

## Die Kosten- und Leistungsrechnung

**Kosten** sind bewerteter Verzehr von Gütern und Dienstleistungen, der zur Erreichung des Betriebszweckes sowie zur Aufrechterhaltung der erforderlichen Kapazitäten entsteht. Dabei umfasst der Güterverbrauch nicht nur den Verbrauch an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, sondern auch die Nutzung von Dienstleistungen, die Entrichtung öffentlicher Abgaben und die Verwendung von Betriebsmitteln. Er stellt aber nur Kosten dar, wenn er für die Leistungserstellung anfiel.

Kosten können damit allgemein als der in Geld bewertete Ressourcenverbrauch zur Leistungserstellung definiert werden. Fällt der leistungsbedingte Güterverbrauch mit der Entstehung der dazugehörigen Ausgaben zusammen, spricht man von pagatorischen Kosten. Erfolgte die Ausgabe aber bereits zu einem früheren Zeitpunkt, handelt es sich bei dem augenblicklichen leistungsbedingten Verbrauch um kalkulatorische Kosten. Auch die Eigenkapitalverzinsung, die nie zu Ausgaben führt gehört zu den kalkulatorischen Kosten.

Das bedeutet, dass Kosten nicht mit Ausgaben gleichgesetzt werden können, da es Kosten gibt, die keine Ausgaben darstellen, wie z.B. Abschreibungen. Es gibt aber auch Ausgaben, die keine Kosten sind, da sie keinen Werteverzehr darstellen (beispielsweise Tilgungen).

**Leistung** ist dagegen der in Geld bewertete Absatz der erstellten Güter und Dienstleistungen. Schwierigkeiten treten in der öffentlichen Verwaltung bereits dabei auf, dass die Leistungen oft kaum mengenmäßig ermittelt werden können, noch eine Bewertung in Geldeinheiten möglich ist, da für viele ihrer Leistungen der Filter Markt fehlt. Sie werden auch meist nicht unmittelbar durch adäquate geldliche Gegenleistungen kompensiert, sondern kostenlos abgegeben. Fehlt der Markt, so sind auch bestimmte Informationen, wie eine ganzheitliche Leistungsbeurteilung, Vergleiche mit der Konkurrenz oder Optimierungsanreize nicht vorhanden und müssen versucht werden, eigenständig, z.B. durch Vergleiche zwischen den Verwaltungen, zu erhalten.

Die Kosten- und Leistungsrechnung gilt als das Kerninstrument eines operativen Kontrollsystems. Grundlegend soll mit ihr die Wirtschaftlichkeit, die insbesondere durch Kosten-Leistungs-Vergleiche ermittelt wird, gesteuert werden. Sie ist ein betriebswirtschaftliches Instrument zur quantitativen Beschreibung der im Leistungserstellungsprozess verbrauchten Ressourcen und erzeugten Leistungen nach Mengen und Werten.

### Aufgaben und Ziele

Während die Finanzbuchführung nach außen gerichtet ist und vorrangig der Rechenschaftslegung dient, wird in der Kosten und Leistungsrechnung die Darstellung des Betriebsprozesses (internes Rechnungswesen) in Form von Kosten und Leistungen zur Steuerung und Kontrolle des Betriebsgeschehens, zur Preisbildung und zur Information für dispositive Zwecke verfolgt.

Statt einer reinen Einnahmen-Ausgabenrechnung soll mit der Kosten- und Leistungsrechnung der gesamte Ressourcenverbrauch für die Erstellung der Leistungen berücksichtigt werden. Dazu werden die bei der Leistungserstellung entstehenden Kosten erfasst, vertieft, zugerechnet, aufbereitet und ausgewertet. Sie ist vorwiegend auf die monetäre und sachzielbezogene

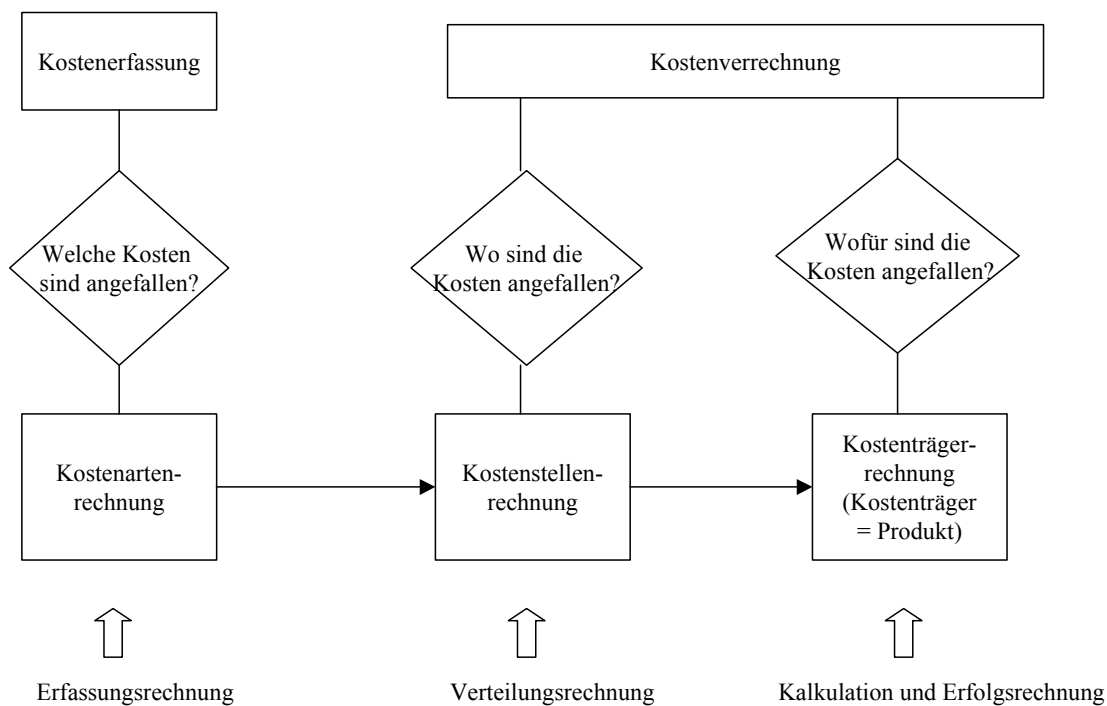
Darstellung der im Zusammenhang mit der Leistungserstellung und Leistungsabgabe verbundenen Werteverzehr- und -zuwächse ausgerichtet.

Ihre Aufgaben liegen somit in der internen Planung, Kontrolle und Steuerung, in der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Unternehmung sowie einzelner Teile und der Schaffung von Transparenz der Kosten und Leistungen. Dafür ist es notwendig, nicht nur Vergangenheitswerte zu analysieren, sondern auch Planwerte einzubeziehen.

Dabei ist das dominierende Hauptziel die Schaffung von Kostentransparenz zur Effizienz- und Effektivitätssteigerung.

Die Kosten- und Leistungsrechnung umfasst die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Sie erfasst alle Kosten einer Rechnungsperiode und baut dabei auf den im Sachbuch ausgewiesenen Zahlungsvorgängen, die dann perioden- und verursachungsgerecht nach Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern geordnet werden, auf.

