

1. Grundlagen Kosten- und Leistungsrechnung

Lernziele

Wenn Sie dieses Kapitel durchgearbeitet haben, sollten Sie

- wesentliche unternehmerische Zielgrößen und die dazugehörigen Rechengrößen kennen
- die Begriffe Einzahlungen – Auszahlungen, Einnahmen – Ausgaben, Ertrag – Aufwand, Leistungen – Kosten verstehen und voneinander abgrenzen können
- den Kosten- und Leistungsbegriff kennen
- Aufwand in Kosten überleiten können
- wesentliche Ziele und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung kennen
- die vier Hauptprinzipien der Kostenverrechnung kennen und erklären können
- den organisatorischen Aufbau einer Kostenrechnung darlegen können
- die wesentlichen Kostenrechnungssysteme kennen und in Grundzügen erklären können

1.1. Grundbegriffe der Kostenrechnung bzw. des betrieblichen Rechnungswesens

Im gewöhnlichen Sprachgebrauch wird mit den Begriffen des Rechnungswesens häufig sehr schlampig umgegangen. So sagt man zum Beispiel „Das neue Auto hat € 32.000,- gekostet“, wenn man diesen Betrag dafür bezahlt hat. Dabei werden Auszahlungen und Kosten gleichgesetzt. Betriebswirtschaftlich betrachtet existieren zwischen diesen Begriffen jedoch beträchtliche Unterschiede.

Vom finanziellen Standpunkt betrachtet, ist der Autokäufer tatsächlich um € 32.000,- weniger liquid, d.h. seine Geldmittel haben sich um diesen Betrag reduziert. Die Kosten richten sich jedoch nach der Fahrzeugnutzung bzw. dem Wertverlust in der Betrachtungsperiode, d.h. die Kosten fallen erst im Zeitablauf an. Richtig wäre es gewesen, von Anschaffungsauszahlungen oder Anschaffungsausgaben (wenn das Auto auf Kredit gekauft wurde) zu sprechen.

Für den Nichtbetriebswirt mag die Unterscheidung zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwand oder Kosten unerheblich sein, für Unternehmen bzw. das Rechnungswesen ist dies sehr wohl relevant. Vor allem deshalb, weil damit wesentliche Konsequenzen verbunden sind. Um dies zu verstehen, muss man sich jedoch vorerst mit ein paar grundlegenden Fragestellungen auseinandersetzen.

Unternehmensziele bzw. Unternehmenszielgrößen

Das Mindestziel eines jeden Unternehmens ist die langfristige Existenzsicherung.

Dafür ist es aber zumindest kurzfristig notwendig, dass ausreichend Geldmittel (Liquidität) vorhanden sind und mittelfristig auch Gewinne (Erfolg) erzielt werden. Langfristig müssen Bedingungen (Erfolgspotenziale) geschaffen werden, dass Liquidität und Erfolg stimmen. Diese drei Zielgrößen bilden einen Kreislauf, der ständig in Gang bleiben muss.

Unternehmen müssen deshalb:

- kurz- und mittelfristig auf
 - Liquidität und
 - Erfolg,
- langfristig auf
 - Erfolgspotenziale

achten. In einem Werbespot einer österreichischen Bank wurde dies einmal sehr treffend ausgedrückt: „Rechtzeitig darauf schauen, dass man’s hat, wenn man’s braucht.“

