

# Kosten- und Leistungsrechnung

<https://www.prof-mueller.net/beruf/lehrveranstaltungen/kostenrechnung/>

## 3. Kostentheorie

Prof. Dr. Werner Müller  
Hochschule ?????

# Erlaß betr. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung vom 16.01.1939

(= frühe Kostentheorie)

- I. Zweck der Grundsätze
- II. Wesen und Aufgaben der Kostenrechnung
- III. Aufbau der Kostenrechnung
- IV. Die Auswertung der Kostenrechnung

Text verfügbar auf:

<https://mueller-consulting.jimdofree.com/finanzen/kostenrechnung/>

# Erlaß betr. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung vom 16.01.1939

## III. Aufbau der Kostenrechnung

- A. Allgemeine Grundsätze
- B. Grundformen der Kostenrechnung
- C. Erfassung der Kosten
- D. Verrechnung der Kosten

# Erlaß betr. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung vom 16.01.1939

## III. Aufbau der Kostenrechnung

- A. Allgemeine Grundsätze
- B. Grundformen der Kostenrechnung
- C. Erfassung der Kosten
- D. Verrechnung der Kosten
- E. Kostenarten-, Kostenstellen-,  
Kostenträgerrechnung
- F. Berücksichtigung des Beschäftigungsgrades  
in der Kostenrechnung
- G. Einheitliche Kostenschemata

# Erlaß betr. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung von 16.01.1939

## III. Aufbau der Kostenrechnung

### E. Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung

1. Die Kostenartenrechnung
2. Die Kostenstellenrechnung
3. Die Kostenträgerrechnung

# Erlaß betr. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung von 16.01.1939

- damaliger Stand der BWL
- Teil der Kriegsvorbereitung
- Erlass wurde in den Satzungen der NS-Wirtschaftsorganisationen konkretisiert

# Erlaß betr. Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung von 16.01.1939

- damaliger Stand der BWL
- Teil der Kriegsvorbereitung
- Erlass wurde in den Satzungen der NS-Wirtschaftsorganisationen konkretisiert
- wurde von den Besatzungsmächten übernommen
- 1953 aufgehoben - nur Empfehlungscharakter

# Kostentheorie

- Kostenartenrechnung: verstehen  
Typisierung (Gliederung) der Kostenarten



# Kostentheorie

- Kostenartenrechnung: verstehen  
Typisierung (Gliederung) der Kostenarten
- Kostenstellenrechnung: kontrollieren  
betriebliche Wertschöpfung nachbilden

# Kostentheorie

- Kostenartenrechnung: verstehen  
Typisierung (Gliederung) der Kostenarten
- Kostenstellenrechnung: kontrollieren  
betriebliche Wertschöpfung nachbilden
- Kostenträgerrechnung: steuern  
nach Leistung gliedern

# Typisierung der Kostenträger (Industrie)

- Marktleistung: Gegenüberstellung Erlöse - Kosten  
+ Hauptprodukte

# Typisierung der Kostenträger (Industrie)

- Marktleistung: Gegenüberstellung Erlöse - Kosten
  - + Hauptprodukte
    - ★ Massenprodukte / Großserien
    - ★ Kleinserien / Einzelfertigung

# Typisierung der Kostenträger (Industrie)

- Marktleistung: Gegenüberstellung Erlöse - Kosten
  - + Hauptprodukte
    - ★ Massenprodukte / Großserien
    - ★ Kleinserien / Einzelfertigung
  - + Kuppelprodukte (Produktbündel als Kostenträger)

# Typisierung der Kostenträger (Industrie)

- Marktleistung: Gegenüberstellung Erlöse - Kosten
  - + Hauptprodukte
    - ★ Massenprodukte / Großserien
    - ★ Kleinserien / Einzelfertigung
  - + Kuppelprodukte (Produktbündel als Kostenträger)
  - + Abfallprodukte: Kostendeckung statt Gewinn

# Typisierung der Kostenträger (Industrie)

- Marktleistung: Gegenüberstellung Erlöse - Kosten
  - + Hauptprodukte
    - ★ Massenprodukte / Großserien
    - ★ Kleinserien / Einzelfertigung
  - + Kuppelprodukte (Produktbündel als Kostenträger)
  - + Abfallprodukte: Kostendeckung statt Gewinn
  - + Nebenprodukte: nicht Betriebszweck / neutrale

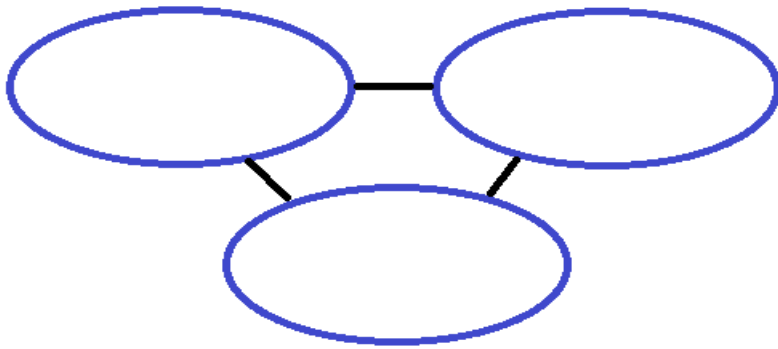
# Typisierung der Kostenträger (Industrie)

- Marktleistung: Gegenüberstellung Erlöse - Kosten
  - + Hauptprodukte
    - ★ Massenprodukte / Großserien
    - ★ Kleinserien / Einzelfertigung
  - + Kuppelprodukte (Produktbündel als Kostenträger)
  - + Abfallprodukte: Kostendeckung statt Gewinn
  - + Nebenprodukte: nicht Betriebszweck / neutrale
- Lagerleistung: fertige + unfertige Erzeugnisse
- Eigenleistung: selbst erstelltes Anlagevermögen



# Warengruppen => K'Trägerplan

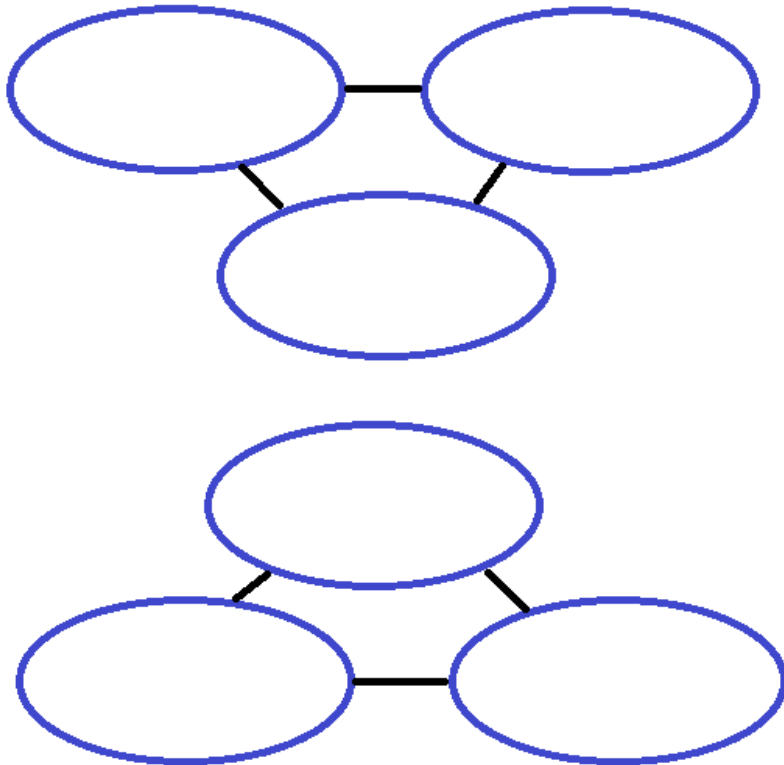
Nutzen für die Kunden



- Der Kunde definiert seinen Nutzen als Paket einzelner Faktoren.

# Warengruppen => K'Trägerplan

Nutzen für die Kunden

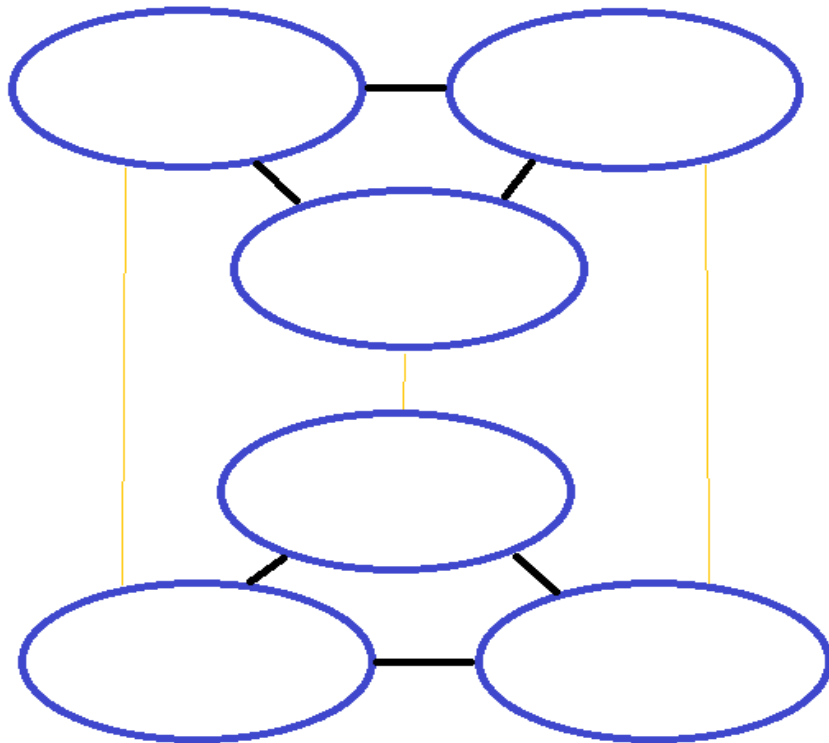


Technik + Abläufe  
beim Anbieter

- Der Kunde definiert seinen Nutzen als Paket einzelner Faktoren.
- Der Anbieter organisiert sein Angebot als Kombination betrieblich. Produktionsfaktoren.

