

# Kosten- und Leistungsrechnung mit Controlling

**Modul im Bachelorstudium**

**Informationen, Übungsaufgaben  
und praxisorientierte Lernsituationen**

2. Auflage

VERLAG EUROPA-LEHRMITTEL  
Nourney, Vollmer GmbH & Co. KG  
Düsselberger Straße 23  
42781 HAAN-GRUITEN

**Europa-Nr.: 91457**



**Autor und Lektorat:**

Dr. Heiko Reichelt (Studiendirektor)      Dipl.-Hdl., Dipl.-Kfm.      Hamburg

**Dr. Heiko Reichelt**

ist seit 1995 Berufsschullehrer an einer beruflichen Schule in Hamburg mit den Fächern Wirtschaft, Industrie und Rechnungswesen.

Er promovierte an der Universität Hamburg zur Didaktik der Kosten- und Leistungsrechnung und ist seit 2002 Fachseminarleiter für Wirtschaftslehre am Landesinstitut für Lehrerbildung und Schulentwicklung Hamburg sowie Lehrbeauftragter an verschiedenen Hochschulen.

**E-Mail-Adresse:** heiko.reichelt@web.de

2. Auflage 2025

Druck 5 4 3 2 1

Alle Drucke derselben Auflage sind parallel einsetzbar, da sie bis auf die Korrektur von Druckfehlern identisch sind.

ISBN 978-3-7585-9398-7

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der gesetzlich geregelten Fälle muss vom Verlag schriftlich genehmigt werden.

© 2025 Verlag Europa-Lehrmittel, Nourney, Vollmer GmbH & Co. KG, 42781 Haan-Gruiten  
www.europa-lehrmittel.de

Umschlag, Satz: Punkt für Punkt GmbH · Mediendesign, 40549 Düsseldorf

Umschlagkonzept: tiff.any GmbH, 10999 Berlin

Umschlagfoto: © zimmytws – stock.adobe.com

Druck: winterwork, 04451 Borsdorf

## Vorwort

Die **Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)** wird häufig als Kern eines jeden Unternehmens bezeichnet. Hier fließen die Daten der Buchführung ein, werden jedoch *unabhängig* von gesetzlichen Vorschriften zu einem realistischen, unverfälschten Abbild des **Inputs** (Kosten) und des **Outputs** (Leistungen) aufbereitet. Die anspruchsvollste und am besten auf andere Branchen übertragbare KLR findet man in **Industriebetrieben**, da hier auch die komplexen Vorgänge der Produktion kostenrechnerisch abgebildet werden.

### Das Buch ist geeignet für

- Studierende und Lehrende<sup>1</sup> an Hochschulen im Rahmen von (dualen und trialen) wirtschaftswissenschaftlichen Bachelorstudiengängen,
- Schüler/-innen und Auszubildende sowie Lehrende und Dozierende im Ausbildungsberuf Industriekaufmann/-frau, vorzugsweise mit berufsbegleitendem Bachelorstudium,
- Dozierende und Praktiker/-innen in der innerbetrieblichen Aus- und Fortbildung (alle kaufmännischen Berufe),
- Lernende und Lehrende an beruflichen Gymnasien (vorzugsweise in Leistungskursen o. ä. auf höherem Niveau) sowie an Fort- und Weiterbildungseinrichtungen (z. B. Fachwirte und Betriebswirte).

### Modul-, praxis- und lernfeldorientiert

Das Buch deckt mit hoher Praxisorientierung das Hochschulmodul „Kosten- und Leistungsrechnung mit Controlling“ auf Bachelorniveau sowie das Lernfeld 8 „Kosten- und Leistungsrechnung zur Vorbereitung unternehmerischer Entscheidungen durchführen“ des Rahmenlehrplans für den Ausbildungsberuf Industriekaufmann/-frau vom 15.12.2023 einschließlich zugehöriger Prüfungsinhalte ab. Es erweitert das bereits erschienene Buch „Industrie 4.1 – Kosten- und Leistungsrechnung – Lernfeld 8 ...“ (Europa Nr. 93710) um zusätzliche Inhalte und orientiert sich an der für Bachelorstudiengänge notwendigen Niveaustufe DQR 6. Durch die Praxisorientierung eignet es sich besonders für duale und triale Studiengänge, die Studium, Berufsausbildung und Unternehmenspraxis verbinden.


### Neues Konzept und Aufbau

Der Aufbau folgt einem besonderen didaktischen Konzept, das vor allem selbstgesteuertes und selbstorganisiertes Lernen ermöglicht; Dozierende und Lehrkräfte treten hierbei in den Hintergrund bzw. moderieren und gestalten den Lernprozess.

Der *erste* Teil des Buches ist als **Informationsband** gestaltet:

- Jedes Kapitel beginnt mit einem situativen **Praxisfall**, der eine realistische und für das Kapitel zentrale Problemstellung mit Fragen aus der Unternehmensperspektive beinhaltet.
- Im Verlaufe des Kapitels werden die zur Lösung des Praxisfalls notwendigen **Informationen** (Inhalte, Techniken und Begriffe) systematisch dargestellt und mit ihrer Hilfe der Praxisfall gelöst.

<sup>1</sup> Wann immer möglich, wurde in diesem Buch eine geschlechtsneutrale Formulierung gewählt. Wenn dies aus Gründen einer besseren Lesbarkeit nicht der Fall ist, sind doch stets alle Geschlechter gemeint.

- 
- Grafische Darstellungen, Tabellen, Strukturübersichten, weitere Beispiele und Hervorhebungen des Wesentlichen („Merke“) unterstützen den Wissensaufbau.
  - Am Ende jedes Kapitels steht eine **Zusammenfassung** der wichtigsten Aspekte.
  - Zudem werden **Aufgaben** in drei Schwierigkeitsstufen (repetitiv, komplex und vertiefend/transferierend) angeboten. Aufgaben auf der dritten Stufe ermöglichen ggf. Studienleistungen auf Niveau DQR 6; sie sind durch ein spezielles Symbol gekennzeichnet:



Zu ihrer Lösung sind unter Umständen weitergehende Denkleistungen und/oder Recherchen erforderlich, die über das Buch hinausgehen.