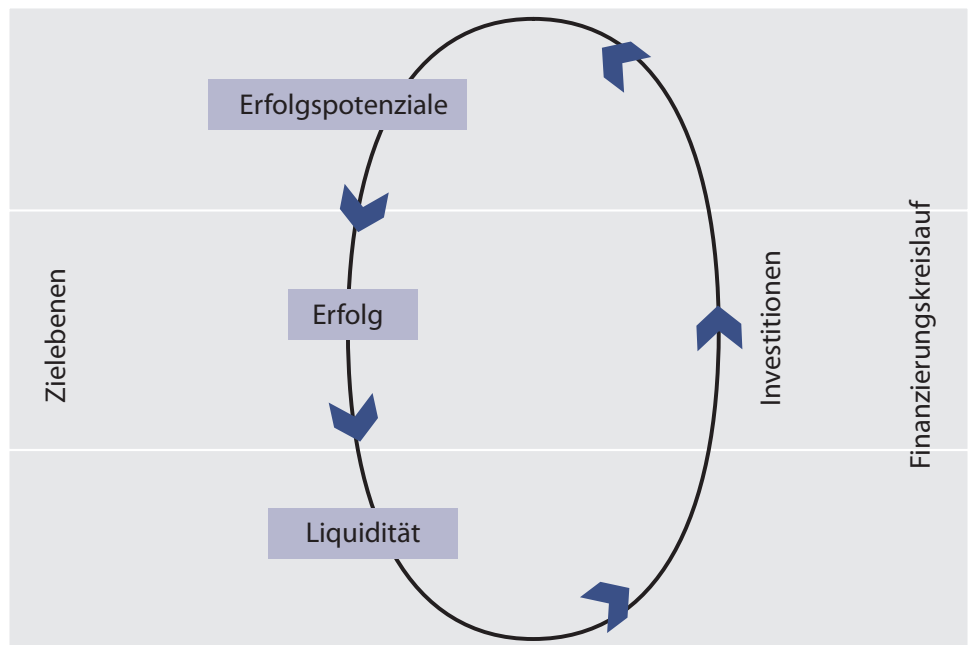


Abbildung 1: Unternehmenskreislauf

In Österreich und Deutschland kennt man im Wesentlichen zwei Tatbestände, die als Voraussetzungen für ein Insolvenzverfahren gelten:

- Zahlungsunfähigkeit (Illiquidität) und/oder
- Überschuldung (Aufzehrung des Eigenkapitals, d.h. dauerhafte Verluste)

Ein Unternehmen sollte deshalb immer im Auge behalten, dass genug Liquidität im Unternehmen vorhanden ist und zusätzlich die Eigenkapitalsituation beobachten.

Entsprechend diesen Zielgrößen benötigt man unterschiedliche Rechensysteme und Rechengrößen.

Zielgröße	Rechengröße	Teilsysteme Rechnungswesen
Erfolgspotenziale	Stärken, Schwächen	Strategische Analysen
	Chancen, Risiken	
Liquidität	Einzahlungen	Investitions- und Finanzrechnung
	Auszahlungen	
	Einnahmen	Finanzierungsrechnung
	Ausgaben	
Erfolg	Erträge	Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz
	Aufwendungen	
	Leistungen	Kosten- und Leistungsrechnung
	Kosten	

Abbildung 2: Unternehmerische Zielgrößen und dazugehörige Rechensysteme bzw. Rechengrößen

1.1.1. Steuerungsebene Liquidität – Rechengrößen

Liquidität oder Zahlungsfähigkeit hängt davon ab, wie sich in einem Unternehmen das Barvermögen, mittelfristig das Geldvermögen entwickelt.

Barvermögen oder Zahlungsmittelbestand beinhaltet alle Kassenbestände und jederzeit verfügbare Bankguthaben. → Wie viel Liquidität habe ich kurzfristig?

Geldvermögen beinhaltet das Barvermögen plus Forderungen abzüglich Verbindlichkeiten. → Wie viel Liquidität habe ich mittelfristig?

1.1.1.1. Einzahlungen – Auszahlungen

Diese Rechengrößen kennt fast jeder, da man mit ihnen täglich in Berührung kommt. Sowohl bei Einzahlungen als auch bei Auszahlungen fließt Geld. Dabei ist unerheblich, ob bar bezahlt wird oder es in Form von Banküberweisungen geschieht. Jeder Geldzugang erhöht das Kassa- oder Bankkonto, jeder Geldabgang führt das Gegenteil herbei.



Abbildung 3: Veränderung des Barvermögens durch Ein- und Auszahlungen

1.1.1.2. Einnahmen – Ausgaben

Diese beiden Begriffe werden in der Praxis sehr oft mit Ein- und Auszahlungen gleichgesetzt, obwohl es dazwischen erhebliche Unterschiede gibt.

