geordnet alle Geschäftsvorfälle auf, die die Vermögens- und Kapitalpositionen sowie den Geschäftsjahreserfolg des Unternehmens verändern.

Die Kosten- und Leistungsrechnung (internes Rechnungswesen) bezieht sich auf den Bereich der Leistungserstellung und -verwertung. Kostenrechnung wird definiert als Rechnungswesen im Bereich der Leistungserstellung (betrieblicher Kombinationsprozess der Produktionsfaktoren) und Leistungsverwertung.

Darst. 1.103: Kennzeichnung der Hauptzweige des unternehmerischen Rechnungswesens

Die bewusste Einengung des Rechnungswesens auf den betrieblichen Bereich findet sich in folgender Charakterisierung des **betrieblichen Rechnungswesens** wieder:

Das betriebliche Rechnungswesen beinhaltet die systematische, regelmäßig und/oder fallweise durchgeführte Erfassung, Aufbereitung, Auswertung und Übermittlung der das Betriebsgeschehen betreffenden quantitativen Daten (Mengen- und Wertgrößen) mit dem Ziel, sie intern für Planungs-, Steuerungs- und Kontrollzwecke und extern zur Information und Beeinflussung Externer zu verwenden.

Darst. 1.104: Betriebliches Rechnungswesen

(Vgl. HUMMEL, S., MÄNNEL, W.: Kostenrechnung 1. Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Aufl., Wiesbaden 1990, S. 4.)

Die **Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)** wird auch als Kosten- und Erlösrechnung (KER) oder Betriebsergebnisrechnung bezeichnet. Meist wird die Kosten- und Erlösrechnung einfach mit **Kostenrechnung** abgekürzt, so dass beide Begriffe synonym verwendet werden. Dies liegt dann entweder an der sprachlichen Bequemlichkeit oder daran, dass sich die Kosten- und Leistungsrechnung hauptsächlich auf Kostenaspekte fokussiert und weniger die Erlösseite betrachtet.

Die vorrangige Betrachtung der Kosten schlägt sich auch in der Gliederung der Kostenrechnung nieder:

Teilbereich	Aufgabe
Kostenartenrechnung	Die Kostenartenrechnung befasst sich mit der Abgrenzung der Strömungsgrößen Aufwand und Kosten sowie der Definition der einzelnen Kostenarten.
Kostenstellenrechnung	Aufbauend auf die Kostenartenrechnung gibt die Kostenstellenrechnung Auskunft darüber, in welcher Höhe die einzelnen Kostenarten in den Kostenstellen innerhalb einer Abrechnungsperiode anfallen.
Kostenträgerrechnung	Die Kostenträgerrechnung dient der Ermittlung der Kosten eines Kostenträgers, z. B. einer Erzeugniseinheit.

Darst. 1.105: Teilbereiche der Kostenrechnung

Dieses Aufgabengebiet der Betriebswirtschaftslehre ist im Wesentlichen frei von gesetzlichen Vorschriften, auch wenn beispielsweise § 91 Abs. 2 S. 2 AktG formuliert: „Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand

der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.“ Ein solches Überwachungssystem ist in jedem Fall die Kosten- und Leistungsrechnung als Teil des unternehmerischen Rechnungswesens, denn „gefährdende Entwicklungen“ wie z. B. mangelnde oder sich verschlechternde Deckungsbeiträge oder eine absehbare langfristige Unterschreitung der Preisuntergrenzen können nur mit Hilfe der Kostenrechnung festgestellt werden. Die Finanzbuchhaltung ist hier weniger geeignet, da sie ausschließlich vergangenheitsorientiert (Dokumentation der Geschäftsvorfälle des vergangenen bzw. laufenden Geschäftsjahres) ausgerichtet ist und mit ihr somit insb. Chancen und Risiken, die in der Zukunft liegen, nicht erkennbar und bewertbar sind. Im Gegensatz dazu gehören bspw. Entscheidungsrechnungen unter Berücksichtigung künftiger Umweltzustände (Szenarien) zu den Aufgaben einer Kostenrechnung.