# Warengruppen => K'Trägerplan

Nutzen für die Kunden

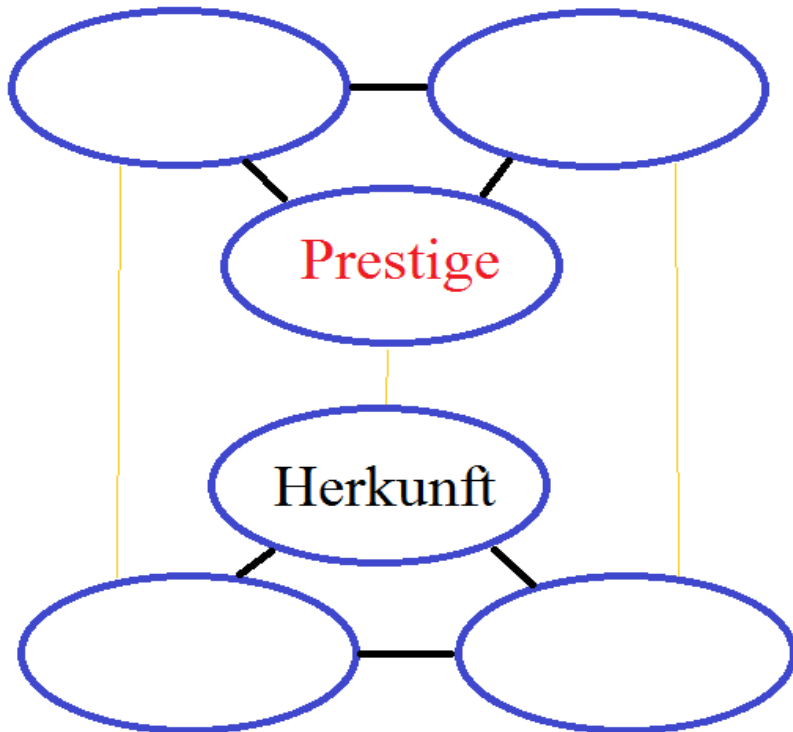


Technik + Abläufe  
beim Anbieter

- Der Kunde definiert seinen Nutzen als Paket einzelner Faktoren.
- Der Anbieter organisiert sein Angebot als Kombination betrieblich. Produktionsfaktoren.
- Zwischen Nutzenfaktoren und Produktionsfaktoren gibt es Verbindungen

# Warengruppen => K'Trägerplan

Nutzen für die Kunden

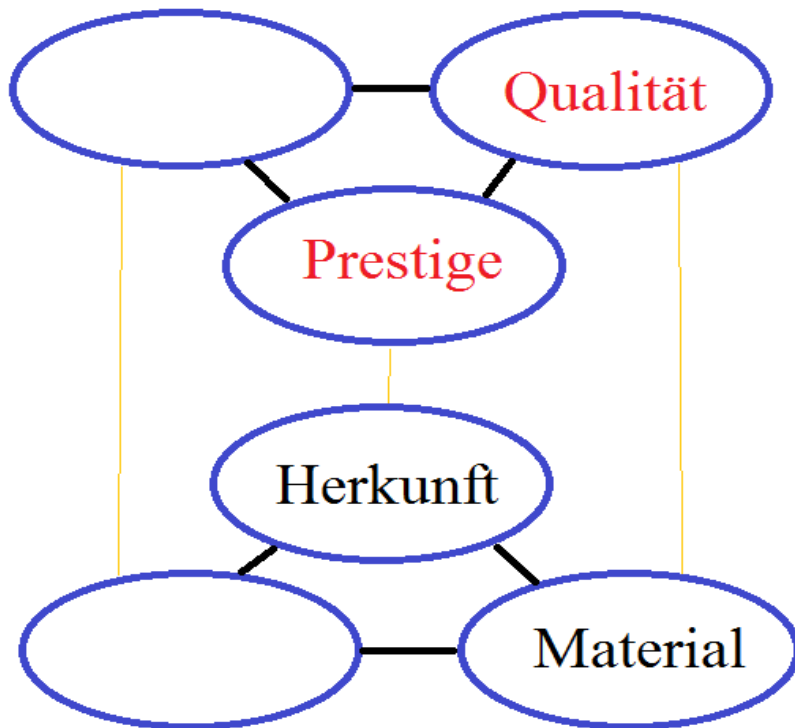


Technik + Abläufe  
beim Anbieter

- Das Marketing überlagert zunehmend den Grundnutzen eines Produkt durch den Zusatznutzen.
- „Made in Bangladesh“ kann nicht als Luxuskleidung verkauft werden, auch nicht bei entsprechendem Design und bester Qualität.

# Warengruppen => K'Trägerplan

Nutzen für die Kunden

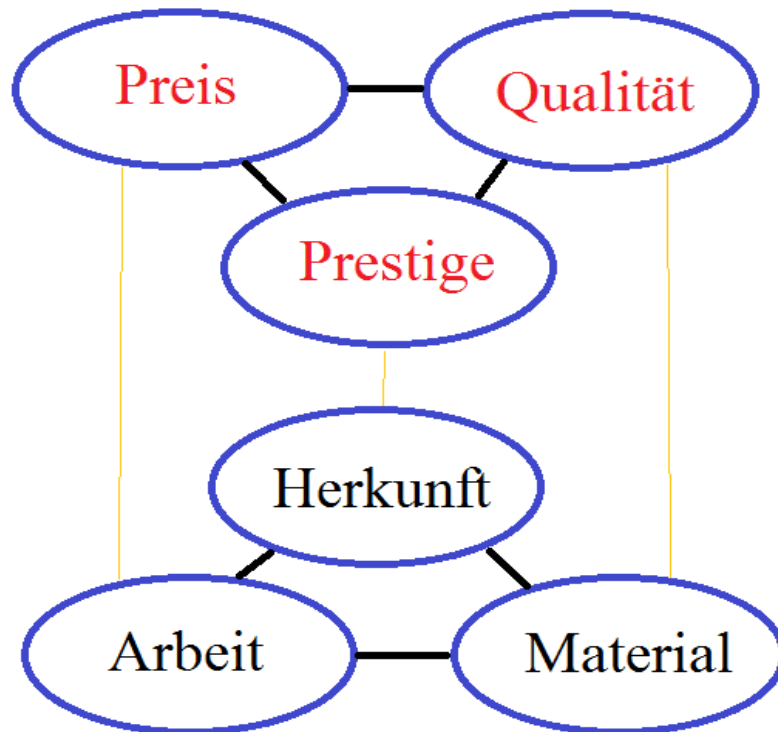


Technik + Abläufe  
beim Anbieter

- Hohe Qualität erfordert gutes Material!
- Der Anbieter muss „gut“ und „ausreichend“ trennen und diese Kostenträger separat beobachten.

# Warengruppen => K'Trägerplan

Nutzen für die Kunden



Technik + Abläufe  
beim Anbieter

- Arbeitsintensive Leistungen haben ihren Preis!
- Individualität muss genauer beobachtet werden als maschinelle Massenware.

# Kostenträgerplan

Ein kleiner Supermarkt-Filialist mit 50 Geschäften möchte eine neue Kassensoftware einführen und damit in einem Markt als Pilotgeschäft beginnen. Beim Import der Produktdaten aus dem alten System erscheint durchgängig die Fehlermeldung „Warengruppe nicht definiert“. Der Verkäufer der Software sagte, dass die bisher nicht vorhandenen Angaben bei den 10.000 Artikeln von Hand eingegeben werden müssten. Weil der Chef ein Statistik-Modul mit gekauft hat, sei das eine Pflichtangabe.

# Kostenträgerplan

Ein kleiner Supermarkt-Filialist mit 50 Geschäften möchte eine neue Kassensoftware einführen und damit in einem Markt als Pilotgeschäft beginnen. Beim Import der Produktdaten aus dem alten System erscheint durchgängig die Fehlermeldung „Warengruppe nicht definiert“. Der Verkäufer der Software sagte, dass die bisher nicht vorhandenen Angaben bei den 10.000 Artikeln von Hand eingegeben werden müssten. Weil der Chef ein Statistik-Modul mit gekauft hat, sei das eine Pflichtangabe.

Sie werden als Assistentin der Geschäftsleitung beauftragt, schnell einen Vorschlag für ein System sinnvoller Warengruppen zu erstellen. Dafür stehen maximal 3 Stellen aus Buchstaben und Ziffern (46.656 Möglichkeiten) zur Verfügung.



# Warengruppen => K'Artenplan

- Tiefkühlware = Investition, Energiekosten, Risiko, Reparaturen
- Milchprodukte = Investitionen, weniger Energie, weniger Risiko bei Stromausfall, Arbeitseinsatz für MHD
- Zucker, Mehl, Salz ....  
= einfach, lang haltbar, billig, einfache Logistik
- Konserven = einfach, lang haltbar, einfache Logistik
- Obst + Gemüse = verderblich, Kontrollaufwand, hohe Einkaufsfrequenz  
=> billig / Marke / Bio
- ...