Im *zweiten* Teil des Buches befindet sich zu jedem Kapitel mindestens eine **Lernsituation**. Diese besteht aus einer konkreten, praxistypischen Situation, verschiedenen ergänzenden Materialien sowie Arbeitsaufträgen zur Bearbeitung. Die Lernsituationen sollten mithilfe der Informationen des jeweiligen Kapitels in 60 bis 90 Minuten allein oder vorzugsweise im Team zu bearbeiten sein. Die Lernsituationen orientieren sich etwa am Schwierigkeitsgrad typischer Prüfungsaufgaben.

### Praxistest bestanden

Die Inhalte und Lernsituationen sind sorgfältig ausgewählt und erfolgreich in Lehr- und Lernpraxis an der Hochschule und an beruflichen Ausbildungseinrichtungen getestet worden.

### Besonderer Dank

Ein besonderer Dank geht an Katrin Karkowski, die als Kollegin im Rahmen der konzeptionellen Arbeit an den Modulen für die neu gegründete Berufliche Hochschule Hamburg (BHH) mitgearbeitet hat und dieses Buch durch eigene Ideen und kritische Rückmeldungen bereichern konnte.

### Ihr Feedback ist uns wichtig

Wenn Sie mithelfen möchten, dieses Buch für die kommenden Auflagen zu verbessern, schreiben Sie dem Autor direkt oder uns im Verlag unter [lektorat@europa-lehrmittel.de](mailto:lektorat@europa-lehrmittel.de). Ihre Hinweise und Verbesserungsvorschläge nehmen wir gern auf.

Haan, Frühjahr 2025

Autor und Verlag



# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	3
Abkürzungs- und Symbolverzeichnis .....	5
<b>Erster Teil: Informationsband.....</b>	<b>11</b>
<b>1 Kosten- und Leistungsrechnung im Industrieunternehmen anwenden .....</b>	<b>12</b>
1.1 Praxisfall .....	12
1.2 Kosten- und Leistungsarten erfassen .....	12
1.3 Gemeinkosten auf Kostenstellen verrechnen .....	15
1.4 Stückkosten kalkulieren .....	16
1.5 Drei Stufen der Kosten- und Leistungsrechnung .....	19
1.6 Zusammenfassung und Aufgaben .....	20
<b>2 Kosten und Leistungen erfassen, kategorisieren und abgrenzen .....</b>	<b>25</b>
2.1 Praxisfall .....	25
2.2 Aufwendungen und Erträge/Kosten und Leistungen .....	25
2.3 Auszahlungen und Einzahlungen/Ausgaben und Einnahmen .....	30
2.4 Kosten kategorisieren .....	31
2.4.1 Kostenarten nach Produktionsfaktoren .....	31
2.4.2 Einzel- und Gemeinkosten .....	32
2.4.3 Variable und fixe Kosten .....	32
2.5 Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger .....	38
2.6 Internes und externes Rechnungswesen einschließlich Controlling .....	39
2.7 Zusammenfassung und Aufgaben .....	40
<b>3 Kostenartenrechnung durchführen .....</b>	<b>45</b>
3.1 Praxisfall .....	45
3.2 Übergang von der Geschäftsbuchführung .....	46
3.3 Kalkulatorische Kostenarten berücksichtigen .....	49
3.3.1 Kalkulatorische Abschreibungen .....	49
3.3.2 Kalkulatorische Zinsen .....	52
3.3.3 Kalkulatorische Wagniskosten .....	57
3.3.4 Kalkulatorische Miete .....	59
3.3.5 Kalkulatorischer Unternehmerlohn .....	59
3.4 Abgrenzungsrechnung in der Ergebnistabelle .....	61
3.5 Zusammenfassung und Aufgaben .....	65
<b>4 Kostenstellenrechnung durchführen .....</b>	<b>69</b>
4.1 Praxisfall .....	69
4.2 Aufgaben und Vorgehen der Kostenstellenrechnung .....	69
4.3 Einstufige Kostenstellenrechnung im Betriebsabrechnungsbogen .....	71
4.4 Mehrstufige Kostenstellenrechnung mit Haupt- und Hilfskostenstellen .....	72
4.5 Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung .....	75
4.6 Bestandsveränderungen berücksichtigen .....	80
4.7 Zusammenfassung und Aufgaben .....	82

<b>5</b>	<b>Kostenträgerstückrechnung durchführen .....</b>	<b>85</b>
5.1	Praxisfall .....	85
5.2	Zuschlagskalkulation .....	86
5.2.1	Selbstkostenermittlung als Vorwärtskalkulation .....	86
5.2.2	Verkaufspreisberechnung als Angebotskalkulation .....	87
5.2.3	Kostenermittlung durch Rückwärtskalkulation .....	89
5.2.4	Gewinnermittlung durch Differenzkalkulation .....	91
5.3	Vor- und Nachkalkulation mit Ist- und Normalkosten .....	92
5.4	Zusammenfassung und Aufgaben .....	94
<b>6</b>	<b>Kostenkontrolle und Kostenträgerzeitrechnung durchführen .....</b>	<b>98</b>
6.1	Praxisfall .....	98
6.2	Kostenkontrolle der Kostenstellen .....	98
6.3	Kostenkontrolle des gesamten Betriebs mithilfe der Kostenträgerzeitrechnung .....	101
6.4	Zusammenfassung und Aufgaben .....	104
<b>7</b>	<b>Besondere Kostenrechnungsverfahren der Industrie nutzen .....</b>	<b>107</b>
7.1	Praxisfall .....	107
7.2	Maschinenstundensatzrechnung anwenden .....	108
7.2.1	Maschinenabhängige Fertigungsgemeinkosten und Restgemeinkosten trennen .....	108
7.2.2	Vorgehen .....	109
7.2.3	Beschäftigungsänderungen berücksichtigen .....	110
7.3	Prozesskostenrechnung durchführen .....	112
7.4	Kalkulationsverfahren in Abhängigkeit der industriellen Fertigungsverfahren anwenden .....	116
7.4.1	Divisionskalkulation .....	117
7.4.2	Äquivalenzziffernrechnung .....	118
7.4.3	Differenzierende und summarische Zuschlagskalkulation .....	119
7.4.4	Kuppelkalkulation .....	121
7.5	Target Costing einsetzen .....	122
7.6	Zusammenfassung und Aufgaben .....	125
<b>8</b>	<b>Kurzfristige Entscheidungen mithilfe der Deckungsbeitragsrechnung (Teilkostenrechnung) treffen .....</b>	<b>130</b>
8.1	Praxisfall .....	130
8.2	Anwendungsgebiete und Grundüberlegungen der Deckungsbeitragsrechnung .....	131
8.3	Über Zusatzaufträge entscheiden .....	134
8.4	Preisuntergrenzen ermitteln .....	135
8.5	Zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug entscheiden .....	136
8.6	Optimales Produktionsprogramm bei einem Engpass .....	139
8.7	Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung .....	141
8.8	Zusammenfassung und Aufgaben .....	143