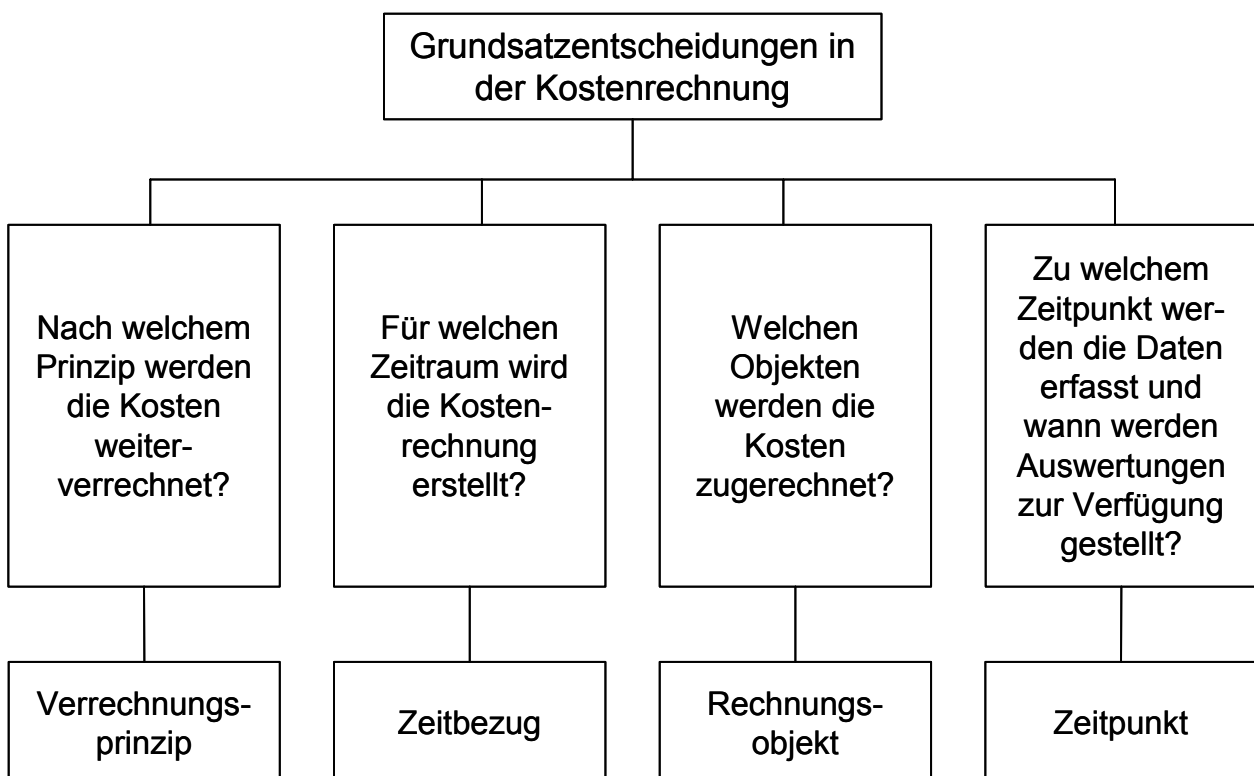
**Abbildung: Systematik der Kostenrechnung**



**Konzeption eines geeigneten Kostenrechnungssystems**

In Abhängigkeit von den konkreten Anforderungen an die Kostenrechnung ist u.a. zu entscheiden:

- wie die Kosten auf die Kostenträger zu verrechnen sind,
- ob die Kostenrechnung als Ist-, Normal- oder Plankostenrechnung aufgebaut wird,
- welchem Kostenträger die Kosten zugerechnet werden sollen,
- wie die Kostenrechnungsdaten erhoben und weitergegeben werden.



## Kostenrechnungssysteme

Alle Systeme der Kostenrechnung haben die gleiche dreigliedrige Abrechnungsstruktur. Sie bestehen aus Kostenarten-, Kostenstellen-, und Kostenträgerrechnung. Die Zielvorstellungen und der verfolgte Zweck bestimmen die Systemart und damit die Art der Kostenerfassung und -verrechnung.

Die spezifische Ausgestaltungsform einer Kosten- und Leistungsrechnung beruht auf zwei Einteilungskriterien.

Durch die Kombination der Grundtypen entstehen maximal sechs Mischtypen, die in der Abbildung dargestellt werden.

**Abbildung: Kostenrechnungssysteme**

Zeitbezug der Sach- umfang der verrechneten Kosten	Istkostenrechnung	Normalkostenrechnung	Plankostenrechnung
<b>Vollkostenrechnung</b>	Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Normalkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis
<b>Teilkostenrechnung</b>	Istkostenrechnung auf Teilkostenbasis	Normalkostenrechnung auf Teilkostenbasis	Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis

Entsprechend ihrem zeitlichen Bezug kann man in Istkostenrechnung, Normalkostenrechnung und Plankostenrechnung differenzieren.

Dabei werden bei der *Istkostenrechnung*, die am Ende einer Periode erstellt wird, die tatsächlich angefallenen Kosten betrachtet und damit Preis-, Mengen- oder Beschäftigungsschwankungen aufgrund von Zufallserscheinungen nicht herausgelöst. Infolgedessen ist nur eine geringe Vergleichbarkeit mit anderen Perioden gegeben.

Sie bildet aber den Erfolg ab und dient als Nachkalkulation der nachträglichen Selbstkostenermittlung. Ihr Hauptzweck ist jedoch die Darlegung der effektiven Kosten einer Kostenstelle oder eines Kostenträgers.

Eine reine Istkostenrechnung, d.h. nur tatsächlich angefallene Kosten werden betrachtet, gibt es eigentlich nicht, da kalkulatorische Kosten in gewissem Sinne fiktiv sind und einbezogen werden müssen.

Weil der *Normalkostenrechnung* Durchschnittswerte der Vergangenheit zugrunde gelegt werden, werden Zufallsschwankungen ausgeschaltet. Damit ist ein Ansatzpunkt für die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit durch einen Vergleich zwischen Normal- und Istkosten gegeben. Dieses Kostenrechnungssystem ist weniger aufwendig, flexibler aber dafür ungenauer als die Istkostenrechnung.

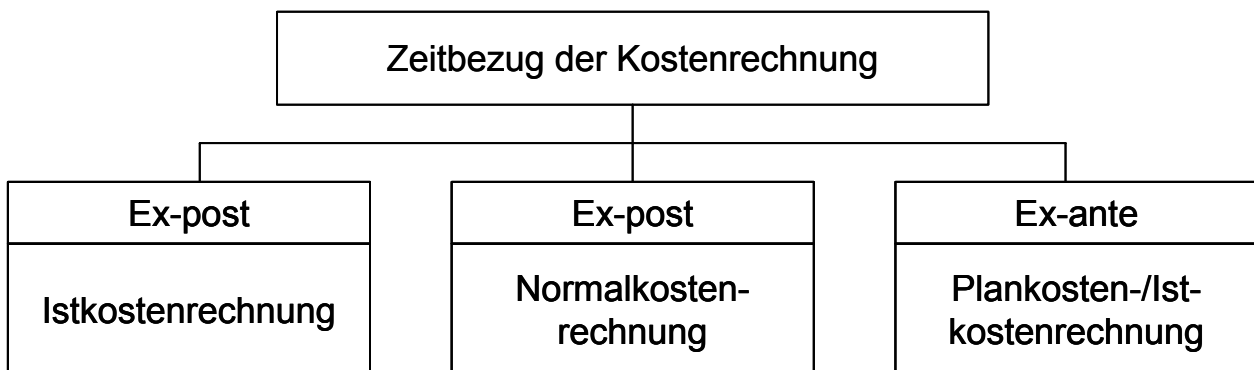
Die *Plankostenrechnung* ist nicht vergangenheitsorientiert, sondern zukunftsorientiert. Sie soll Kostenvorgaben aufgrund der Einschätzung des zukünftigen wirtschaftlichen Geschehens und zukünftiger Preise und Verbrauchsmengen vornehmen. Die Werte werden entweder aufgrund von Istkosten (unter Berücksichtigung wahrscheinlich eintretender zukünftiger Ereignisse) oder durch detaillierte Berechnungen und Messungen ermittelt. Die Wirtschaftlichkeitskontrolle erfolgt nach Ablauf der Periode durch Gegenüberstellung der geplanten und der tatsächlich eingetretenen Kosten. Wobei die Abweichungen nach Preis-, Verbrauchs- und Beschäftigungsabweichungen differenziert werden müssen.

Entsprechend dem Umfang der auf die Kalkulationsobjekte verteilten Kosten kann man in Voll- und Teilkostenrechnung unterscheiden.

Die *Vollkostenrechnung*, die in der Verwaltungspraxis überwiegt, liegt vor, wenn alle Kosten auf die Kalkulationsobjekte verrechnet werden. In diesem Sachverhalt liegt auch der größte Kritikpunkt an der Vollkostenrechnung, denn die Verrechnung von fixen Kosten, insbesondere fixer Gemeinkosten führt dazu, dass das Verursachungsprinzip und die damit verbundene Konzentration auf relevante Kosten nicht berücksichtigt wird und falsche unternehmerische Entscheidungen getroffen werden können. Außerdem können Kostensenkungserwartungen durch Beschäftigungsreduzierung aufgrund dieser hohen Fixkosten nicht erfüllt werden.