# Kostenträger im Handel

Handelsware ist grundsätzlich austauschbar. Hier unterscheidet sich die Kostenträger„rechnung“ nach der Richtung.

# Kostenträger im Handel

rückwärts:

Umsatz

- Wareneinkauf

= Marge (Rohgewinn)

- Gemeinkosten

= Gewinn

# Kostenträger im Handel

rückwärts:

Umsatz

- Wareneinkauf

= Marge (Rohgewinn)

- Gemeinkosten

= Gewinn

vorwärts:

Wareneinkauf

+ Gemeinkosten

= Selbstkosten

+ Gewinnaufschlag

= Preisforderung

# Typisierung der Kostenstellen

Kostenstellenrechnung: kontrollieren

betriebliche Wertschöpfung nachbilden

# Typisierung der Kostenstellen

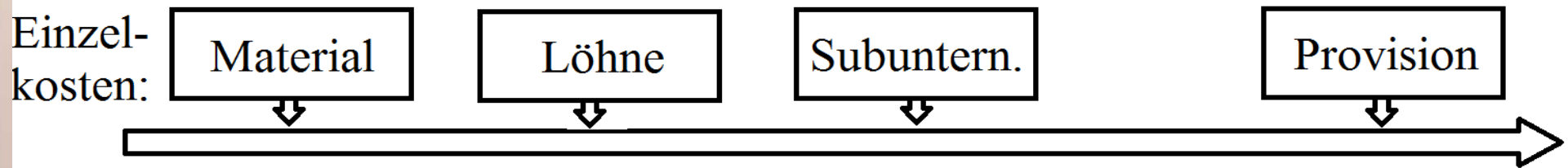
Kostenstellenrechnung: kontrollieren

=> nach Verantwortungsbereich erfassen

betriebliche Wertschöpfung nachbilden

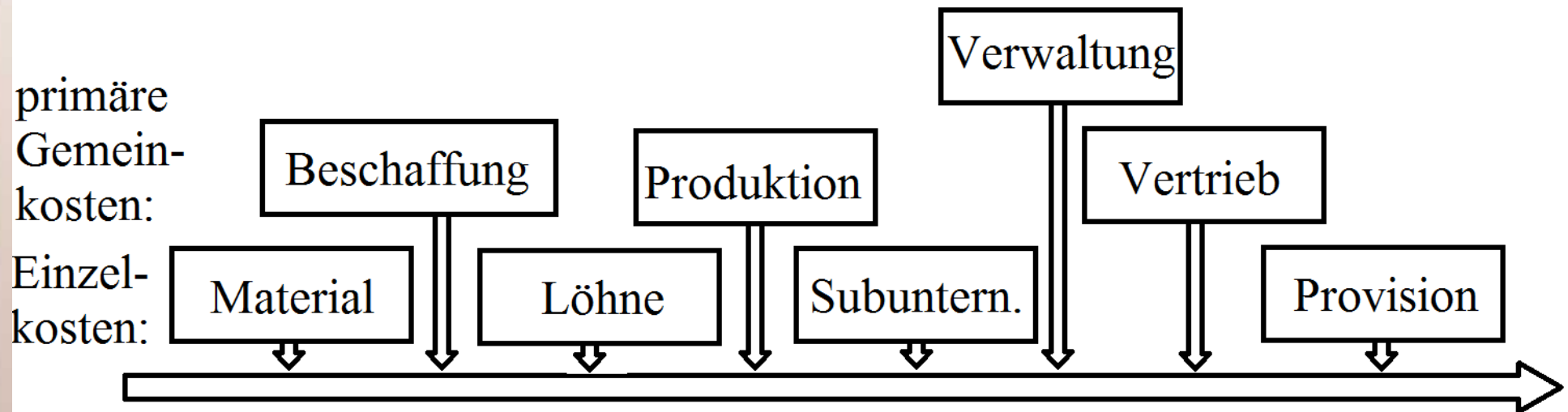
=> Kostenarten auf Kostenträger überwälzen

# Typisierung der Kostenstellen



- Einzelkosten = den Kostenträgern direkt zurechenbar

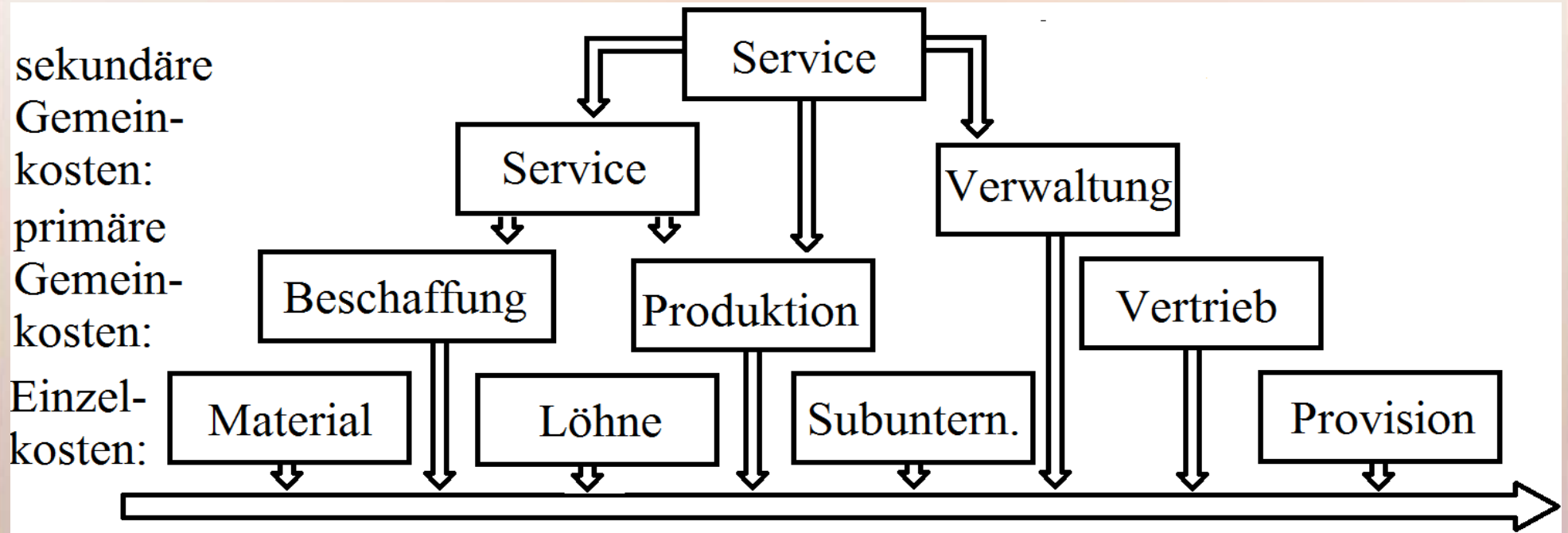
# Typisierung der Kostenstellen



- Einzelkosten = den Kostenträgern direkt zurechenbar
- primäre Gemeinkosten = den Kostenträgern nur indirekt (über Bezugsgrößen) zurechenbar