Einnahmen und Ausgaben haben einen längeren Betrachtungshorizont. Eine Einnahme ist auch schon dann gegeben, wenn zwar noch kein Geld in das Unternehmen geflossen ist, aber eine Kundenforderung besteht. Umgekehrt fällt auch schon eine Ausgabe an, wenn eine Lieferantenverbindlichkeit existiert, obwohl noch keine Zahlung erfolgt ist.

Man fokussiert dabei auf das Geldvermögen und nicht auf das Barvermögen. Das Geldvermögen erhöht oder vermindert sich nicht nur durch Ein- und Auszahlungen, sondern auch durch Forderungen und Verbindlichkeiten.

Aus der Saldierung der Einnahmen und Ausgaben erhält man die mittelfristige Veränderung der Liquidität, weil dabei auch „Beinahe-Einzahlungen“ in Form von Forderungen und „Beinahe-Auszahlungen“ in Form von Verbindlichkeiten berücksichtigt werden.

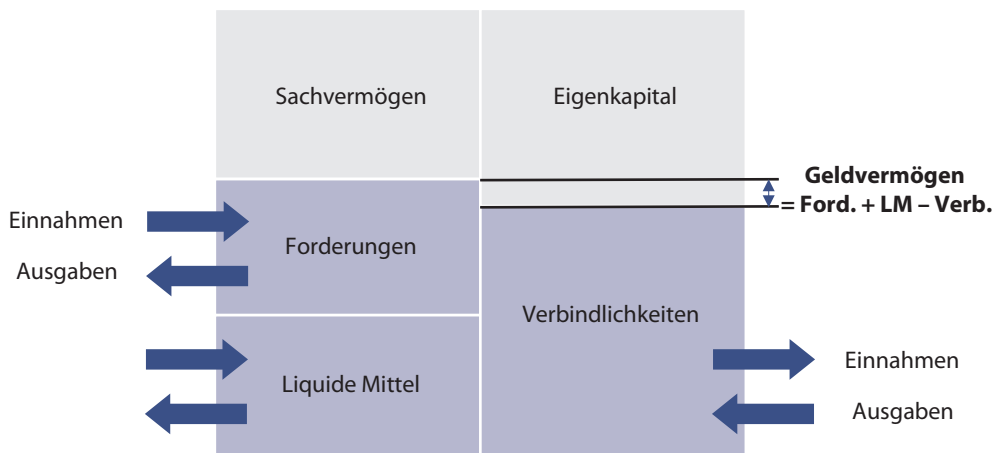


Abbildung 4: Veränderung des Geldvermögens durch Einnahmen und Ausgaben

1.1.1.3. Unterschied Einzahlungen – Einnahmen und Auszahlungen – Ausgaben

Nicht jede Einzahlung ist jedoch eine Einnahme, so erhöht die Aufnahme eines Bankdarlehens zwar kurzfristig das Barvermögen, mittelfristig muss das Darlehen jedoch zurückbezahlt werden und damit fließt das Geld wieder ab. Kurzfristig erhöht sich dadurch zwar das Barvermögen, das Geldvermögen bleibt aber unverändert.

Schematisch kann man die Abgrenzung zwischen Einzahlungen und Einnahmen folgendermaßen darstellen:

Einzahlung (Erhöhung des Barvermögens)		
Einnahme \neq Einzahlung (Beispiel 1)	Einzahlung = Einnahme (Beispiel 2)	
	Einnahme = Einzahlung (Beispiel 2)	Einnahme \neq Einzahlung (Beispiel 3)
Einnahme (Erhöhung des Geldvermögens)		

Beispiel 1: Aufnahme eines Bankdarlehens

Beispiel 2: Barverkauf von Waren

Beispiel 3: Verkauf von Waren auf Ziel

Abbildung 5: Unterschied zwischen Einzahlungen und Einnahmen

Bezogen auf Auszahlungen und Ausgaben ist der Unterschied wie folgt:

Auszahlung (Verminderung des Barvermögens)		
Auszahlung \neq Ausgabe (Beispiel 4)	Auszahlung = Ausgabe (Beispiel 5)	
	Ausgabe = Auszahlung (Beispiel 5)	Ausgabe \neq Auszahlung (Beispiel 6)
Ausgabe (Verminderung des Geldvermögens)		

Beispiel 4: Gewährung eines Darlehens

Beispiel 5: Barkauf von Waren

Beispiel 6: Kauf von Waren auf Ziel

Abbildung 6: Unterschied zwischen Auszahlungen und Ausgaben

1.1.2. Steuerungsebene Erfolg – Rechengrößen

Liquidität ist eine nicht zu vernachlässigende Steuerungsgröße in Unternehmen, da Investitionen oder ein Unternehmenswachstum nur durch entsprechende Geldmittel möglich werden. Manche formulieren dies etwas überspitzt „Nur Bares ist Wahres!“

Bezogen auf unser Auto Beispiel würde das aber bedeuten, dass wir zum Zeitpunkt der Auszahlung € 32.000,- benötigen und damit eine stark verringerte oder möglicherweise sehr schlechte Liquidität hätten und in den Jahren darauf eine sehr gute, da man für die Anschaffung des PKWs dann keine Mittel mehr benötigen würde. Das „dicke Ende“ kommt erst wieder nach ein paar Jahren, wo wiederum eine beträchtliche Summe Geld benötigt werden würde. D.h. man hat große Schwankungen in der Liquidität. Ein Unternehmer, der sich nur an der Geldvermögensänderung orientiert, unterliegt analog dazu ziemlichen „Stimmungsschwankungen“. Zu Beginn „pfui“ und die nächsten Jahre „hui“.

Einen anderen Weg beschreitet ein Unternehmer, der nicht liquiditätsorientiert, sondern erfolgsorientiert rechnet. Die Anschaffung des PKWs stellt für ihn trotz Liquiditätsverschlechterung noch keinen Misserfolg dar, da er dann zwar weniger Geld hat, dafür aber einen Zuwachs an Sachvermögen. Für den Unternehmer ist dieser Vorgang erfolgsneutral, da sich seine Gesamt- Vermögenslage nicht verändert hat (Aktivtausch). D.h., dieser Unternehmer orientiert sich nicht nur an der Geldvermögensänderung, sondern an der Veränderung des sogenannten Reinvermögens. Dabei gilt:

$$\begin{aligned}
 & \text{Geldvermögen (liquide Mittel + Forderungen - Verbindlichkeiten)} \\
 & + \text{Sachvermögen (Wertansätze Finanzbuchhaltung)} \\
 & = \underline{\underline{\text{Reinvermögen (Nettovermögen)}}}
 \end{aligned}$$



Abbildung 7: Veränderung des Reinvermögens durch Ertrag und Aufwand

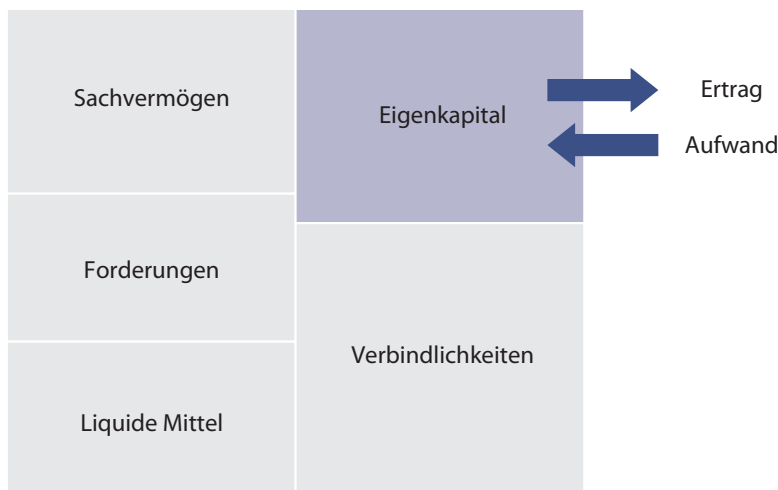


Abbildung 8: Veränderung des Eigenkapitals durch Ertrag und Aufwand

Ein Unternehmen ist dann erfolgreicher geworden, wenn sich das Reinvermögen der aktuellen Periode gegenüber der Vorperiode erhöht hat. Dies kann man auch als Zuwachs des Eigenkapitals darstellen.