Dementsprechend werden bei einer *Teilkostenrechnung* nur die Kosten verrechnet, die sich nach dem Verursachungsprinzip auf die Kalkulationsobjekte zurechnen lassen. Das bedeutet, dass bei dieser Form der Kostenrechnung nur variable Kosten den Leistungen zugeordnet werden, nicht die fixen, weil sie unabhängig von der Leistungserstellung entstehen.

## Zeitbezug der Kostenrechnung



<p>Kosten, die für eine Leistungseinheit oder eine Zeiteinheit tatsächlich angefallen sind</p>	<p>Durchschnittswerte, denen der normale, durchschnittliche Verbrauch an Kostengütern zugrunde liegt</p>	<p>im voraus für eine geplante Beschäftigung methodisch ermittelte, bei ordnungsmäßigem Betriebsablauf und unter gegebenen Produktionsverhältnissen als erreichbar betrachtete Kosten</p>
<p>vergangenheitsbezogen</p>	<p>vergangenheitsbezogen</p>	<p>zukunftsbezogen</p>
<p>Istkosten = Ist-Menge * Ist-Preis</p>	<p>Normalkosten = Normal-Menge * Normal-Preis</p>	<p>Plankosten = Plan-Menge * Plan-Preis</p>

## Die Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung ist der erste Abrechnungsschritt der Kostenrechnung und erfasst die in der Periode entstandenen Kosten exakt, lückenlos und mit ökonomisch angemessenem Aufwand. Das heißt, ihre Aufgabe besteht in der systematischen Erfassung des sachzielbezogenen Güterverbrauchs. Denn um Leistungen zu erstellen, werden wirtschaftliche Güter eingesetzt, die nun mengen- und wertmäßig registriert werden. Das bedeutet, dass in dieser ersten Stufe der Kostenrechnung die leistungsbedingten Werteverzehre der Periode verzeichnet werden, um die Frage zu beantworten, welche Kosten bei der Leistungserstellung angefallen sind und daher in die Kosten- und Leistungsrechnung einzubeziehen sind.

Demzufolge stellt die Kostenartenrechnung die Grundlage für die Kostenstellen- und die Kostenträgerrechnung dar.

Die Kostenartenrechnung ermittelt nicht nur die Summe der in der Periode angefallenen Kosten, sondern soll insbesondere zeigen, aus welchen Kostenarten sie sich zusammensetzt. Aus diesem Grund werden die Kosten im Hinblick auf die Weiterverrechnung bzw. entsprechend der Rechnungsziele der Kostenrechnung sinnvoll gegliedert.

Die Systematisierung kann hierbei auf sehr unterschiedliche Weise durchgeführt werden. Kriterien für diese Gliederung wären:

- \* die Art des Werteverzehrs, wonach Personal-, Sach-, Dienstleistung- und kalkulatorische Kosten erkennbar sind
- \* die Art der Verrechnung, die Einzel- und Gemeinkosten unterscheidet,  
(Unter Einzelkosten versteht man Kosten, die den Kostenträgern direkt zugerechnet und genau erfasst werden können. Im Gegensatz dazu entstehen Gemeinkosten immer für mehrere oder alle Leistungen zusammen und können nur über Schlüssel oder prozentuale Zuschläge auf die einzelnen Kostenträger verteilt werden.)
- \* die Art der Kostenerfassung, die in aufwandsgleiche Kostenarten, die gewöhnlich aus den Rechnungsunterlagen entnommen werden können und kalkulatorische Kosten, die erst in Nebenrechnungen zu ermitteln sind, trennt,
- \* das Verhalten der Kosten auf die Änderung der Beschäftigung, aus dem sich fixe und variable Kosten ergeben. (Wobei Einzelkosten immer auch variable Kosten sind, Gemeinkosten aber sowohl variabel als auch fix sein können. Fixkosten sind fast immer Gemeinkosten.)

Bei der Bildung der Kostenarten müssen drei Grundsätze beachtet werden. Der *Grundsatz der Eindeutigkeit*, der besagt, dass die Kostenarten klar definiert sein müssen, damit die Kosten unumstritten einer Kostenart zugeordnet werden können, der *Grundsatz der Überschneidungsfreiheit* und der *Grundsatz der Vollständigkeit*, nach dem alle Kosten lückenlos erfasst werden müssen.

In der allgemeinen BWL unterteilt man die Kosten in Personalkosten, Sachkosten, Kapitalkosten, Kosten für Dienstleistungen Dritter und Kosten für Steuern, Gebühren, Beiträge.

Theoretisch ist der Idealzustand der Gliederungstiefe dann erreicht, wenn in jeder Kostenart der Verbrauch homogener Faktoren erfasst wird. In der Praxis ist dies allerdings nicht realisierbar, da der steigende Erfassungsaufwand nicht mit dem zusätzlichen Nutzen vereinbar ist.

Einen allgemein verbindlichen Kostenartenplan, an dem sich jeder Kostenrechner orientieren kann, gibt es nicht, da die Größe des Betriebes und die Art der Leistungserstellung bestimmen, welche Kostenarten angelegt werden müssen und wie weit die Detaillierung der Kostenarten gehen muss. Ihre Bildung sollte aus dem Haushaltsplan heraus erfolgen, so dass die Haushaltsstellen mit den Kostenarten identisch sind.

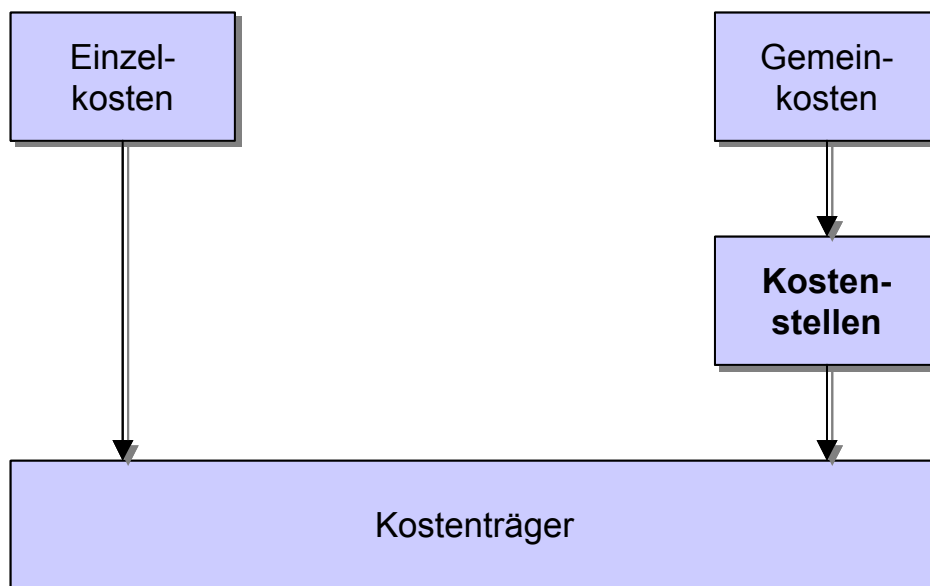
Grundsätzlich ist in dieser Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung zu klären, welche Kosten überhaupt zu erfassen, wie die betreffenden Kostenbestandteile zu bewerten sind und welche Gliederung sinnvoll und zielgerichtet ist. Die Kostenartenrechnung ist damit das einfachste Instrument zur Analyse des Betriebsgeschehens, denn sie vermittelt einen Überblick über die Kostenstruktur und ermöglicht durch den Vergleich der Kostenarten zwischen gleichen Einrichtungen eines Unternehmens die Offenlegung erster Schwachstellen und Unwirtschaftlichkeiten.

## Die Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung wird aus der Kostenartenrechnung entwickelt und gliedert die Kosten nach abgegrenzten Teilbereichen einer Einrichtung, in denen Kosten entstehen. Das heißt, sie ist im Grunde eine Umlagerechnung, da bei ihr den Teilen einer Organisation, den Kostenstellen, ihre hervorgerufenen und in der Kostenartenrechnung erfassten Kosten möglichst verursachungsgerecht zugerechnet werden. Sie vermittelt Informationen über den in den einzelnen Leistungsstellen entstandenen Werteverzehr.