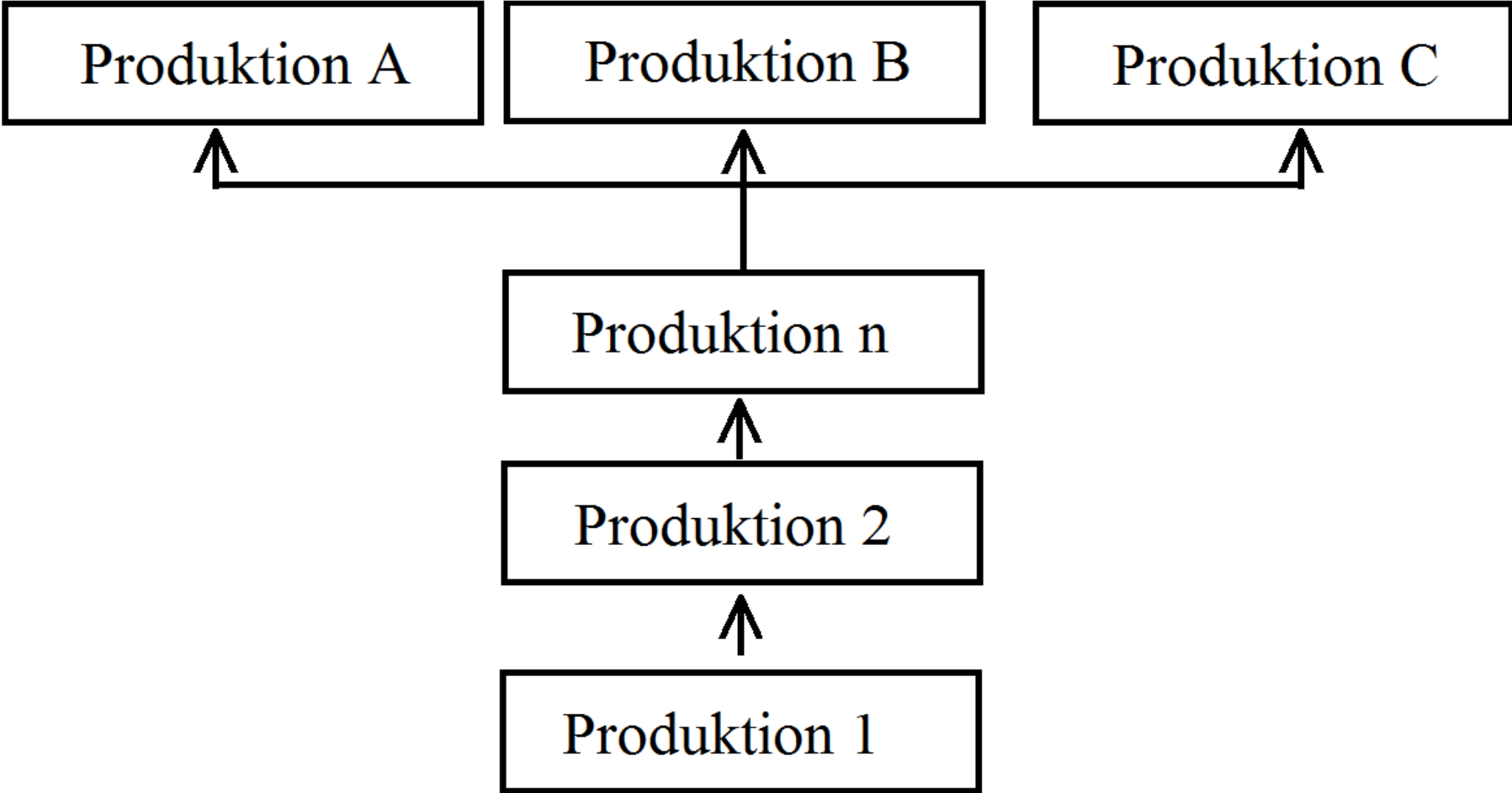
# Typisierung der Kostenstellen



- Einzelkosten = den Kostenträgern direkt zurechenbar
- primäre Gemeinkosten = den Kostenträgern nur indirekt (über Bezugsgrößen) zurechenbar
- sekundäre Gemeinkosten = den Kostenstellen nur indirekt zurechenbar (Servicefunktionen)

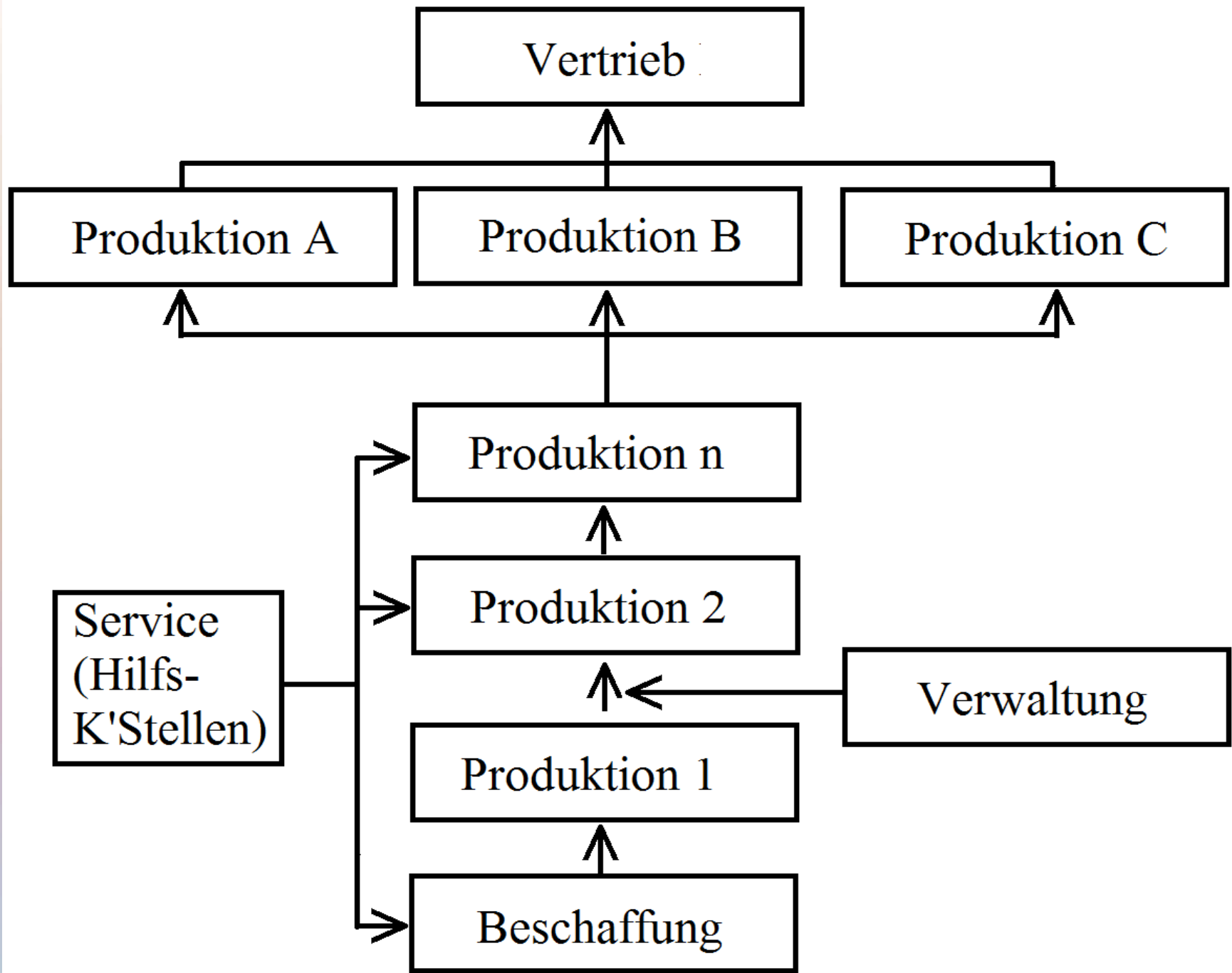
# Typisierung der Kostenstellen

- Vor einer Organisation der Kostenstellen sollte die Wertschöpfungskette nachgezeichnet werden.
- Meistens gibt es nicht nur eine Produktionsstufe.



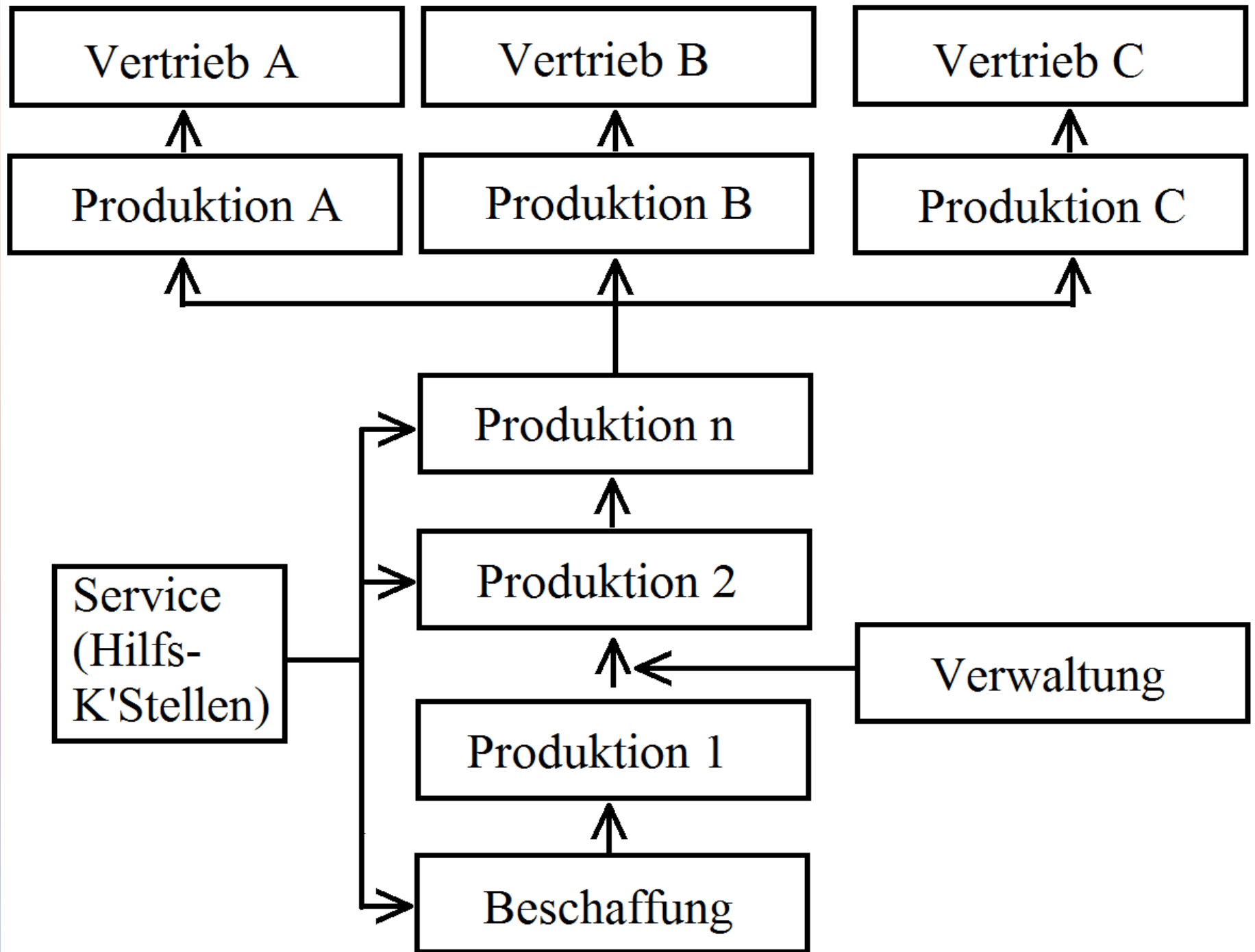
# Typisierung der Kostenstellen

- Vor einer Organisation der Kostenstellen sollte die Wertschöpfungskette nachgezeichnet werden.
- Meistens gibt es nicht nur eine Produktionsstufe.
- Teile der Abläufe können sich auf einzelne Produkte oder Produktgruppen beschränken.
- Material und Arbeit wird in den Produktionsstufen verbraucht. Sie stellen zum großen Teil Einzelkosten dar.