1.1.2.1. Erträge und Aufwendungen

Jeden Vorgang, der zu einer Erhöhung dieses Reinvermögens führt, nennt man Ertrag. Jeden Vorgang, der zu einer Minderung des Reinvermögens führt, nennt man Aufwand.

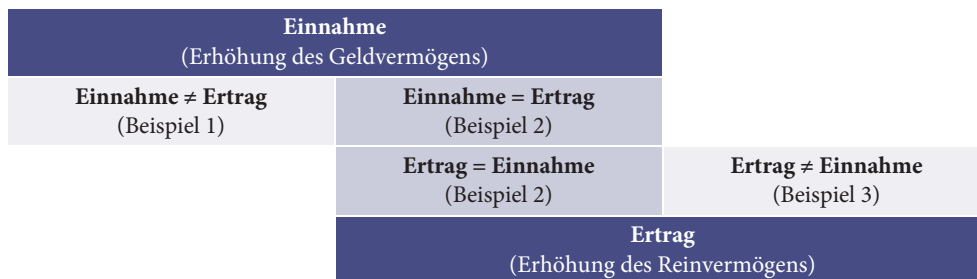
Etwas anders formuliert:

- Ertrag ist die Entstehung von Werten (ein Produkt, eine Leistung wird geschaffen).
- Aufwand ist der Verbrauch von Werten (Material, Maschinenleistung wird verbraucht).

Bezogen auf unser PKW-Beispiel bedeutet das, dass die Anschaffung noch keine Reinvermögenserhöhung ist, da einerseits zwar Geldvermögen verbraucht wird (€ 32.000,-), andererseits aber Sachvermögen geschaffen wird (1 PKW, Wert € 32.000,-).

Trotzdem weist der Unternehmer am Ende der Periode weniger Reinvermögen auf, da durch den Gebrauch des PKWs ein Vermögensverbrauch entsteht (Abschreibung € 4.000,- pro Jahr bei einer angenommenen Nutzungsdauer von 8 Jahren). Bei kluger Verwendung des PKWs werden aber zusätzliche Vermögenswerte geschaffen (z.B. Geld aus Beratungsleistung oder Taxihonorar), die den Wertverlust des PKWs (€ 4.000,-) übersteigen. Wenn der Saldo aus Wertverbrauch (Aufwand) und Wertschaffung (Ertrag) positiv ist, hat sich das Reinvermögen erhöht oder anders ausgedrückt, das Unternehmen hat Gewinn erwirtschaftet und sein Eigenkapital gesteigert.

1.1.2.2. Unterschied Einnahmen – Ertrag und Ausgaben – Aufwand



- Beispiel 1: Verkauf von Vermögensgegenständen zum Buchwert
- Beispiel 2: Forderungen aufgrund erbrachter Leistungen; Verkauf auf Ziel
- Beispiel 3: Zuschreibung (Wertaufholung) von Vermögensgegenständen

Abbildung 9: Unterschied zwischen Einnahme und Ertrag

Ausgabe (Verminderung des Geldvermögens)			
Ausgabe \neq Aufwand (Beispiel 4)	Ausgabe = Aufwand (Beispiel 5)		
	Aufwand = Ausgabe (Beispiel 5)	Aufwand \neq Ausgabe (Beispiel 6)	
		Aufwand (Verminderung des Reinvermögens)	

Beispiel 4: Anschaffung (Kauf) von Vermögensgegenständen

Beispiel 5: Mietzahlungen

Beispiel 6: Abschreibung von Vermögensgegenständen

Abbildung 10: Unterschied zwischen Ausgaben und Aufwendungen

1.1.2.3. Kosten und Leistungen

Aus der Saldierung von Aufwendungen und Erträgen lässt sich der Unternehmenserfolg ermitteln. D.h. jeder Wertverbrauch vermindert und jede Wertschaffung erhöht den Unternehmenserfolg.