<b>9</b>	<b>Kalkulation und Kostenkontrolle durch Plankostenrechnung verbessern</b>	<b>146</b>
9.1	Praxisfall	146
9.2	Einordnung, Aufgaben und Systeme der Plankostenrechnung	147
9.3	Flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis anwenden	148
9.3.1	Kosten planen und kontrollieren	148
9.3.2	Preisabweichung als Sonderfall	153
9.3.3	Stückkosten kalkulieren	154
9.4	Flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis anwenden	155
9.4.1	Durchführung und Unterschiede zur Vollkostenrechnung	155
9.4.2	Fixkosten analysieren	156
9.5	Controlling	158
9.6	Zusammenfassung und Aufgaben	160
<b>10</b>	<b>Statische Investitionsrechnungen durchführen</b>	<b>163</b>
10.1	Praxisfall	163
10.2	Investitionen im Industriebetrieb	164
10.3	Statische Verfahren der Investitionsrechnung	168
10.3.1	Kostenvergleichsrechnung	168
10.3.2	Gewinnvergleichsrechnung	170
10.3.3	Rentabilitätsvergleichsrechnung	172
10.3.4	Amortisationsrechnung	174
10.4	Zusammenfassung und Aufgaben	176

<b>Zweiter Teil: Lernsituationen .....</b>	<b>179</b>
<b>Übersicht der Lernsituationen .....</b>	<b>180</b>
Lernsituation 1 Das System der Kosten- und Leistungsrechnung in der Gesamtschau anwenden .....	181
Lernsituation 2 Aufwendungen und Kosten voneinander abgrenzen.....	187
Lernsituation 3a Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen ermitteln und vergleichen.....	192
Lernsituation 3b Abgrenzungsrechnung in der Ergebnistabelle durchführen.....	197
Lernsituation 4 Mehrstufige Kostenstellenrechnung im BAB durchführen.....	201
Lernsituation 5a Stückkosten und Angebotspreise kalkulieren.....	205
Lernsituation 5b Vor- und Nachkalkulation eines Erzeugnisses mit Normal- und Istkosten.....	209
Lernsituation 6a Kostenkontrolle einer Kostenstelle .....	214
Lernsituation 6b Kostenträgerzeitrechnung mithilfe des Kostenträgerblattes .....	219
Lernsituation 7a Maschinenstundensatzrechnung anwenden.....	224
Lernsituation 7b Prozesskostenrechnung einsetzen .....	228
Lernsituation 8 Optimales Produktionsprogramm mit einem Engpass .....	233
Lernsituation 9 Kostenkontrolle und Kalkulation mit der Plankostenrechnung.....	238
Lernsituation 10 Statische Verfahren der Investitionsrechnung anwenden.....	244
Sachwortverzeichnis .....	248



# Erster Teil: Informationsband





# Kosten- und Leistungsrechnung im Industrieunternehmen anwenden

## 1.1 Praxisfall<sup>1</sup>

### PRAXISFALL



Die Woodstock Holzmöbel GmbH ist ein kleiner Hersteller von Massivholzmöbeln in Hamburg. Dort befinden sich die Produktionsstätte sowie die Bereiche Verwaltung und Vertrieb. Das Produktionsprogramm besteht im Kernbereich nur aus zwei Erzeugnissen: einem Stuhl und einem Tisch, jeweils aus hochwertigem Kiefernholz.

Die fertigen Möbelstücke werden vorwiegend an kleinere Möbelgeschäfte im Großraum Hamburg verkauft.

Bei der Woodstock GmbH sind zuletzt aufgrund verschiedener interner und externer Entwicklungen die **Kosten** gestiegen. Zudem konnte man auf dem Absatzmarkt nicht mehr die bisherigen **Preise** und **Mengen** durchsetzen. Die Unternehmensleitung befürchtet, dass die beiden Produkte nicht mehr kostendeckend seien und stellt bereits Überlegungen zum Fortbestand des Unternehmens an.

Bisher wurden die Kosten des Unternehmens eher grob aus den Daten der Buchführung abgeleitet. Da diese Zahlen jedoch durch gesetzliche Vorschriften geprägt und damit nicht immer betriebswirtschaftlich relevant sind, überlegt die Geschäftsführung, hierzu erstmals die **Verfahren der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)** einzusetzen.

1. Wie kann die Woodstock GmbH mithilfe der KLR eine exakte **Kalkulation der Stückkosten** der beiden Erzeugnisse erstellen, um diese anschließend den **Stückerlösen** gegenüberzustellen?
2. Wie sind diese Ergebnisse dann aus Sicht des Unternehmens zu beurteilen, welcher **Handlungsbedarf** besteht gegebenenfalls?