Die Kosten- und Leistungsrechnung stellt **in erster Linie Informationen für die operative Planung und Kontrolle von Kosten und Erlösen** zur Verfügung. Eine **Wirtschaftlichkeitskontrolle** findet u. a. über **Soll-Ist-Vergleiche** bestimmter Kennzahlen wie z. B. variable Stückkosten, Personalkostenquote oder Kostenstellenbudgets statt. Andere Formen der Kontrolle sind eine **Zeitreihenanalyse** oder eine relative Bewertung zwischen Teilen des Unternehmens oder Konzerns und mit fremden Unternehmen im Rahmen des **Benchmarkings**.² (Eine strategische Planung und Kontrolle erfolgt gewöhnlich unter Verwendung dynamischer Verfahren der Investitionsrechnung.)

Die Kosten- und Leistungsrechnung wendet sich **primär an (unternehmens-)interne Adressaten** im Top-, Middle- und Lower-Management, für die von Experten in verschiedenen Bereichen des Unternehmens relevante Kosten- und Erlösinformationen gewonnen, ver-/bearbeitet und bereitgestellt werden.

Diese Kosten- und Erlösinformationen finden sich in den **Zielen und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung** wieder:

- Wirtschaftlichkeitskontrolle der Kostenzurechnungsobjekte (Kostenträger i. w. S. wie Kostenträger i. e. S. (= Produkteinheit), Produktarten, Kostenstellen (Abteilungen, Werke, Divisionen etc.), Projekte oder Prozesse)
- Vor-, Zwischen-, Synchron-, Nachkalkulation der Kostenzurechnungsobjekte
- Bereitstellung von Kosten- und Erlösinformationen für Entscheidungsrechnungen (z. B. Make or Buy (Produktionsprogrammgestaltung), Abgabe oder Annahme einzelner Angebote bei gezielten Anfragen (Verkaufspolitik), Festlegung von

kurz- und langfristigen Preisuntergrenzen für das angebotene Sortiment (Preispolitik), Beschäftigungsplanung, Produktionsprozessplanung, Betriebsgrößenplanung)

- Berechnung eines Betriebsergebnisses (Betriebsergebnisrechnung (BER)/kurzfristige Erfolgsrechnung (KER))
- Ermittlung von Selbstkosten für öffentliche Aufträge gemäß VPöA¹
- Bewertung aller Vorräte (unfertige und fertige Erzeugnisse) für die Bilanz des Unternehmens

Darst. 1.106: Ziele und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

¹ Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen

Zu den Rechnungen, die innerhalb der Kostenrechnung nicht durchgeführt werden, aber im Weiteren zum **internen Rechnungswesen** zählen, gehören:

- Finanzplanungs- und Kontrollrechnungen zur Aufrechterhaltung der Liquidität
- Mehrperiodige Investitionsplanungs- und -kontrollrechnungen

Darst. 1.107: Nicht zur Kostenrechnung gehörende Planungs- und Kontrollrechnungen

Zu planende **Sachverhalte der operativen Kostenrechnung** sind u. a.:

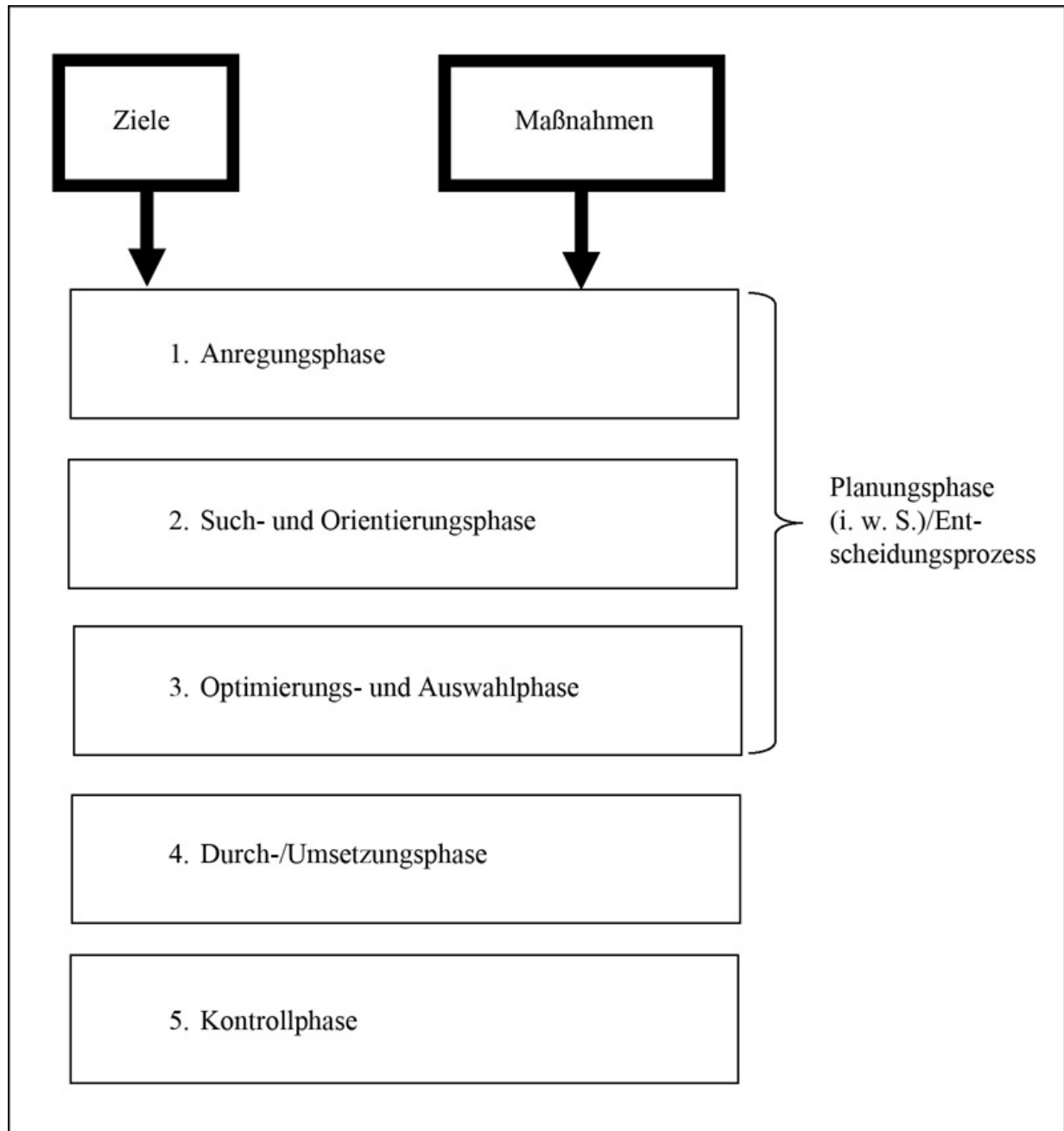
Programmentscheidungen	Potentialentscheidungen	Prozessentscheidungen
Produktionsprogramm der Periode Eigenfertigung bzw. Fremdbezug Annahme bzw. Ablehnung eines Zusatzauftrages	Mischungsverhältnis von Einsatzgütern Bedienungsrelationen an Maschinen	Produktionsverfahren Fertigungslosgröße Verwendung knapper Güter

Darst. 1.108: Beispiele für Objekte der Operativen Planung

(Entnommen: FRIEDL, B.: Kostenrechnung. Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung, 2. Aufl., München 2010, S. 15.)