## **Aufgaben der Kostenstellenrechnung**

- Verteilung der Gemeinkosten aus der Kostenartenrechnung
- Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung
- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit
- Vorbereitung der Kalkulation



Wesentlich ist, dass eine Aussage darüber getroffen wird, wo die Kosten entstanden sind, und dass die Orte der Kostenveränderungen bei Mehrjahresbetrachtungen deutlich werden. Infolgedessen entstehen Informationen zur Überwachung und Steuerung des Betriebsgeschehens, insbesondere zur Wirtschaftlichkeitskontrolle (wie bei der Kostenartenrechnung, denn auch hier können Unwirtschaftlichkeiten durch den Vergleich mit den entsprechenden Kostenstellen und Kosten ähnlicher Einrichtungen aufgedeckt werden) und zur Wirtschaftlichkeitssteuerung dieser Teileinheiten. Infolge der Differenzierung der Kosten nach den Orten ihrer Entstehung kann mit der Kostenstellenrechnung eine wesentlich genauere und damit wirksamere Wirtschaftlichkeitskontrolle und –steuerung als mit der Kostenartenrechnung erfolgen. Es ist möglich, detaillierte Kostenstellenvergleiche durchzuführen und Kostenziele vorzugeben. Dies ist eine grundlegende Voraussetzung für das Controlling. Außerdem wird ein verstärktes Kostenbewusstsein gefördert.

Die Kostenstellenrechnung ist die Grundlage für die Kostenträgerrechnung. Sie verbindet die Kostenartenrechnung mit der Kostenträgerrechnung.

Allgemein betrachtet läuft die Kostenstellenrechnung in folgenden Schritten ab: Zuerst werden die Kostenstellen gebildet. Dann erfolgt die Festlegung der Vorschriften für die Zuordnung der Kostenarten zu den Kostenstellen, um dann die Kosten in diesem Kostenstellensystem zu verteilen. Im letzten Schritt erfolgt ihre Auswertung.

Bei der Bildung der Kostenstellen erfolgt eine Zerlegung des Betriebes in kostenmäßig abgrenzbare Abrechnungsbezirke, die aufgrund rein rechentechnischer Merkmale, nach den betrieblichen Leistungsprozessstufen, den Leistungsarten oder nach lokalen, funktionalen oder organisatorischen Gesichtspunkten stattfinden kann. Dabei scheint besonders die letztgenannte Variante empfehlenswert, denn die Kostenstellen sollten den Organisationseinheiten des Betriebes entsprechen, um klare Verantwortungsbereiche festzulegen.

Die Bildung der Kostenstellen ist vorwiegend durch das Ziel der Kostenkontrolle bestimmt, infolgedessen eine möglichst klare Abgrenzung der Verantwortungsbereiche für Kosten- und Leistungen und die Übereinstimmung von Leistungsstelle und Kompetenzbereich eine wesentliche Rolle spielen, um so auch eine eindeutige Verantwortlichkeit für die Kostenentstehung zu erreichen und eine wirksame Kostenkontrolle durchführbar zu machen.

Allgemein gesagt ist eine Kostenstelle ein örtlich zusammengefasster und nach außen klar abgegrenzter Verantwortungsbereich, in welchem gleiche resp. verwandte, regelmäßig sich wiederholende Verrichtungen ausgeführt werden“.

Das Verursachungsprinzip besagt, dass die Kostenstellen, die Kosten tragen müssen, durch deren Tätigkeit sie entstanden. Damit sind sie die Orte der Kostenentstehung und die betriebliche Teilbereiche, für die die Kosten gesondert ermittelt werden.

Es ist wichtig zu beachten, dass jede Kostenstelle ein selbständiger Verantwortungsbereich sein muss und jeder Kostenstelle möglichst genaue Maßgrößen für die Verursachung der Kosten vorliegen. Durch ihre Bildung ist es möglich, die Aufgaben – und Finanzverantwortung zusammenzuführen und damit Transparenz über Kosten und Leistungen nach Verantwortungsbereichen zu erreichen, um dann aufgrund der verbesserten Beurteilungsmöglichkeiten das wirtschaftliche Verhalten und das Kostenbewusstsein in diesen Organisationseinheiten zu stärken.

Für die Erstellung der Kostenstellenpläne sind drei Grundsätze zu beachten.

1. Für die Kostenstellen müssen exakte Bezugsgrößen der Kostenverursachung vorhanden sein.
2. Jede Kostenstelle soll ein selbständiger Verantwortungsbereich sein, wobei ein Entscheidungsträger für mehrere Kostenstellen verantwortlich sein kann, aber nie der Fall eintreten darf, dass zwei Entscheidungsträger für eine Kostenstelle zuständig sind.
3. Die Kostenbelege sollten sich aus Wirtschaftlichkeitsgründen ohne Komplikationen buchen lassen.

Bei der Bildung der Kostenstellen sollten Übersichtlichkeit, Kontrollfähigkeit und Wirtschaftlichkeit bewahrt bleiben und daher die Betriebsgröße, die Art des Betriebsablaufs und die betrieblichen Leistungen berücksichtigt werden. Denn grundsätzlich gilt für die Bildung der Kostenstellen, dass die Anzahl der Kostenstellen und der damit verbundene Aufwand in einem vernünftigen Verhältnis zum Nutzen stehen muss und eine übertriebene Genauigkeit nicht erwünscht ist und das Deckungsgleichheit von Kostenstelle und Organisationseinheit, aber auch von Aufgabe, Entscheidungsbefugnis und Verantwortung beachtet werden sollen.

Die Einrichtung von Kostenstellen kann auch nach Leistungs- oder Verrechnungsgesichtspunkten erfolgen. Nach dem Leistungsgesichtspunkt steht die Frage ,für wen die Leistungen erbracht werden im Mittelpunkt und man kann daher zwischen Kostenstellen, die Leistungen an Dritte erbringen (Haupt- und Nebenkostenstellen ) und Kostenstellen innerbetrieblicher Leistungserstellung (Hilfs- und allgemeine Kostenstellen ) unterscheiden. Dabei erbringen Hauptkostenstellen die aus dem Betriebsziel abzuleitenden Leistungen und sollten sich mit den jeweiligen Verantwortungsbereichen decken und geeignet sein, für eine unmittelbare Zuordnung vieler Kostenarten. Die Leistungen der Nebenkostenstellen ergeben sich nicht zwingend aus den betrieblichen Zielsetzungen, sondern werden aufgrund technischer, organisatorischer oder wirtschaftlicher Zweckmäßigkeit angeboten. Die Unterteilung nach Hilfs- und allgemeinen Kostenstellen ergibt sich aufgrund der Leistungsempfänger, die bei den Hilfskostenstellen begrenzt sind. Bei den allgemeinen Kostenstellen werden die Leistungen dagegen für alle Betriebsteile erbracht.