## 1.2 Kosten- und Leistungsarten erfassen

Unternehmen erfassen ihre Kosten und Leistungen *monatlich*. Daraus ermitteln sie ihren (kurzfristigen) Erfolg bzw. ihr Ergebnis als Gewinn oder Verlust:

<sup>1</sup> Dieser einführende Praxisfall ist bewusst etwas umfangreicher gestaltet, sodass gleich zu Beginn ein Verständnis des gesamten Systems Kosten- und Leistungsrechnung entsteht.

**MERKE**

**Kosten** sind der in EUR bewertete Verbrauch an Produktionsfaktoren für das Kerngeschäft eines Betriebs (somit **Input**).

**Leistungen** sind die in EUR bewerteten herausgebrachten Produkte für das Kerngeschäft eines Betriebs (somit **Output**).

Kosten und Leistungen sind stets **Nettowerte ohne Umsatzsteuer**, da diese als durchlaufender Posten kostenrechnerisch irrelevant ist.

Aus der Differenz von Leistungen und Kosten einer Periode ergibt sich der **Betriebserfolg** bzw. das **Betriebsergebnis**:

gesamte Leistungen > gesamte Kosten → Betriebserfolg > 0 (Betriebsgewinn)

gesamte Leistungen < gesamte Kosten → Betriebserfolg < 0 (Betriebsverlust)



Hinter den gesamten Kosten stehen verschiedene **Kostenarten** (z. B. Rohstoffkosten), hinter den gesamten Leistungen verschiedene **Leistungsarten** (z. B. Umsatzerlöse).



© fotomek –  
stock.adobe.com

**PRAXISFALL**

Im vergangenen, relativ typischen Monat wurden von der Woodstock GmbH 350 Stühle und 210 Tische produziert und zum Preis von jeweils 75,00 EUR bzw. 230,00 EUR (beide netto) abgesetzt. Hierfür fielen Kosten von insgesamt 65.100,00 EUR an; diesen standen die Leistungen von 74.550,00 EUR gegenüber (im Einzelnen: siehe die folgende Tabelle).

Kostenart	Betrag	Einheit	gesamt [EUR/Monat]
Holz für den Stuhl	7,85	EUR je Stuhl	2.747,50
Holz für den Tisch	39,00	EUR je Tisch	8.190,00
Hilfsstoffe (Leim, Lacke, Schrauben usw.)	1.000,00	EUR im Monat	1.000,00
Werkzeuge (Fräsköpfe, Schleifwerkzeuge usw.)	500,00	EUR im Monat	500,00
Fremdreparaturen (Wartung)	542,00	EUR im Monat	542,00
Strom	4.439,00	EUR im Monat	4.439,00
Betriebsstoffe (Schmiermittel usw.)	700,00	EUR im Monat	700,00
Heizung und Wasser	960,00	EUR im Monat	960,00
Gehälter	22.731,00	EUR im Monat	22.731,00
Fertigungslohn (Schleifen des Stuhls)	4,50	EUR je Stuhl	1.575,00
Fertigungslohn (Schleifen des Tisches)	8,00	EUR je Tisch	1.680,00
Fertigungslohn (Montage des Stuhls)	4,83	EUR je Stuhl	1.690,50
Fertigungslohn (Montage des Tisches)	9,50	EUR je Tisch	1.995,00
Fertigungslohn (Lackieren des Stuhls)	6,00	EUR je Stuhl	2.100,00





Kostenart	Betrag	Einheit	gesamt [EUR/Monat]
Fertigungslohn (Lackieren des Tisches)	10,00	EUR je Tisch	2.100,00
Hilfslöhne	25,00	EUR je Stunde	2.750,00
Abschreibungen auf Sachanlagen	1.800,00	EUR im Monat	1.800,00
Telefon und Büromaterial	400,00	EUR im Monat	400,00
Miete für Gebäude und Grundstück	7.200,00	EUR im Monat	7.200,00
<b>Summe (= Kosten)</b>			<b>65.100,00</b>

Leistungsart	Betrag	Einheit	gesamt [EUR/Monat]
Umsatzerlöse (Stühle)	75,00	EUR je Stuhl	26.250,00
Umsatzerlöse (Tische)	230,00	EUR je Tisch	48.300,00
<b>Summe (= Leistungen)</b>			<b>74.550,00</b>
<b>Betriebserfolg/-ergebnis</b>			<b>9.450,00</b>



© Stefan Yang – stock.adobe.com

► bilanzielle Abschreibungen

Bestandteile des Erfolgs der Woodstock GmbH sind die Leistungen durch den Verkauf von Tischen und Stühlen an die Kunden als positive Größen (Umsatzerlöse als Leistungsart) sowie die Kosten durch den Verbrauch der Produktionsfaktoren als negative Größen (verschiedene Kostenarten). Auffällig ist, dass einige Produktionsfaktoren *pro Stück* verbraucht werden (Rohstoffe und Fertigungslöhne), andere *pro Zeiteinheit* (hier: Monat) anfallen. Eine Besonderheit stellen die Abschreibungen dar: Die Wertminderung langlebiger Betriebsmittel (z. B. Maschinen oder Fahrzeuge) wird zeitanteilig über Abschreibungen verrechnet.

Einige Kostenarten lassen sich problemlos den Produkten zurechnen, bei anderen erscheint dies zunächst schwierig oder sogar unmöglich. Zur Berechnung der auf den einzelnen Stuhl bzw. Tisch entfallenden Stückkosten müssen bei der Woodstock GmbH zunächst die in EUR/Stück vorliegenden **Einzelkosten (EK)** und die übrigen **Gemeinkosten (GK)** getrennt werden.