Auch die Kostenrechnung versucht, mittels Wertverbrauch und Wertschaffung den Unternehmenserfolg zu ermitteln. Man achtet dabei aber – im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung – ganz genau darauf, ob der Wertverbrauch auch für die Erstellung einer betrieblichen Leistung erfolgt oder ob dieser z.B. für eine betriebsfremde Leistung getätigt wird. Beispiele hierfür sind Spenden, Personal- und Sachaufwand für nichtbetriebsnotwendige Vermögenswerte (Forstbesitz eines Industrieunternehmens, Palais von Banken etc.).

Als Aufwendung gilt in der Finanzbuchhaltung auch periodenfremder oder außerordentlicher Wertverzehr. In der Kostenrechnung werden diese Wertverbräuche entweder eliminiert oder normalisiert (Ansatz durchschnittlicher Werte).

Grundsätzlich kann man davon ausgehen, dass zwischen Kosten und Aufwendungen bzw. Erträgen und Leistungen zum Großteil eine Übereinstimmung existiert. Die Werte für die Kostenrechnung kommen deshalb auch überwiegend und beinahe unverändert aus der Finanzbuchhaltung (Fibu). Aufgrund der speziellen Informationsinteressen ist aber bei einigen Positionen eine Änderung notwendig, weil:

- Abweichungen bei der Mengenbasis (beim Volumen) des Güterverbrauchs (Güterentstehung),
- Abweichungen im Wertansatz (Bewertung in der Fibu ist anders als in der Kostenrechnung),
- Abweichungen zum Zeitpunkt des Ausweises existieren.

„Abweichungen bei der Mengenbasis“ meint die bereits erwähnten „betriebsfremden“ Aufwendungen, aber auch sogenannte Zusatzkosten. Das sind Werte, die es in der Fibu gar nicht gibt, wie z.B. kalkulatorische Zinsen und kalkulatorischer Unternehmerlohn.

„Abweichungen im Wertansatz“ meint, dass die Aufwendungen und Erträge „umbewertet“ werden müssen. So wird beispielsweise die Abschreibung in der Bilanz anders ermittelt als in der Kostenrechnung. Man spricht deshalb auch von „Anderskosten“.

„Abweichungen im Zeitpunkt des Ausweises“ betreffen vor allem außerordentliche Ereignisse, wie z.B. nicht versicherte Brandschäden oder periodenfremde Aufwendungen, die nicht schon im Rahmen der Rechnungsabgrenzung berücksichtigt wurden.

1.1.2.4. Unterschied Ertrag – Leistungen und Aufwand – Kosten

Ertrag (Erhöhung des Reinvermögens)		
Ertrag ≠ Leistung (Beispiel 1)	Ertrag = Leistung (Beispiel 2)	
	Leistung = Ertrag (Beispiel 2)	Leistung ≠ Ertrag (Beispiel 3)
Leistung/Erlös (Erhöhung des Betriebsergebnisses)		

Beispiel 1: Mieterträge für ein nicht betriebsnotwendiges Gebäude

Beispiel 2: Gewinne aus dem Verkauf von Waren

Beispiel 3: Gratisreparatur

Abbildung 11: Abgrenzung Ertrag und Leistung

Aufwand (Verminderung des Reinvermögens)				
Neutraler Aufwand			Zweckaufwand/ Grundkosten (Beispiel 4)	
betriebs- fremd (Beispiel 1)	außerordent- lich (Beispiel 2)	perioden- fremd (Beispiel 3)		
			Grundkosten/ Zweckaufwand (Beispiel 4)	
				Kalkulatorische Kosten
			Anders- kosten (Beispiel 5)	Zusatz- kosten (Beispiel 6)
Kosten (Verminderung des Betriebsergebnisses)				

Beispiel 1: Spende an das Rote Kreuz

Beispiel 2: Kursverluste bei Wertpapieren des Anlagevermögens, Katastrophenschäden

Beispiel 3: Betriebssteuernachzahlungen

Beispiel 4: Typischer Material- und Personalaufwand

Beispiel 5: Abschreibungen, die auf Basis von Wiederbeschaffungswerten anstatt von Anschaffungswerten kalkuliert wurden