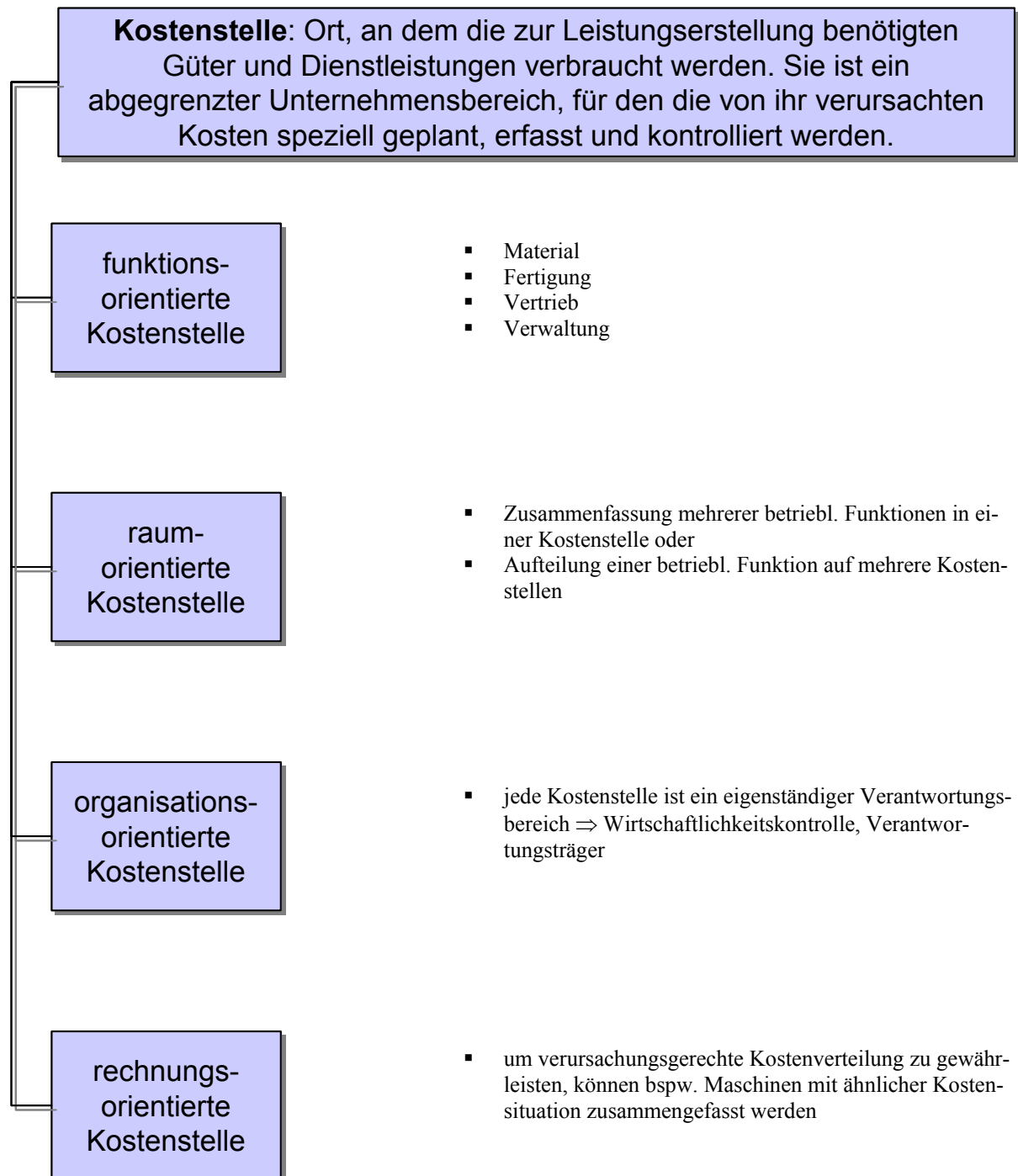
Unter Verrechnungsgesichtspunkten kann man zwischen Vorkostenstellen, deren Kosten auf die Endkostenstellen im weiteren Verlauf der Kostenstellenrechnung umzulegen sind und Endkostenstellen unterscheiden. Vorkostenstellen erbringen Serviceleistungen und haben nur eine vorübergehende Funktion. Die Kosten der Endkostenstellen werden in die Kostenträgerrechnung übernommen.

Dabei sind Hilfs- und allgemeine Kostenstellen immer Vorkostenstellen, Haupt- und Nebenkostenstellen sind Endkostenstellen. Demzufolge werden in den Endkostenstellen die an Dritte abzugebenden Leistungen erstellt, in den Vorkostenstellen werden dagegen Vor- und Zwischenleistungen erbracht, die nicht unmittelbar an Dritte abgegeben werden, sondern

## **Bildung von Kostenstellen**

Grundsätze für die Bildung von Kostenstellen:

- genaue Maßstäbe der Kostenverursachung (Bezugsgrößen) müssen zu ermitteln sein,
- klare Abgrenzung der einzelnen Stellen (eindeutige Zuordnung der Kosten),
- Identität von Kostenstelle und Verantwortungsbereich (Kostenplanung und -kontrolle),
- Eindeutige proportionale Beziehung zwischen Kostenanfall und erbrachten Leistungen der Kostenstelle (Verrechnungssätze)



Die Berechnung der Kosten für die Kostenstellen besteht aus drei grundsätzlichen Schritten: der Verteilung auf die Kostenstellen, der Umlage der Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen und der Bildung von Verrechnungssätzen, mit denen die Gemeinkosten auf die Kostenträger kalkuliert werden. Die Grundlage ihrer Durchführung ist ein Betriebsabrechnungsbogen, der tabellenförmig angelegt ist und aus Zeilen und Spalten besteht. In den Spalten werden die Kostenstellen erfasst, wobei eine zusätzliche Spalte für die Gesamtsumme der Kostenarten üblicherweise eingerichtet wird. In den Zeilen befinden sich die Kostenarten aus der Kostenartenrechnung.

Mit dem Betriebsabrechnungsbogen wird die Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen, die Entlastung der Vorkostenstellen, durch die Umlage ihrer Kosten, die Ermittlung von Kalkulationssätzen, die Feststellung über Kostenüber- oder -unterdeckung sowie die Kennzahlenermittlung zur Wirtschaftlichkeitskontrolle in den Kostenstellen bezweckt.

In einem ersten Schritt erfolgt die Einteilung in Vor- und Endkosten- bzw. in Haupt-, Neben-, Hilfs- und allgemeine Kostenstellen. Die Differenzierung zwischen Vor- und Endkostenstellen reicht allerdings aus.

Er ist dann nach folgendem Schema aufzustellen:

- Übernahme der Kostenarten
- Verteilung auf die Kostenstellen
- Summenbildung je Kostenstelle
- Umlage der Kosten der Vorkostenstellen
- erneute Summenbildung je Kostenstelle
- Errechnung der Gemeinkostenzuschläge

Es werden demzufolge nun die Kostenarten auf die Kostenstellen zugeordnet. Diesen ersten Schritt bezeichnet man als **Primärkostenverrechnung**. Dabei können die primären Stolleneinzelkosten, also die Kosten, die pro Kostenstelle exakt erfasst werden können, direkt abgelesen werden. Sie sind den Kostenstellen anhand von Leistungsbelegen direkt zurechenbar. Dies ist bei Stellengemeinkosten nicht möglich, da sie für mehrere Kostenstellen zusammen anfallen und nicht unmittelbar nach dem Verursachungsprinzip zugeordnet werden können. Zu ihrer Zurechnung werden Verrechnungsschlüssel verwendet, die proportional zum Kostenverbrauch sind. Dies sind Mengenschlüssel, wie Zählgrößen, technische Maßgrößen, Zeitmaße oder Wertschlüssel. Das Problem besteht darin, dass diese nie ganz frei von Ungenauigkeit oder Willkür sind. Aus diesem Grund ist man bestrebt, einen möglichst hohen Anteil an Kostenstelleneinzelkosten zu haben.

## **Verteilung primärer Gemeinkosten**

Primäre Gemeinkosten sind Gemeinkosten, die in den Kostenstellen tatsächlich als einzelne Kostenarten entstehen.