Ermittlung der gesamten Einzelkosten [EUR/Stück]

	Stuhl	Tisch
Material-Einzelkosten (Fertigungsmaterial)	7,85	39,00
Fertigungs-Einzelkosten (Fertigungslöhne)	15,33	27,50
<b>gesamte Einzelkosten</b>	<b>23,18</b>	<b>66,50</b>

Ermittlung der gesamten Einzelkosten [EUR/Monat]

	gesamter Betrieb →	Stühle	Tische
Material-Einzelkosten (Fertigungsmaterial)	10.937,50	2.747,50	8.190,00
Fertigungs-Einzelkosten (Fertigungslöhne)	11.140,50	5.365,50	5.775,00
<b>gesamte Einzelkosten</b>	<b>22.078,00</b>	<b>8.113,00</b>	<b>13.965,00</b>



## MERKE

**Einzelkosten** können einem einzelnen Produkt direkt zugerechnet werden. Es sind entweder **Material-Einzelkosten** (Fertigungsmaterial: Rohstoffe und Fremdbauteile) oder **Fertigungs-Einzelkosten** (Fertigungslöhne).

**Gemeinkosten** (gemein als Kurzform für allgemein) können einem einzelnen Produkt *nicht* direkt zugerechnet werden. Es gibt eine Vielzahl von Gemeinkosten-Arten.

**Kostenträger** sind die Produkte des Unternehmens. Sie müssen letztlich die Kosten „tragen“, d. h. sie über die Leistungen wieder hereinholen.



Es wäre möglich, auch bestimmte Hilfsstoffkosten als Einzelkosten zu behandeln; aus Gründen der Vereinfachung und Wirtschaftlichkeit werden diese jedoch wie Gemeinkosten behandelt (es sind sog. **unechte Gemeinkosten**).

Bezüglich der Einzelkosten ist die Verteilung auf die Produkte des Betriebs (Kostenträger) unproblematisch, da ihre Kostenbeträge bereits originär *pro Stück* vorliegen. Dagegen ist die Verteilung der Gemeinkosten komplizierter, sie erfolgt über den „Umweg“ der Kostenstellenrechnung. Eine unmittelbar verursachungsgerechte Verteilung (gemäß dem „**Verursachungsprinzip**“) ist nur bei den Einzelkosten möglich, nicht jedoch bei den Gemeinkosten.

## 1.3 Gemeinkosten auf Kostenstellen verrechnen

Ein Betrieb wird üblicherweise in verschiedene Kostenstellen eingeteilt.

## MERKE

**Kostenstellen** sind die Orte, an denen die Kosten entstehen bzw. verursacht werden. In Industriebetrieben werden mindestens vier Kostenstellen gebildet:

- Material-Kostenstelle (Einkauf, Materiallager und Materialverwaltung),
- Fertigungs-Kostenstelle (Produktion und Produktionsleitung),
- Verwaltungs-Kostenstelle (allgemeine Verwaltung, Unternehmensleitung, Rechnungswesen usw.) und
- Vertriebs-Kostenstelle (Verkauf, Marketing und Fertigwarenlager).



## PRAXISFALL

	100%	100%	100%	100%
495,51	1.000,00	100,00	100,00	100,00
521,05	1.042,04	104,20	104,20	104,20
2.739,69	5.479,38	547,94	547,94	547,94
3.774,69	7.549,38	754,94	754,94	754,94
4.342,40	8.684,78	868,48	868,48	868,48
2.106,24	4.212,48	421,25	421,25	421,25
1.495,03	2.990,06	299,01	299,01	299,01
1.097,39	2.194,78	219,48	219,48	219,48
518,83	1.037,66	103,77	103,77	103,77
657,11	1.314,22	131,42	131,42	131,42
240,10	480,20	48,02	48,02	48,02
2.207,54	4.415,08	441,51	441,51	441,51
520,46	1.040,92	104,09	104,09	104,09
210,56	421,12	42,11	42,11	42,11
134,41	268,82	26,88	26,88	26,88
460,12	920,24	92,02	92,02	92,02
99,29	198,58	19,86	19,86	19,86
22,47	44,94	4,49	4,49	4,49
62,20	124,40	12,44	12,44	12,44
25,70	51,40	5,14	5,14	5,14
08,73	17,46	1,75	1,75	1,75
52,35	104,70	10,47	10,47	10,47
	43.022,00	4.302,20	4.302,20	4.302,20

Die Woodstock GmbH verfügt über die vier Kostenstellen, die der Mindestgliederung entsprechen. Es werden nun in einer weiteren Tabelle, dem sog. **Betriebsabrechnungsbogen (BAB)**, die Gemeinkosten-Arten in Höhe von insgesamt 43.022,00 EUR auf die vier Kostenstellen verteilt. Dies geschieht über **Verteilungsschlüssel**, die entweder aus Erfahrungen der Vergangenheit, aktuellen Messungen oder bestimmten Annahmen über eine plausible, annähernd verursachungsgerechte Verteilung stammen. Anschließend werden die vier **Gemeinkosten-**

© Aadon –  
stock.adobe.com



**summen** gebildet: Material-Gemeinkosten (MGK), Fertigungs-Gemeinkosten (FGK), Verwaltungs-Gemeinkosten (VwGK) und Vertriebs-Gemeinkosten (VtGK).

Betriebsabrechnungsbogen zur Verteilung der Gemeinkosten [EUR/Monat] auf die Kostenstellen

Gemeinkostenart	Gesamtbetrag →	Material	Fertigung	Verwaltung	Vertrieb
Hilfsstoffe	1.000,00		1.000,00		
Werkzeuge	500,00		500,00		
Fremdreparaturen	542,00	65,00	477,00		
Strom	4.439,00	103,50	4.000,50	305,00	30,00
Betriebsstoffe	700,00		700,00		
Heizung/Wasser	960,00	80,00	400,00	400,00	80,00
Gehälter	22.731,00	750,00	4.500,00	15.200,00	2.281,00
Hilfslöhne	2.750,00	250,00	1.875,00		625,00
Abschreibungen	1.800,00		1.650,00	150,00	
Telefon, Internet und Büromaterial	400,00	75,00		250,00	75,00
Miete	7.200,00	864,00	4.032,00	1.152,00	1.152,00
<b>GK-Summe</b>	<b>43.022,00</b>	<b>2.187,50</b>	<b>19.134,50</b>	<b>17.457,00</b>	<b>4.243,00</b>

(= gesamte GK)

(= MGK)

(= FGK)

(= VwGK)

(= VtGK)

Die Kostenstellenrechnung ist ein wichtiger Zwischenschritt auf dem Weg zur Kalkulation der Stückkosten.