# Typisierung der Kostenstellen

- Meistens gibt es nicht nur eine Produktionsstufe.
- Teile der Abläufe können sich auf einzelne Produkte oder Produktgruppen beschränken.
- Material und Arbeit wird in den Produktionsstufen verbraucht. Sie stellen zum großen Teil Einzelkosten dar.
- Die Funktionen Beschaffung, Verwaltung und Vertrieb verursachen nur Gemeinkosten. Dem steht nicht entgegen, dass der Materialverbrauch in der Produktion die Bezugsgröße für die Verteilung der Materialgemeinkosten sein kann.



# Typisierung der Kostenstellen

- Die Funktionen Beschaffung, Verwaltung und Vertrieb verursachen nur Gemeinkosten. Dem steht nicht entgegen, dass der Materialverbrauch in der Produktion die Bezugsgröße für die Verteilung der Materialgemeinkosten sein kann.
- Es kann einen oder verschiedene Vertriebswege geben, die dann unterschiedliche Vertriebsgemeinkosten verursachen würden.
- Hilfskostenstellen erbringen ihre Leistungen als Serviceeinheiten an andere Kostenstellen und arbeiten nicht direkt für die Kostenträger.



# Arten von Kostenstellen

## **Hauptkostenstellen**

- auch End-Kostenstellen

# Arten von Kostenstellen

## **Hauptkostenstellen**

- auch End-Kostenstellen
- Verrichtungs- oder Objektprinzip
- Direct Costing

# Arten von Kostenstellen

## **Hauptkostenstellen**

- auch End-Kostenstellen
- Verrichtungs- oder Objektprinzip (selten)
- Direct Costing

## **Hilfskostenstellen**

- auch Vor-Kostenstellen

# Arten von Kostenstellen

## **Hauptkostenstellen**

- auch End-Kostenstellen
- Verrichtungs- oder Objektprinzip (selten)
- Direct Costing

## **Hilfskostenstellen**

- auch Vor-Kostenstellen

## **Nebenkostenstellen**

- Nebenprod. + neutrale Erträge abgrenzen
- neben der Wertschöpfungskette

# Kostenstellen im Supermarkt-Beispiel

- Warenannahme
- Standorte der Warengruppen
- Kassen (ggf. als Hilfskostenstellen)
- allgemein
- ...

# Kostentheorie

- Kostenartenrechnung: verstehen  
Typisierung (Gliederung) der Kostenarten

# Typisierung der Kostenarten

- Verbrauchsgüterkostenarten

# Typisierung der Kostenarten

- Verbrauchsgüterkostenarten
- funktionale Kostenarten



# Typisierung der Kostenarten

- Verbrauchsgüterkostenarten
- nach Kostenverhalten (fix / variabel)
- funktionale Kostenarten

# Typisierung der Kostenarten

- Verbrauchsgüterkostenarten
- aufwandsgleiche / kalkulatorische Kosten
- primäre / sekundäre Kosten
- nach Kostenverhalten (fix / variabel)
  
- funktionale Kostenarten

# Typisierung der Kostenarten

- Verbrauchsgüterkostenarten
- aufwandsgleiche / kalkulatorische Kosten
- primäre / sekundäre Kosten
- nach Kostenverhalten (fix / variabel)
- Einzel- / Gemeinkosten
- funktionale Kostenarten

# Typisierung der Kostenarten

- Verbrauchsgüterkostenarten
  - aufwandsgleiche / kalkulatorische Kosten
  - primäre / sekundäre Kosten
  - nach Kostenverhalten (fix / variabel)
  - Einzel- / Gemeinkosten
  - funktionale Kostenarten
- => mit einander kombinierbar

# Kostenverhalten

Zusammenhang zwischen Auslastungsgrad und  
Kostenhöhe:

variable Kosten:                      allgemeiner Zusammenhang

fixe Kosten:                              kein Zusammenhang

# Kostenverhalten

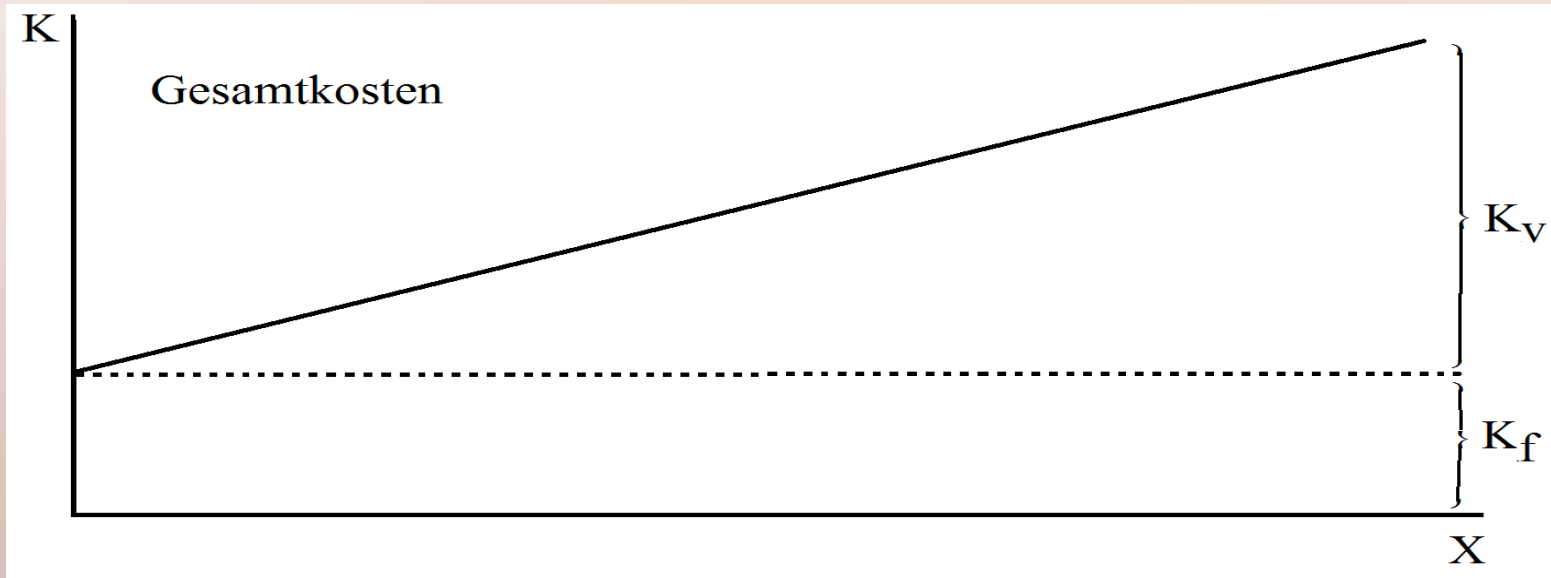
Zusammenhang zwischen Auslastungsgrad und  
Kostenhöhe:

proportionale Kosten: 1 : 1-Zusammenhang

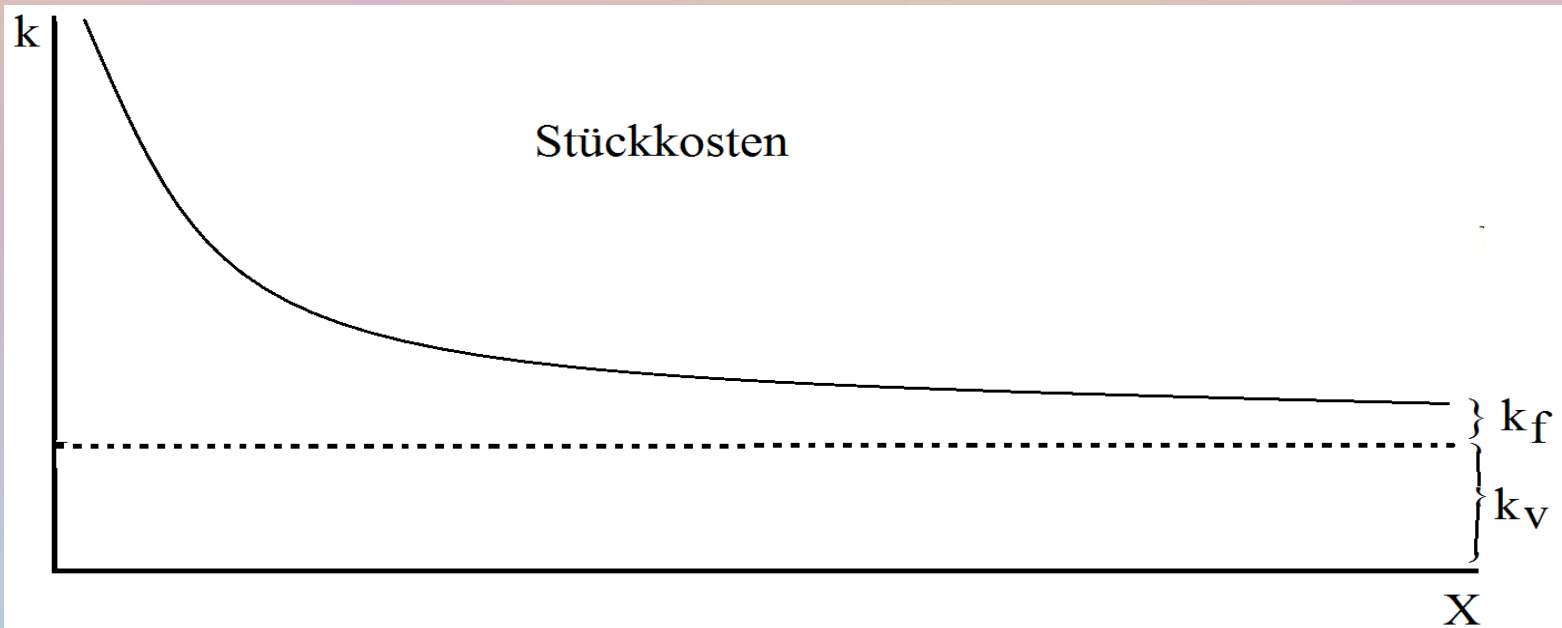
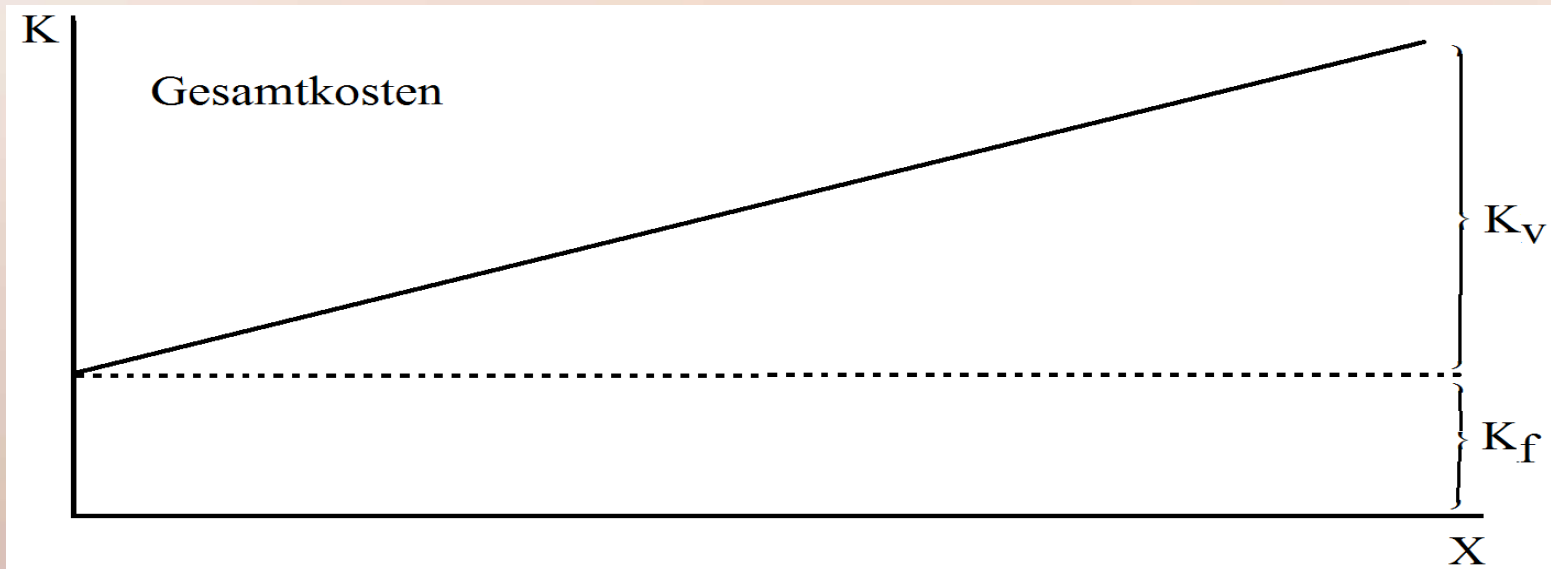
variable Kosten: allgemeiner Zusammenhang

fixe Kosten: kein Zusammenhang

# Kostenverhalten



# Kostenverhalten



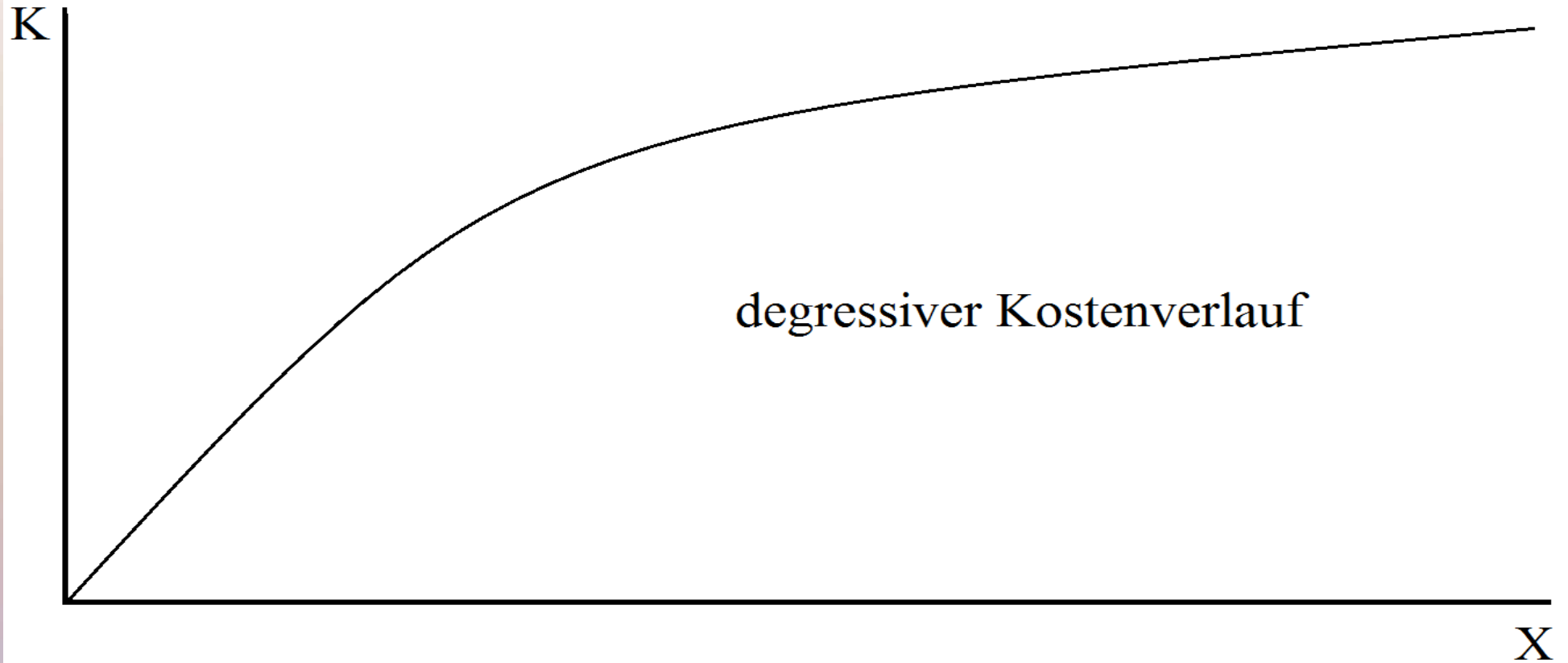


# Kostenverhalten

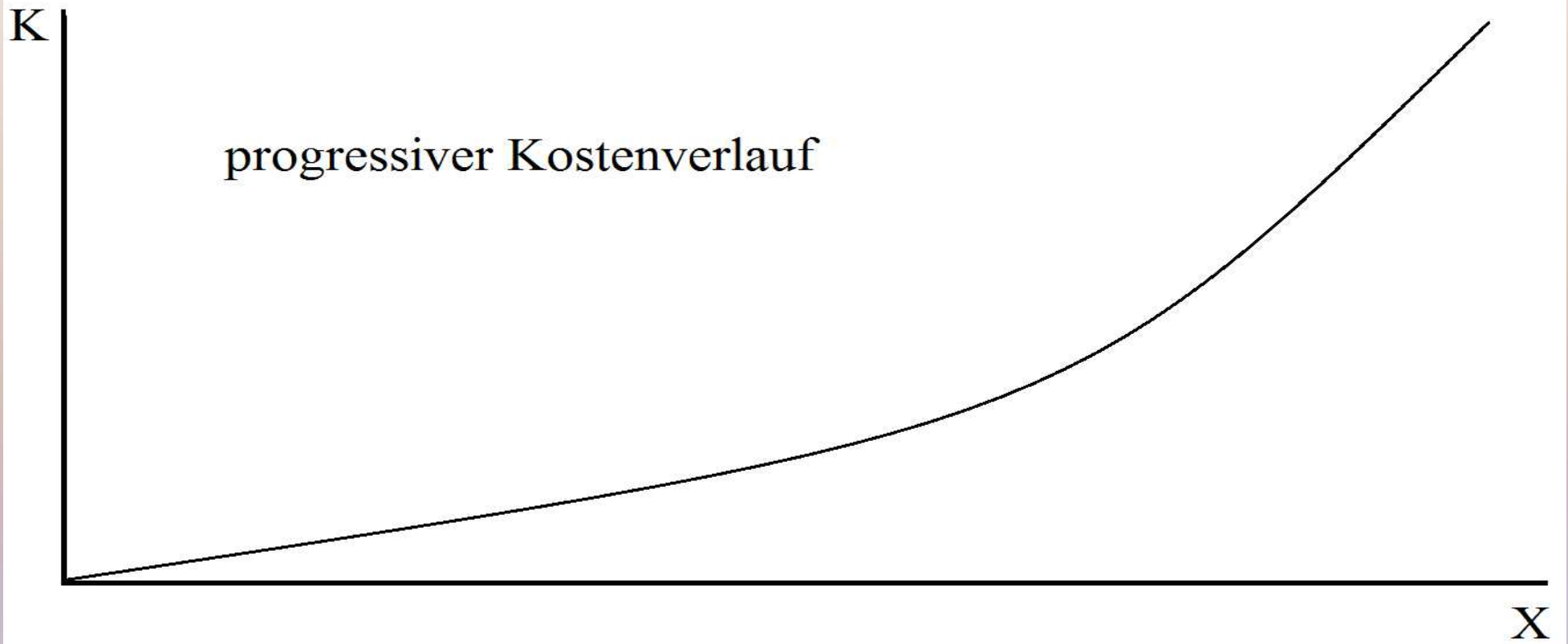
Zusammenhang zwischen Auslastungsgrad und Kostenhöhe:

proportionale Kosten:	1 : 1-Zusammenhang
degressive Kosten:	abnehmender Steigungsgrad
progressive Kosten:	zunehmender Steigungsgrad
variable Kosten:	allgemeiner Zusammenhang
fixe Kosten:	kein Zusammenhang

# Kostenverhalten



# Kostenverhalten

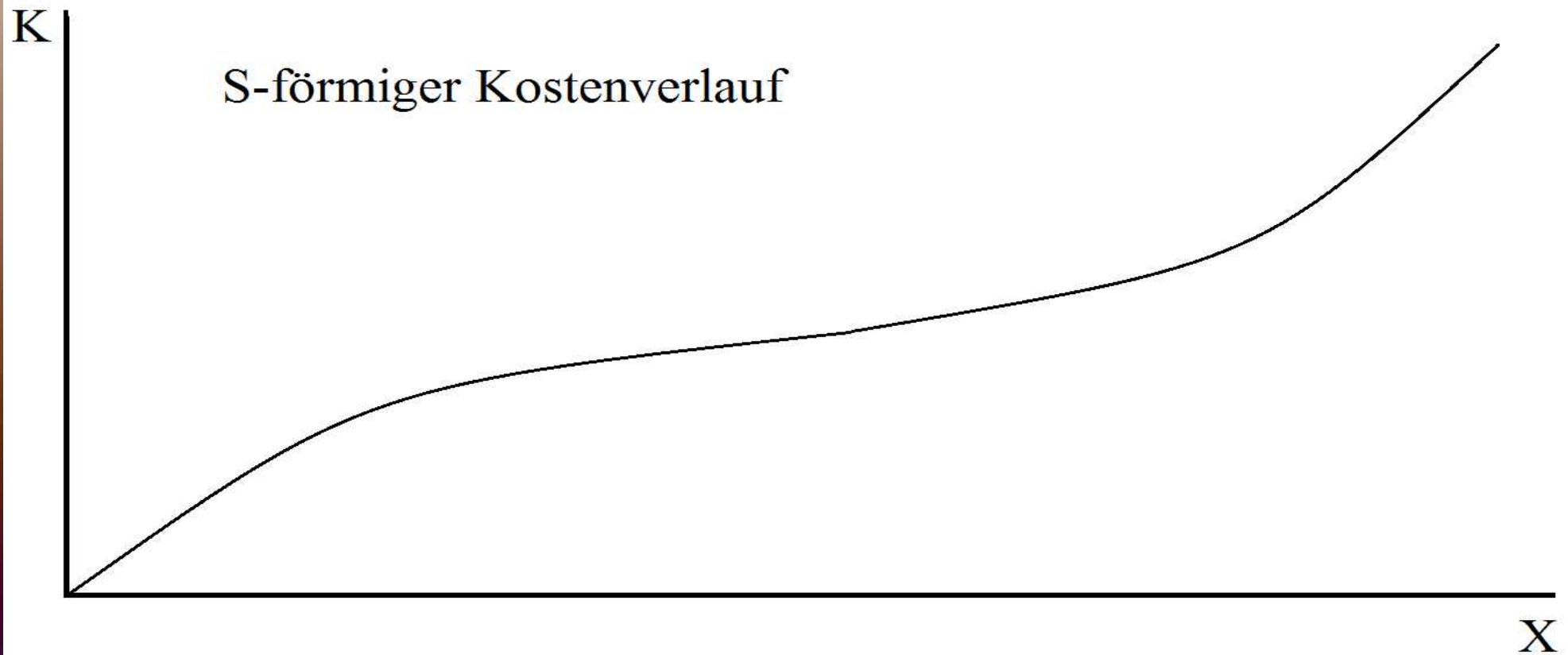


# Kostenverhalten

Zusammenhang zwischen Auslastungsgrad und Kostenhöhe:

proportionale Kosten:	1 : 1-Zusammenhang
degressive Kosten:	abnehmender Steigungsgrad
progressive Kosten:	zunehmender Steigungsgrad
S-förmige Kosten:	erst ab-, dann zunehmend
variable Kosten:	allgemeiner Zusammenhang
fixe Kosten:	kein Zusammenhang

# Kostenverhalten

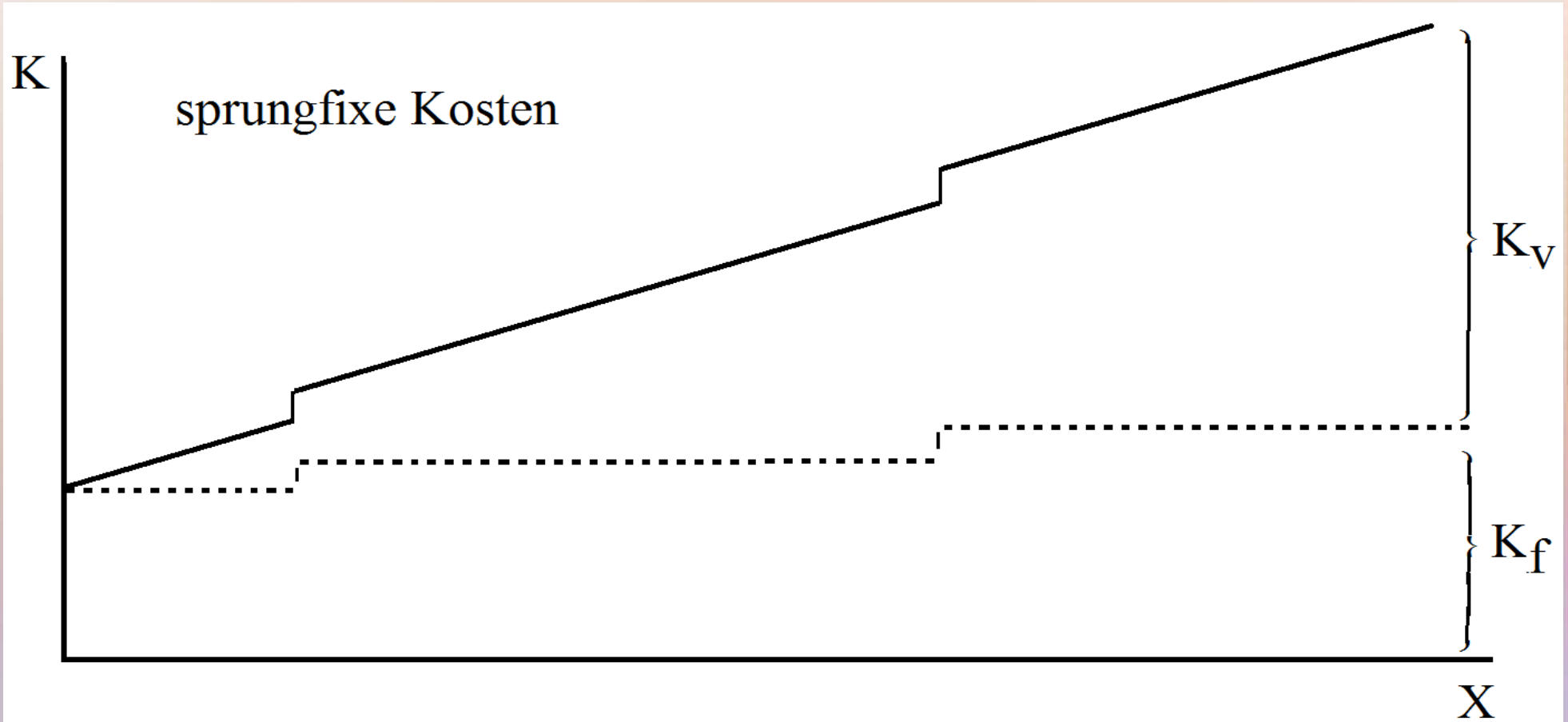


# Kostenverhalten

Zusammenhang zwischen Auslastungsgrad und Kostenhöhe:

proportionale Kosten:	1 : 1-Zusammenhang
degressive Kosten:	abnehmender Steigungsgrad
progressive Kosten:	zunehmender Steigungsgrad
S-förmige Kosten:	erst ab-, dann zunehmend
variable Kosten:	allgemeiner Zusammenhang
teilsfixe Kosten:	gemischte Kostenart
sprungfixe Kosten:	in Stufen steigend
fixe Kosten:	kein Zusammenhang