### **Direkte Zuordnung (Stellen-Einzelkosten)**

- Verteilung erfolgt nach Maßgabe von Kostenartenbelegen (Kostenstellenangaben)

<b>Kostenart</b>	<b>Verteilungsgrundlage</b>
Strom	Stromzähler
Wasser	Wasserzähler
Hilfsstoffe	Entnahmescheine
Hilfslöhne	Lohnlisten
Gehälter	Gehaltslisten
Zinsen (kalk.)	Wert der Anlagen
Abschreibungen (kalk.)	Wert der Anlagen

### Indirekte Zuordnung (Stellen-Gemeinkosten)

- Verteilung erfolgt über Bezugs- oder Schlüsselgrößen

<b>Kostenart</b>	<b>Verteilungsgrundlage</b>
Heizungskosten	Raumgröße in m <sup>3</sup> , Heizkörpergröße
Gebäudekosten	Raumgröße in m <sup>3</sup>
Energiekosten	Installierte KW
Grundsteuer	Flächengröße in m <sup>2</sup>
Unfallversicherung	Zahl der Beschäftigten
Feuerversicherung	Wert der Anlagen
Freiwillige Sozialkosten	Löhne, Gehälter, Zahl der Beschäftigten

Der nächste große Schritt stellt die **Sekundärkostenverrechnung** dar, in dem die kostenmäßige Entlastung der Vorkostenstellen durch die Umlage ihrer Kosten, auf die Endkostenstellen erfolgt. Auch hierbei werden die sekundären Stelleneinzelkosten den leistungsempfangenden Kostenstellen direkt, die Stellengemeinkosten über Schlüssel zugerechnet. Für die Sekundärkostenverrechnung können verschiedene Verfahren eingesetzt werden. Das anzuwendende Verfahren für die Umlagenrechnung wird durch die Art der innerbetrieblichen Leistungsverflechtungen bestimmt. So sind zu unterscheiden :

Einseitige, einstufige Leistungsabgaben an eine Kostenstelle, bei der alle Kosten der leistenden an die empfangende Kostenstelle verrechnet werden

Einseitige, einstufige Leistungsabgaben an mehrere Kostenstellen, bei der eine Verteilung über Schlüssel notwendig ist( für verschiedene Kostenarten können unterschiedliche Schlüssel verwendet werden, um die Genauigkeit der Verrechnung zu erhöhen )

Einseitige, mehrstufige Leistungsabgabe (hierfür steht das Kostenstellenumlageverfahren mit Anbau- und Stufenleiterverfahren zur Verfügung )

Die Bedingung für die Anwendung des Anbauverfahrens, der einfachsten Variante des Umlageverfahrens, ist, dass jede Kostenstelle nur eine Leistungsart erbringt und Leistungsverflechtungen auf der gleichen Ebene, d.h. zwischen den Vorkostenstellen nicht berücksichtigt werden. So fallen für die Vorkostenstellen keine sekundären Kosten an.

Fließen Leistungsströme über mehrere Stufen in eine Richtung, wird das Stufenleiterverfahren angewendet. Es wird in der Praxis am häufigsten verwendet. Bei ihm wird unterstellt, daß Leistungen nur an im BAB nachgeordnete Kostenstellen gehen, Leistungen von diesen aber nicht empfangen werden. Daher erfolgt auch die Verrechnung immer nur in eine Richtung und die Reihenfolge der Vorkostenstellen im BAB ist für die Berücksichtigung der Leistungsverflechtungen entscheidend. Begonnen wird links mit der Vorkostenstelle, die keine oder nur sehr wenige Leistungen von anderen Vorkostenstellen erhält. Dann erfolgt die Umlage der Kosten der folgenden Kostenstelle in der gleichen Weise, bis die Kosten aller Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen verteilt sind.

#### Wechselseitige Leistungsverflechtungen

Hier ist die leistende gleichzeitig eine leistungsempfangende Kostenstelle, denn es werden alle Leistungsbeziehungen zwischen Kostenstellen berücksichtigt. Das führt dazu, dass alle Leistungen gleichzeitig verrechnet werden müssten. Zur Lösung dieser Aufgabe muss ein System linearer Gleichungen erstellt werden. (Gleichungsverfahren oder mathematische Verfahren). Diese Methode ist allerdings sehr rechenaufwendig.

Für die Umlage der Kosten der Vorkostenstellen ist ein weiteres mögliches Verfahren das Vorabrechnungsverfahren, das von der Verrechnung der Kosten zwischen den Kostenstellen vor der Umlage mittels Verrechnungspreisen ausgeht.

Nach der Umlage der Kosten der Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen sind die Endkostenstellen mit den kompletten Kosten der Periode belastet, die Vorkostenstellen entlastet. Es werden nun Zuschlags- bzw. Kalkulationssätze für jede Endkostenstelle gebildet, die der Weiterverrechnung der gesamten Kostenstellenkosten auf die Kostenträgereinheiten dienen. Dies ist nötig, um die Kosten pro Marktleistung zu ermitteln. Kalkulationssatz = Gemeinkosten der

Kostenstelle / Bezugsgröße der Kostenstelle. Ihre Bildung ist nur dann erforderlich, wenn die Kostenträgerrechnung mit einem Kalkulationsverfahren durchgeführt wird, bei dem die Kostenträger Einzelkosten den Leistungen direkt zugerechnet werden und nur die Kostenträgergemeinkosten über die Kostenstellenrechnung geleitet werden.

Der BAB stellt nun die gewonnenen Erkenntnisse aus Kostenarten- und Kostenstellenrechnung komprimiert dar.

Aus ihm können Daten für verschiedene Auswertungen entnommen werden. Beispielsweise dienen die Jahreskosten einzelner Kostenstellen der Wirtschaftlichkeitsuntersuchung, für Betriebsvergleiche können die Kosten gleicher Kostenstellen oder die Kosten einer Kostenstelle in ihrer zeitlichen Entwicklung gegenübergestellt werden.

Ein Problem besteht bei Verwaltungen darin, dass nicht alle Kosten direkt zurechenbar sind und nicht genau ermittelt werden kann, welcher Betrag einer bestimmten Gemeinkostenart durch die einzelne Kostenstelle entstanden ist. Die Gemeinkosten sind anteils- und betragsmäßig sehr hoch. Die Kostenstellenrechnung wird aber um so aussagefähiger, je geringer der Gemeinkostenanteil ist. Es sollte deshalb nach Wegen gesucht werden, die Kosten ihrer verursachenden Stelle so direkt und genau wie möglich zuzurechnen.

## **Innerbetriebliche Leistungsverrechnung**

### Aufgaben:

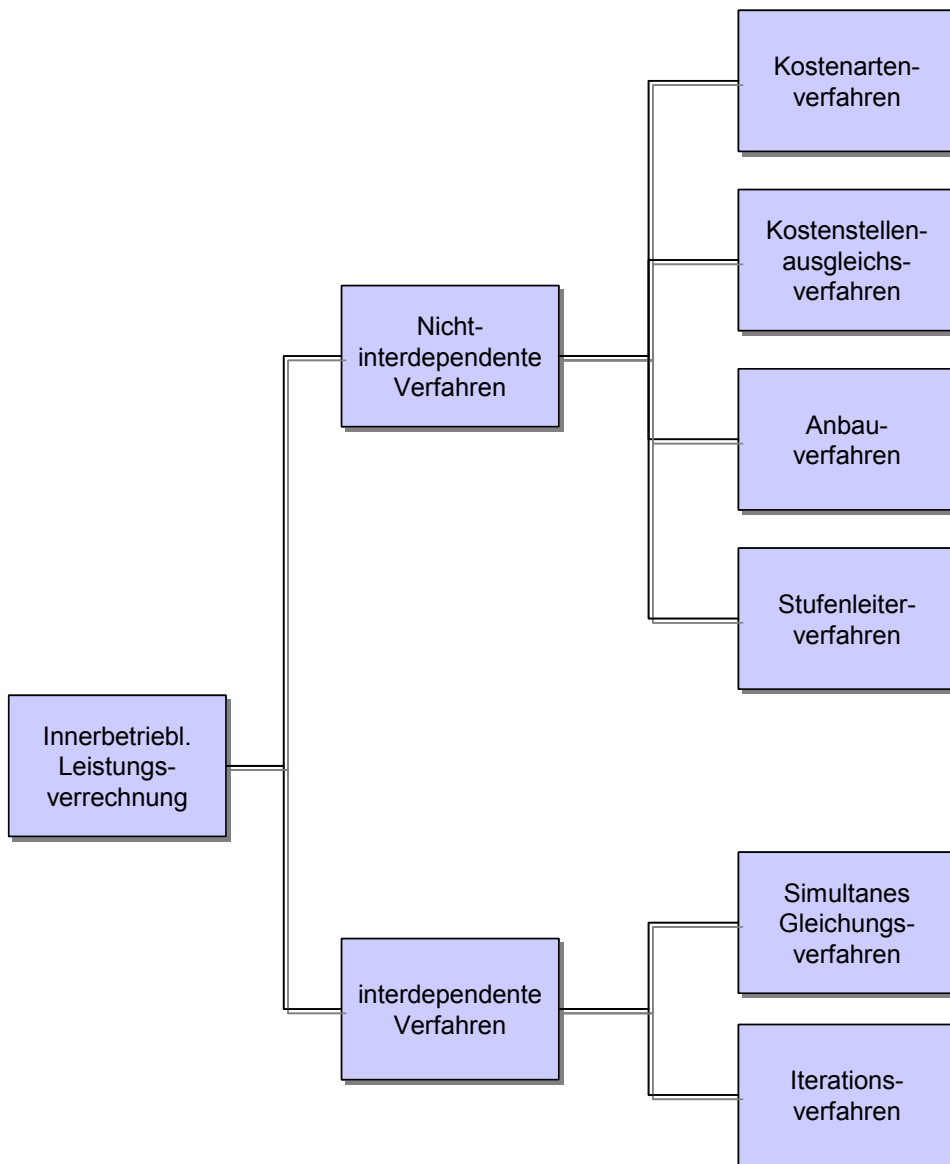
- o Wirtschaftlichkeitskontrolle (Eigenerstellung vs. Fremdbezug)
- o Ermittlung korrekter Gemeinkostenzuschläge (Selbstkosten der Kostenträger)