## 1.4 Stückkosten kalkulieren

Grundlage für die Weiterverrechnung der vier Gemeinkostensummen ist die Beanspruchung der Kostenstellen durch die Produkte. Vereinfachend geht man von folgender Annahme bezüglich der Material- und Fertigungskostenstelle aus: Ein Produkt, das relativ *hohe* Einzelkosten aufweist, hat (vermutlich) auch einen relativ hohen Anteil an den Gemeinkosten. Ein Produkt, das relativ *geringe* Einzelkosten aufweist, hat demgegenüber (vermutlich) auch einen relativ geringen Anteil an den Gemeinkosten.

### PRAXISFALL

Der Tisch hat höhere Material-Einzelkosten (Holz) als der Stuhl, somit bekommt er auch einen entsprechend höheren Anteil an Material-Gemeinkosten zugerechnet. In gleicher Weise haben höhere Fertigungs-Einzelkosten auch höhere Fertigungs-Gemeinkosten zur Folge.



© fotomek – stock.adobe.com

Auf der Seite der Leistungen gelangt man zu einer analogen Einteilung:

- Zweckerträge/Grundleistungen
- neutrale Erträge
- Andersleistungen und Zusatzleistungen
- kalkulatorische Leistungsarten

Allerdings wird die Leistungsseite nur selten so exakt wie die Kostenseite ausdifferenziert, weil die KLR vor allem eine Inputrechnung mit den Kosten im Mittelpunkt ist.

## 2.3 Auszahlungen und Einzahlungen/Ausgaben und Einnahmen

### Zahlungen

In der Buchführung werden sämtliche Zahlungen des Unternehmens dokumentiert. Sie beziehen sich auf den **Zahlungsmittelbestand** eines Unternehmens, der sich aus Bargeldbeständen („Kasse“) und Sichtguthaben („Bank“) zusammensetzt. Entsprechend reduzieren **Auszahlungen** den Zahlungsmittelbestand (Beispiel: Die Rechnung eines Lieferanten wird per Überweisung beglichen), während **Einzahlungen** diesen erhöhen (Beispiel: Ein Kunde bezahlt seine Rechnung). Zahlungen sind relevant bei Liquiditätsfragen („Zahlungsfähigkeit“) sowie bei Fragen der Finanzierung und Investition.



Kosten und Leistungen sind dagegen als **wertmäßige Größen unabhängig** von den korrespondierenden Zahlungen. So werden Kosten festgehalten, sobald ein Produktionsfaktor in die Produktion gebracht/verbraucht wird – unabhängig davon, ob der Lieferant hierfür bereits bezahlt wurde. Gleiches gilt auf der Leistungsseite: Die Leistungen werden wertmäßig festgehalten, sobald sie gegenüber dem Kunden erbracht worden sind – unabhängig davon, ob dieser bereits hierfür bezahlt hat.



### Zahlungsansprüche und -verpflichtungen

**Ausgaben** und **Einnahmen** beziehen sich auf das **Geldvermögen** eines Unternehmens, das zusätzlich zum Zahlungsmittelbestand auch noch den Saldo aus bestehenden **Forderungen** (Zahlungsansprüche) und **Verbindlichkeiten** (Zahlungsverpflichtungen) umfasst. Auch von diesen Veränderungen sind Kosten und Leistungen unabhängig.