Im Rahmen betrieblicher Entscheidungsprozesse werden eine Reihe von Kosteninformationen benötigt. Dabei müssen zunächst die Ziele der Kostenrechnung³ festgelegt werden, bevor über Maßnahmen (Aktionen)

entschieden wird. Der kostenrechnerische Führungsprozess läuft bezüglich der Ziele und Maßnahmen in folgenden Phasen ab:



Darst. 1.109: Führungsprozess

Ein typischer Fall für das Durchlaufen eines Führungsprozesses mit dem Beginn in der Anregungsphase sind hohe Soll-Ist-Abweichungen, sich im Zeitablauf verschlechternde Kennzahlen oder im Vergleich zu externen Unternehmen (weit) unterdurchschnittliche Werte bei den vom Controller vorgegebenen und/oder mit ihm vereinbarten Zielgrößen (konkrete

Ausprägungen der ausgewählten Kennzahlen) bezüglich der Kostenzurechnungsobjekte. Letztere sind Kostenträger i. w. S. wie Kostenträger i. e. S. (= Produkteinheit), Produktarten, Kostenstellen (Abteilungen, Werke, Divisionen etc.), Projekte oder Prozesse. Bei einer im Sinne der Vorgabe negativen Abweichung werden vom Controller in Zusammenarbeit mit dem/den für die Differenz Verantwortlichen die Gründe für die Abweichung eruiert, ggf. neue Zielgrößen (konkrete Ausprägungen der ausgewählten Kennzahlen) im Rahmen der Ziel-Entscheidungsprozesse festgelegt. Erst dann (!) werden im Rahmen der Such- und Orientierungsphase unterschiedliche Maßnahmen vorgeschlagen und diskutiert. Hier spielt auch die Prognose zukünftiger Szenarien (Umweltzustände) eine wichtige Rolle, da möglicherweise unterschiedliche Szenarien hinsichtlich des Grundsatzes der Flexibilität der Pläne (z. B. Eventual-/“Schubladen“-Planungen unter Berücksichtigung der Eintrittswahrscheinlichkeiten und/oder Erwartungswerte) bei der Planung und Entscheidung bedacht werden müssen. In der Auswahl- und Optimierungsphase werden die Planungs- bzw. Entscheidungsalternativen bewertet und die zieladäquate Maßnahme bzw. ein Maßnahmenbündel auf der Basis vergleichender Analysen (Vergleichsrechnungen) ausgewählt. Die Durchsetzungsphase beinhaltet die Ratifizierung der Pläne und die Realisierung der getroffenen Planung/Entscheidung. Abschließend werden die realisierten Aktionen (z. B. zur Reduktion der Kosten) mittels Soll-Ist-Vergleich, Zeitreihenanalyse oder eine relative Bewertung zwischen Teilen des Unternehmens oder Konzerns und mit fremden Unternehmen im Rahmen des Benchmarkings dahingehend untersucht, oft die zuvor festgelegten Ziele (konkrete Ausprägungen der ausgewählten Kennzahlen bezüglich der Kostenzurechnungsobjekte) erreicht wurden. Bei der zu konstatierenden Abweichung erfolgt ein wiederholter Durchlauf des Ziel- und Maßnahmen-Entscheidungsprozesses, beginnend mit der Anregungsphase.

Für die Planung und Kontrolle der Objekte der operativen Kostenrechnung sind eine Reihe von begrifflichen Klärungen notwendig. Die für das Verständnis der kostenrechnerischen Inhalte erforderlichen Termini werden im Folgenden näher erläutert.

1.2 Bestandserhöhende und bestandsmindernde Strömungsgrößen

Um die Verfahren der Kostenrechnung⁴ korrekt anwenden (und deren Ergebnisse interpretieren) zu können, ist eine präzise Definition der zugrundeliegenden Strömungsgrößen erforderlich. Gleiches gilt für Finanzierungsfragen. Bei den differenzierenden Strömungsgrößen handelt es sich um die Grundbegriffe des Rechnungswesens, die einerseits als