### aktivierbare innerbetriebliche Leistungen:

- o mehrperiodige Nutzung
- o Kalkulation wie externe Aufträge als Kostenträger
- o Übernahme als Aktivposten
- o Verrechnung von Abschreibungen

### nicht aktivierbare innerbetriebliche Leistungen:

- o unmittelbar in Periode der Erstellung verbraucht
- o Verrechnung erfolgt sofort zwischen den Kostenstellen
- o Bsp. selbst erstellte Betriebsstoffe



## Die Kostenträgerrechnung

Sie ist die dritte und damit letzte Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung. Mit ihrer Hilfe sollen die von jeder Einheit eines Kostenträgers erzeugten Selbstkosten berechnet werden.

Ein Kostenträger ist dabei eine bestimmte Art gleichartiger Leistungen. Er ergibt sich aus dem Leistungsprogramm. Das heißt, er ist eine der kostenverursachenden Leistungen des Betriebes. Kostenträger können in innerbetriebliche und externe Kostenträger unterschieden werden.

Die Kostenträgerrechnung stellt die Kosten und Leistungen einer Periode gegenüber und ordnet demzufolge die auf die Endkostenstellen verteilten Kosten den erstellten Gütern und Leistungen zu und ermittelt die Kosten der einzelnen Leistungen sowie die Stückkosten, also die Kosten je Leistungseinheit. Sie ist damit auch ein Element der Leistungsrechnung. Es wird mit diesem letzten Teil der Kosten- und Leistungsrechnung die Frage beantwortet, wofür die Kosten entstanden sind.

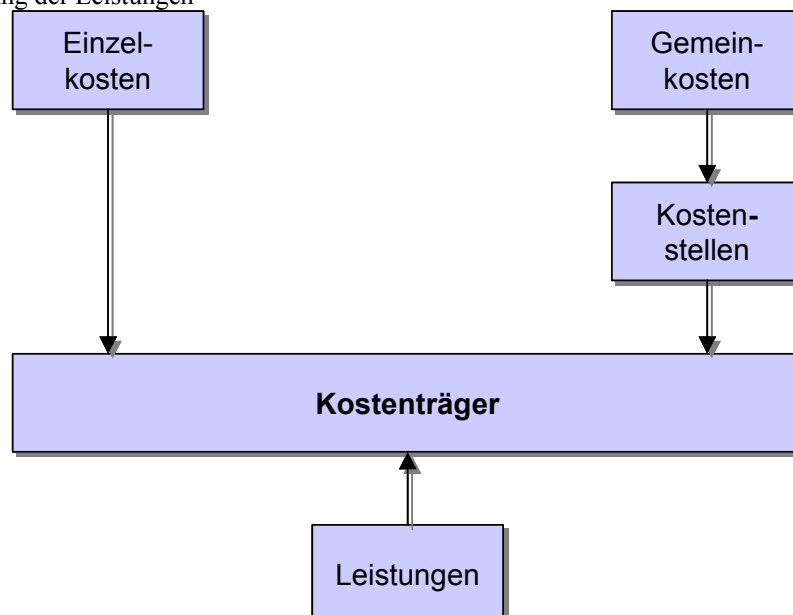
Wesentliche Grundlage ist die Messbarkeit und Quantifizierbarkeit der Leistungen. Hierin liegt aber bei vielen Dienstleistungsunternehmen ein entscheidendes Problem.

Die Aufgaben der Kostenträgerrechnung sind :

- Ermittlung der Selbstkosten für Preiskalkulationen, das bedeutet die Ermittlung von kostenorientierten Preisen und Preisuntergrenzen, die Kalkulation von Gebühren und Entgelten
- die Kostenermittlung einzelner Leistungen zur Wirtschaftlichkeitskontrolle und Wirtschaftlichkeitssteuerung
- die Datenermittlung für zwischenbetriebliche Vergleiche und Entscheidungen über Eigenherstellung oder Fremdbezug von Leistungen
- und die Planung, Steuerung und Analyse des Leistungsprogramms.

## **Aufgaben der Kostenträgerrechnung**

- Wofür sind die Kosten angefallen?
- Übernahme der Einzelkosten aus Kostenartenrechnung und der Gemeinkosten aus Kostenstellenrechnung
- Erfassung der Leistungen



- **Ermittlung der Kosten** der Kostenträger
  - stückbezogen
  - zeitbezogen
- **Ermittlung des Erfolges** der Kostenträger
  - stückbezogen  $\Rightarrow$  Stückerfolg
  - zeitbezogen  $\Rightarrow$  Periodenerfolg
- Bereitstellung von **Informationen für die Bewertung des Bestandes**
  - fertige und unfertige Erzeugnisse
  - selbsterstellte Anlagen
- Bereitstellung von **Informationen für die Beschaffungspolitik**
  - Preisobergrenze
  - Make-or-buy
- Bereitstellung von **Informationen für die Programmpolitik**
  - Förderung vs Eliminierung des Kostenträgers
- Bereitstellung von **Informationen für die Preispolitik**
  - Preisuntergrenze und
  - Verrechnungspreise, öffentliche Aufträge

Man unterscheidet zwei Arten der Kostenträgerrechnung, die Kostenträgerzeitrechnung und die Kostenträgerstückrechnung.

### **Die Kostenträgerzeitrechnung**

Die Kostenträgerzeitrechnung ist der letzte Schritt der Betriebsabrechnung. Es werden die in der Periode erstellten Leistungen und ihre Erlöse erfasst und eine kurzfristige Erfolgsrechnung aufgestellt. Somit stellt sie die Summe der Kosten einer Periode den in dieser Periode erzeugten Leistungen, d.h. den Erlösen oder Bestandsänderungen gegenüber, um das Betriebsergebnis zu berechnen und den Kostendeckungsgrad zu ermitteln. Fehlt die Geldbewertung der Leistungen muss diese durch Mengen- und Qualitätskennzahlen ersetzt werden. Die aus der Kostenträgerrechnung resultierende Erfolgsrechnung muss dann eine Kennzahlenrechnung werden.

## **Kostenträgerzeitrechnung**

Im Rahmen der Kostenträgerzeitrechnung werden die Kosten und Erlöse eines Unternehmens erfasst, die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes angefallen sind.