© js-photo – stock.adobe.com

▶ Investition und Finanzierung

© Zerbor – stock.adobe.com

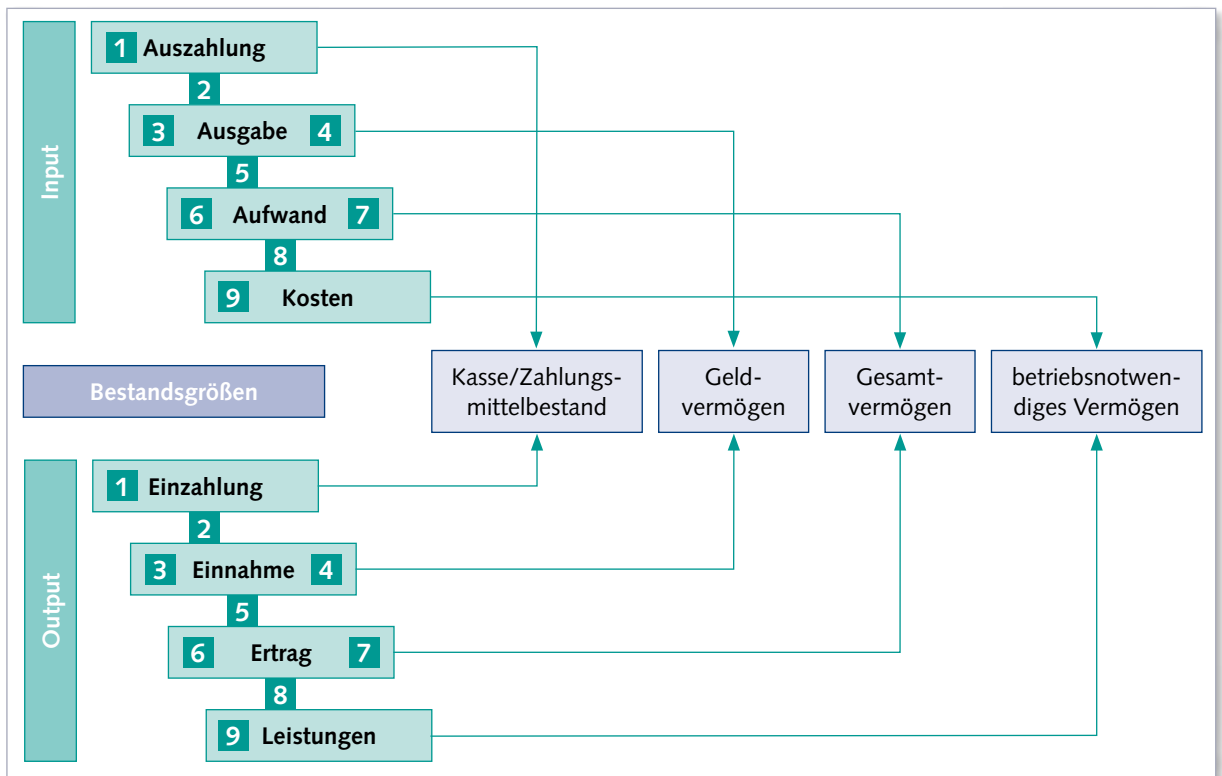
## MERKE

Der (**wertmäßige**) **Kosten- und Leistungsbegriff** lehnt sich an den Aufwands- und Ertragsbegriff der Buchführung an, da er unbeeinflusst von Veränderungen des Zahlungsmittelbestands sowie des Geldvermögens ist. Kosten resultieren aus Werteverzehr, Leistungen aus Wertschaffung. Sie bedingen einander insofern, als dass Kosten die Voraussetzung für Leistungen sind.



## Grundbegriffe des Rechnungswesens

Das sog. „**Kästchenschema**“ verdeutlicht die Übergänge von den **Zahlungsgrößen** (Ebene der Finanz-, Investitions- und Liquiditätsplanung) zu den **wertmäßigen Größen** (Ebene der Finanzbuchhaltung bzw. des externen Rechnungswesens und Ebene der KLR bzw. des internen Rechnungswesens) auf der Input- und Outputseite:<sup>1</sup>



Die insgesamt 18 unterschiedlichen Fälle des Schemas unterscheiden sich systematisch und deuten auf die unterschiedliche Zugehörigkeit zu den Kategorien. So bedeutet z. B. Fall 1 beim Input, dass es sich um eine Auszahlung handelt, die jedoch keine Ausgabe ist, usw.



© reel – stock.adobe.com

## 2.4 Kosten kategorisieren

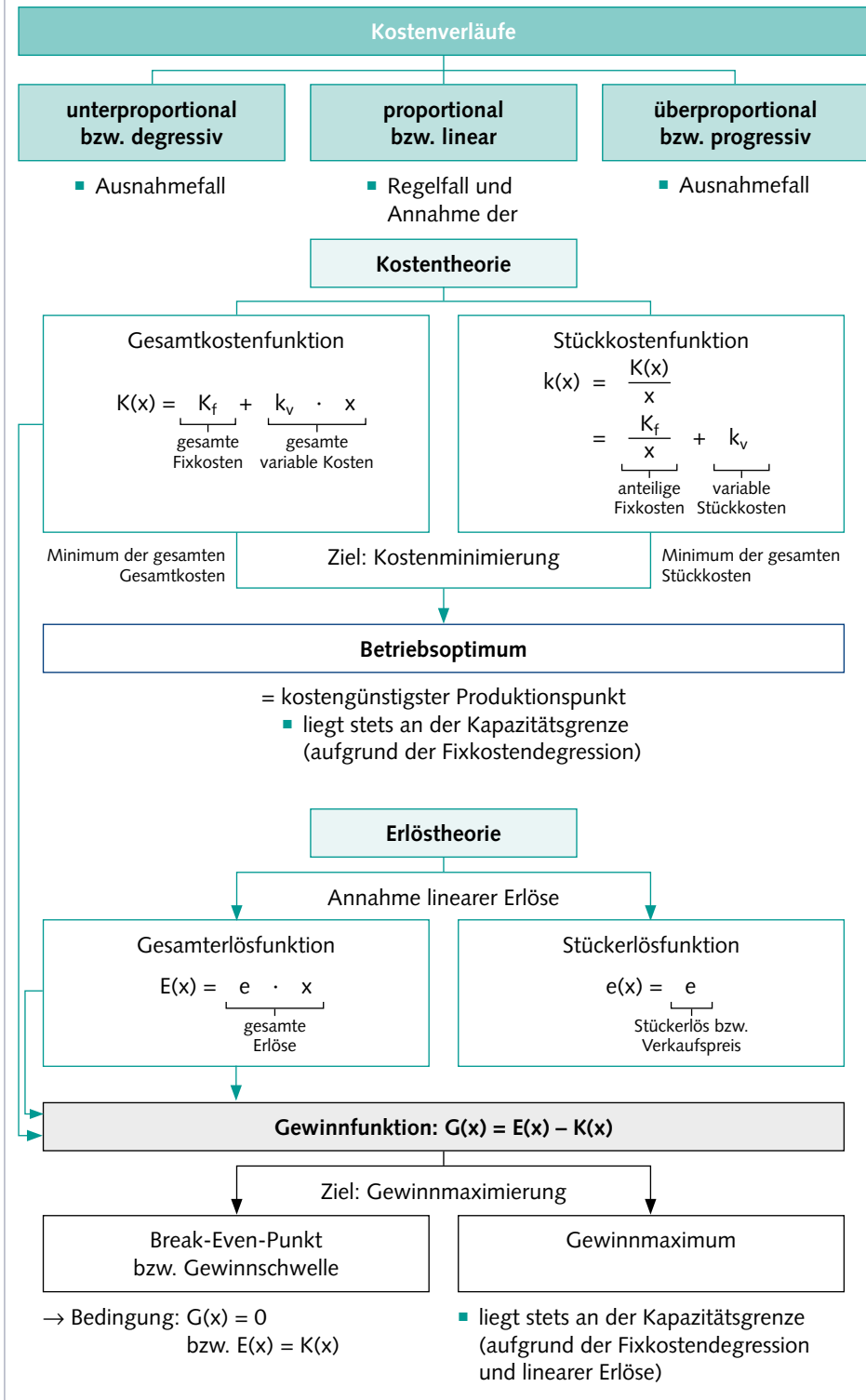
### 2.4.1 Kostenarten nach Produktionsfaktoren

Kosten lassen sich in ihrer ursprünglichen Form nach der **Art der jeweils verbrauchten Produktionsfaktoren** (Einteilung nach GUTENBERG) kategorisieren:

<sup>1</sup> Darstellung in Anlehnung an HABERSTOCK, L.: Kostenrechnung I, S. 27 ff.