# Kostenverhalten



# Anmerkungen:

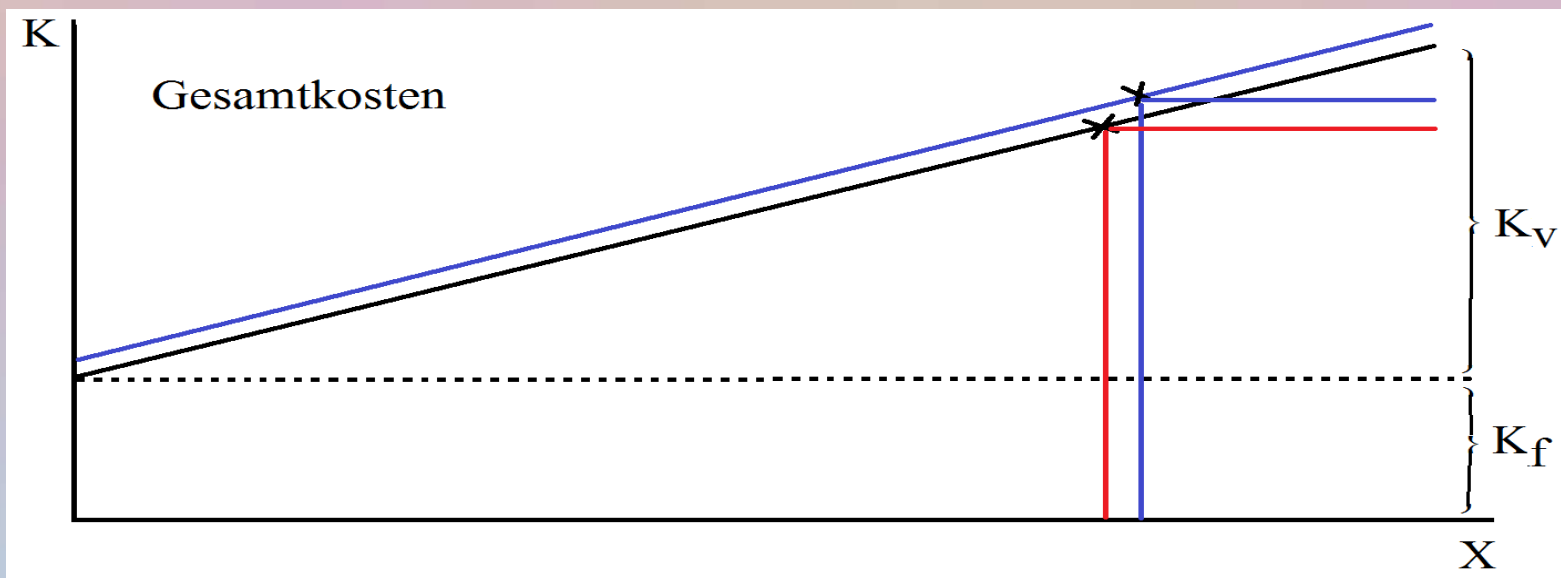
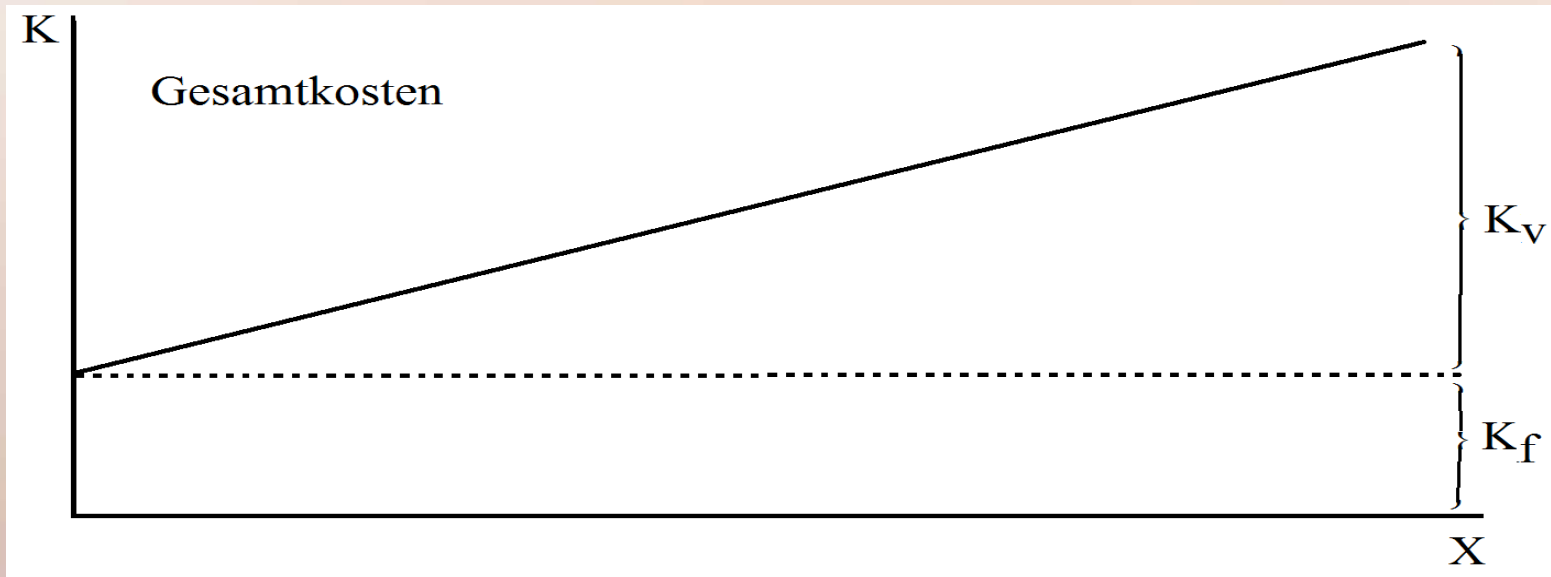
- In der Praxis interessiert nicht die gesamte Kostenfunktion zwischen 0 % und 110 % (etwas Überlastung ist möglich), sondern nur ein relevanter Bereich (z.B. 90-100 %).  
=> vereinfachende Annahme: linearer Kostenverlauf



# Anmerkungen:

- In der Praxis interessiert nicht die gesamte Kostenfunktion zwischen 0 % und 110 % (etwas Überlastung ist möglich), sondern nur ein relevanter Bereich (z.B. 90-100 %).  
=> vereinfachende Annahme: linearer Kostenverlauf
- Es ist zwischen Bewegungen auf der Funktion und Verschiebungen der Funktion zu unterscheiden. Fixkosten reagieren nicht auf Änderungen des Beschäftigungsgrad; bei Fixkosten kann man aber rationalisieren und Fixkostengüter können teurer werden!

# Kostenverhalten



# Anmerkungen:

- In der Praxis interessiert nicht die gesamte Kostenfunktion zwischen 0 % und 110 % (etwas Überlastung ist möglich), sondern nur ein relevanter Bereich (z.B. 90-100 %).  
=> vereinfachende Annahme: linearer Kostenverlauf
- Es ist zwischen Bewegungen auf der Funktion und Verschiebungen der Funktion zu unterscheiden. Fixkosten reagieren nicht auf Änderungen des Beschäftigungsgrad; bei Fixkosten kann man aber rationalisieren und Fixkostengüter können teurer werden!
- Risiko von Fehlinterpretationen; Beispiel folgt





Realität	Preise	100,00%	101,00%	101,00%
	Auslast.	100,00%	102,00%	98,00%
	fix	50,00	50,50	50,50
	variabel	50,00	51,51	49,49
		100,00	102,01	99,99
<b>Annahme 1:</b>	Preise	100,00%	100,00%	
Preiserhöhung	Auslastung	100,00%	102,00%	Preise
als Auswirkung	fix	1,51	1,51	+ 1,00
variabler Kosten	variabel	98,49	100,50	Auslast.
fehlinterpretiert		100,00	102,01	+ 1,01
<b>Annahme 2:</b>	Preise	100,00%	100,00%	
Gegenläufigkeit	Auslastung	100,00%	98,00%	Preise
von Preisen +	fix	99,49	99,49	+ 1,00
variablen Kosten	variabel	0,51	0,50	Auslast.
verkannt		100,00	99,99	- 1,01

# Anmerkungen:

- Kostenverläufe können in verschiedenen Betriebs-  
teilen sehr unterschiedlich sein. Zusammen-  
fassungen für ganze Betriebe ergeben einen wenig  
aussagefähigen Einheitsbrei.

# Kostenrechnungssysteme

## **Voll-/Teilkostenrechnung**

- Kostenüberwälzungsprinzip (VKR) => Gewinn der Produkte
- Kostendeckungsprinzip (TKR) => Deckungsbeitrag der Produkte



# Kostenrechnungssysteme

## **Voll-/Teilkostenrechnung**

- Kostenüberwälzungsprinzip (VKR) => Gewinn der Produkte
- Kostendeckungsprinzip (TKR) => Deckungsbeitrag der Produkte

## **Ist-/Normal-Plankostenrechnung**

- Vergangenheit (IKR)  
= tiefe Analyse
- Gegenwart (NKR)  
= einfache Datenbasis
- Zukunft (PKR)  
= detaillierte Simulation