**Aufgaben:**

- kurzfristige Erfolgsrechnung
- Wirtschaftlichkeitskontrolle der Erzeugnisgruppen
- Ermittlung der Selbstkosten einer Abrechnungsperiode
- Ermittlung des Ergebnisbeitrages der unterschiedlichen Produktgruppen zum Gesamtergebnis sowie des Anteils der Kosten der jeweiligen Erzeugnisgruppe an den Gesamtkosten innerhalb einer Abrechnungsperiode

Entsprechend der Kostengliederung werden zwei Arten der Kostenträgerzeitrechnung unterschieden:

<b>Gesamtkostenverfahren</b>	<b>Umsatzkostenverfahren</b>
üblicherweise angewandtes Verfahren, um den jährlich zu ermittelnden Periodenerfolg eines U. festzustellen	
Gegenüberstellung der gesamten Kosten (Gliederung nach Kostenarten) und der gesamten betriebl. Erträge einer Periode	Gegenüberstellung der Kosten und Erlöse der abgesetzten Erzeugnisse
Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen müssen berücksichtigt werden, um das Betriebsergebnis nicht zu verfälschen	Veränderungen des Bestandes müssen nicht berücksichtigt werden, da nur von vornherein nur die abgesetzten Produkte Berücksichtigung finden
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Mathematische Ermittlung</li> <li>➤ Kostenträgerblatt</li> <li>➤ Buchhalterische Ermittlung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Mathematische Ermittlung</li> <li>➤ Kostenträgerblatt</li> <li>➤ Buchhalterische Ermittlung</li> </ul>
Vorteile: <ul style="list-style-type: none"> <li>• einfacher Aufbau</li> <li>• problemlose Integration in das System der doppelten Buchführung.</li> </ul>	Vorteile: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kosten und Erlöse sind in gleicher Weise gegliedert, wodurch der Erfolg der einzelnen Produkte resp. Produktgruppen leichter festzustellen ist</li> </ul>
Nachteile: <ul style="list-style-type: none"> <li>• die Durchführung (aufwendiger) Inventuren der fertigen und unfertigen Erzeugnisse, um die Veränderung des Bestandes feststellen zu können und</li> <li>• Nichtbereitstellung von Informationen für Mehrproduktunternehmen, mit denen die Kosten/Erfolg der Erzeugnisse analysiert werden können</li> </ul>	Nachteile: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aufwendige buchhalterische Ermittlung, da Kostenstellen- und Kostenträgerstückrechnung zu führen sind</li> </ul>

## Die Kostenträgerstückrechnung

Sie ermittelt die Kosten je Leistungseinheit - die Stückkosten - und liefert damit grundlegende Daten für den Zeit- oder Betriebsvergleich und dient der Kalkulation von Gebühren, Entgelten und Kostenerstattungen, auch wenn diese oft, aus bereits erwähnten Gründen nicht kostendeckend erhoben werden. Auch für die Finanzplanung und die Aufstellung des Haushaltes ist sie von Relevanz, da nach der Prognose zukünftig erstellter Leistungen Aussagen über wahrscheinliche Ausgaben und Einnahmen getroffen werden können.

Die Kostenträgerstückrechnung kann nach dem Zeitpunkt ihrer Durchführung in Vor-, Zwischen- und Nachkalkulation unterschieden werden. Die Vorkalkulation wird ex ante, also vor der Leistungserstellung vorgenommen und stellt die Grundlage für Preisverhandlungen dar. Die Zwischenkalkulation erfolgt während der Leistungserstellung. Die Nachkalkulation wird ex post, nach Erstellung des Kostenträgers durchgeführt und dient der Kosten- und Erfolgskontrolle.

### Divisionskalkulation

Wird nur eine Leistungsart, also homogene Leistungen erstellt und bestehen keine Lagerbestände, kann die *einfache Divisionskalkulation* benutzt werden, die die Gesamtkosten durch die Leistungseinheiten dividiert. Da dies größtenteils auf die öffentliche Verwaltung zutrifft, kann sie hier fast immer angewendet werden.

Die Formel zur Berechnung lautet:

Gesamtkosten der Rechnungsperiode der Leistung / Zahl der Leistungseinheiten = Kosten je Leistungseinheit

Dadurch sind aber keine Aussagen über die Kosten der einzelnen Einheit, im Sinne kostengerechter Zuordnung möglich.

Die *mehrfache Divisionskalkulation* wird verwendet, wenn verschiedene Leistungen in voneinander unabhängigen Betriebsteilen, die einzelne Kostenstellen darstellen, erbracht werden. Die Leistungen sind verschieden, doch innerhalb jeder Kostenstelle gleich. Die einfache Divisionskalkulation wird nun mehrfach, also für jede Kostenstelle durchgeführt. Voraussetzung ist hier, wie bei der einfachen Divisionskalkulation, dass keine Halb- und Fertigfabrikate auftreten, bzw. ihr Bestand nicht verändert wird.

Werden homogene Leistungen in einem Fertigungsprozess mit mehreren uneinheitlichen Produktions- und Absatzstufen erstellt, wird die *mehrstufige Divisionskalkulation* angewendet. Hierbei werden die Kosten jeder Fertigungsstufe durch die erbrachte Leistungsmenge dieser Stufe dividiert. Die Kosten der fertigen Leistungseinheit werden dann durch die Addition der Ergebnisse der Fertigungsstufen errechnet. Eine wichtige Voraussetzung ist, dass alle Produktionsstufen innerhalb der betrachteten Periode durchlaufen werden.

### Äquivalenzziffernmethode

Sind die Leistungen nicht homogen aber ähnlich, das heißt vom Grunde her gleich, doch teilweise durch bestimmte Umstände modifiziert, so ist die Äquivalenzziffernrechnung einzusetzen. Sie gleicht die Unterschiede durch Verhältniszahlen aus, die die gemessenen Kostenrelationen zum Ausdruck bringen. Sie ergeben sich durch die Belegung einer Sorte mit der Ziffer 1 und der Gewichtung der anderen Sorten durch die Orientierung an dieser Bezugsgröße. Zur Ermittlung der Stückkosten pro Leistungseinheit werden die Kosten durch die Summe der gewichteten Leistungseinheiten geteilt. Es entsteht damit ein Verrechnungssatz, der wieder mit den Verhältniszahlen multipliziert wird.

## Zuschlagskalkulation

Handelt es sich um Betriebe mit Einzel- und Serienfertigung bzw. erstellt eine Endkostenstelle verschiedene Leistungen, wird die Zuschlagskalkulation verwendet.

Hierbei werden die Kosten verursachungsgerecht erfasst und der entsprechenden Leistung zugeordnet und die Gemeinkosten über Zuschlagssätze verteilt. Dieses Verfahren beruht folglich auf der Trennung von Kostenträgereinzel- und Kostenträgergemeinkosten. Kostenträgereinzelkosten können den Kostenträgern direkt zugerechnet werden, wie beispielsweise Löhne oder Materialkosten. Kostenträgergemeinkosten können nicht oder nur unter sehr großem Aufwand den Leistungseinheiten zugeordnet werden, so dass sie mit Hilfe einer Bezugsgröße verteilt werden.

Bei der Zuschlagskalkulation wird davon ausgegangen, dass ein berechenbares Verhältnis zwischen dem zuzurechnenden Anteil der Gemeinkosten und den Einzelkosten des Kostenträgers besteht. Infolgedessen erfolgt der Zuschlag der Gemeinkosten auf der Grundlage der Kostenträgereinzelkosten, denn sie sollen weitestgehend verursachungsgerecht zugerechnet werden.

Die Zuschlagskalkulation kann wiederum in einer summarischen oder einer differenzierten Form vorliegen.

Bei der summarischen Zuschlagskalkulation werden alle Gemeinkosten aufgrund einer einzigen Bezugsgröße den Kostenträgern zugeordnet.

Die differenzierte Zuschlagskalkulation gliedert die Gemeinkosten aufgrund unterschiedlicher Gemeinkostenarten in Teilbeträge, die dann auf unterschiedliche Bezugsgrößen verrechnet werden.

## Kalkulationsverfahren

Das anzuwendende Kalkulationsverfahren wird primär durch die Art des Produktes und durch den Produktionstyp bestimmt.

Anzahl der Produktarten	eine Produktart		mehrere absatzbestimmte Produktarten		
Homogenität der Produkte	Einheitsprodukt	Produktvarianten	Produktarten	Individualprodukte	zs. entstehende Produkte
Beispiele	* Strom * Wasser * Zement	* Biere * Bleche * Drähte * Dachziegel	* Autos * Tabletten * Telefone	* Häfen * Brücken * Kraftwerke	* Gas * Diesel * Benzol
Produktionstyp (nach Prozeßwiederholung)	Massenproduktion	Sortenproduktion	Serienproduktion	Einzelproduktion	Kuppelproduktion
Kalkulationsverfahren	Divisionskalkulationen ohne Äquivalenzziffern mit		Zuschlagskalkulationen		Kuppelkalkulation