# Übersicht zur Kosten- und Erlöstheorie





## 5.2.4 Gewinnermittlung durch Differenzkalkulation

### Kosten und Markt beachten

#### BEISPIEL

In der fortgesetzten Situation stellt sich nun heraus, dass die Material-Einzelkosten im günstigsten Fall 110,00 EUR betragen werden. Alle anderen Daten können wie bisher geplant werden. Die Frosch GmbH überlegt, ob sie dennoch den neuen Kühlschranks typen „Young“ herausbringen möchte. Das Vorgehen entspricht nun einer Kombination aus Vorwärts- und Rückwärtskalkulation, der **Differenzkalkulation**. *Vorwärts* werden die anfallenden **Kosten** bis zu den Selbstkosten kalkuliert, *rückwärts* – vom **Markt** her – der Barverkaufspreis. Als Differenz beider Werte ergibt sich der übrig bleibende Gewinn (oder Verlust):



© Thomas Reimer – stock.adobe.com

Kalkulationsschema [EUR/Stück]

	„Young“
Material-Einzelkosten	110,00
+ Material-Gemeinkosten (30 % der Material-EK)	33,00
+ Fertigungs-Einzelkosten	84,00
+ Fertigungs-Gemeinkosten (180 % der Fertigungs-EK)	151,20
<b>= Herstellkosten</b>	<b>378,20</b>
+ Verwaltungs-Gemeinkosten (10 % der Herstellkosten)	37,82
+ Vertriebs-Gemeinkosten (15 % der Herstellkosten)	56,73
<b>= Selbstkosten</b>	<b>472,75</b>
+ Gewinn ( 5,76 % der Selbstkosten)	27,25
<b>= Barverkaufspreis</b>	<b>500,00</b>
+ Kundenskonto (3 % des Zielverkaufspreises)	15,46
<b>= Zielverkaufspreis</b>	<b>515,46</b>
+ Kundenrabatt (5 % des Angebotspreises)	27,13
<b>= Angebotspreis bzw. Listenverkaufspreis</b>	<b>542,59</b>

Ergebnis: Der Gewinn würde in diesem Fall nur noch 27,25 EUR/Stück bzw. 5,76 % betragen. Die Frosch GmbH müsste sich überlegen, ob sie damit zufrieden ist.

## 7.5 Target Costing einsetzen

© peterschreiber.media  
– stock.adobe.com

Auf Käufermärkten mit geringem preispolitischen Spielraum auf der Anbieterseite (z. B. auf dem Automobilmarkt) gelangt man mit den klassischen Verfahren und Vorgehensweisen der KLR kaum zu zufriedenstellenden Lösungen:



- Eine Vorwärtskalkulation führt oft zu einem zu hohen, nicht am Markt durchsetzbaren Verkaufspreis. Im Produkt befinden sich z. B. zu viele Funktionen, für die der durchschnittliche Kunde nicht bereit ist, Geld auszugeben.
- Eine Differenzkalkulation führt zu einem Verlust, da die Selbstkosten zu hoch und/oder der Verkaufspreis zu niedrig ist. Beides lässt sich kurzfristig kaum ändern.
- Eine Rückwärtskalkulation führt zu unrealistischen Vorgaben für den Einkauf und/oder Qualitätseinbußen beim Produkt durch den Einkauf zu günstiger Teile. Beides ist unerwünscht.

Insofern sind die vorhandenen KLR-Techniken zu ergänzen bzw. zu erweitern und in einen größeren zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zu stellen. **Target Costing**<sup>1</sup> greift diese Problemlage auf, indem bereits sehr *frühzeitig* im Rahmen der **Produktentwicklung** und unter **Beteiligung mehrerer Bereiche des Unternehmens** geplant wird.

► Produktentwicklung

### BEISPIEL

© Doloves –  
stock.adobe.com



Der Automobilhersteller XCar AG plant, in zwei Jahren erstmals einen kompakten Kleinwagen anzubieten. Das entsprechende Marktsegment ist bereits von mehreren Konkurrenten besetzt, sodass auf diesem Käufermarkt nur Absatzchancen bestehen, wenn man die Nachfrage sehr genau abschätzt.

Die Marktforschungs-Abteilung hat ermittelt, dass die potenziellen Kunden bereit sind, maximal 10.000,00 EUR als (Zielverkaufs-)Preis zu akzeptieren; zudem sind 3 % Skonto branchenüblich. Für diesen Preis erwarten sie eine bestimmte Qualität und Ausstattung des Fahrzeugs, insbesondere vier Sitzplätze, 50 PS, Fahrer- und Beifahrerairbag, einen variablen Stauraum sowie ABS.

Die Aktionäre der XCar AG fordern eine angemessene Verzinsung ihres Kapitaleinsatzes; diese kann mit etwa 15 % des geplanten Umsatzes (hier: Barverkaufspreis) angesetzt werden.

In einer ersten, vorläufigen Berechnung wurden – unter Berücksichtigung der gewünschten Produktmerkmale – folgende sog. **Standard-Kosten** und -Zuschläge ermittelt:

\_\_\_\_\_ →

<sup>1</sup> Auf Deutsch „Zielkostenrechnung“ – jedoch hat sich eher der englischsprachige Begriff durchgesetzt.