Beispiel 6: Kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Eigenkapitalzinsen

Abbildung 12: Abgrenzung Aufwand und Kosten

Zusammenfassend ergibt sich daraus folgende Kosten-/Leistungsdefinition:

- Bewertete(r),
- sachzielbezogene(r), betriebszweckbezogene(r)
- Güterverbrauch bzw. Gütererstellung
- einer Abrechnungsperiode

1.1.3. Beispiel zu Rechengrößen

Im folgenden Beispiel soll veranschaulicht werden, wie die einzelnen Rechengrößen entstehen bzw. worin die Unterschiede bestehen.

Es handelt sich dabei um einen metallverarbeitenden Betrieb, der Stahlrohr einkauft und daraus diverse Metallteile erzeugt und verkauft.

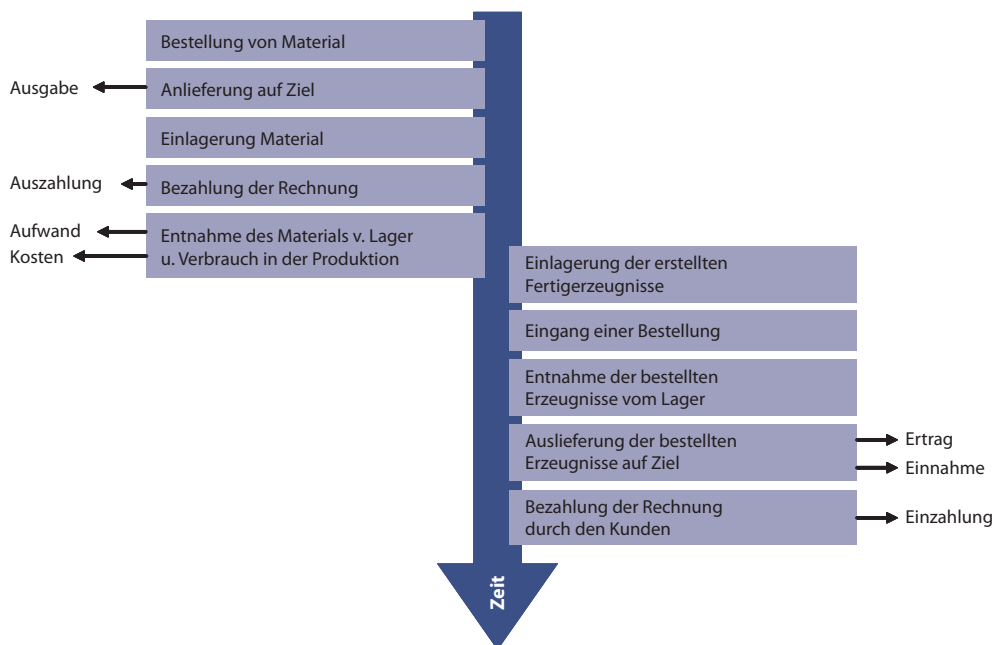


Abbildung 13: Der „Order to cash-Prozess“ (O2C)

Die Darstellung zeigt die wesentlichen Begriffe des Rechnungswesens.

Vorgang 1: Bestellung von Material. → Dieser Vorgang ist für das Unternehmen rechtlich bindend, hat aber keine Wirkungen auf Liquidität oder Erfolg des Unternehmens.

Vorgang 2: Anlieferung auf Ziel → Dadurch entsteht gegenüber dem Lieferanten eine Verbindlichkeit (wenn eine Rechnung mitgegeben und diese in der Fibu erfasst wird). Diese stellt eine „Fast-Auszahlung“ dar, verringert noch nicht das Barvermögen, aber das Geldvermögen, und ist deshalb eine Ausgabe.

- Vorgang 3: Einlagerung des Materials → Dies ist ein rein innerbetrieblicher Vorgang, der möglicherweise im Warenwirtschaftssystem erfasst wird, für das Rechnungswesen aber unbedeutend ist.
- Vorgang 4: Bezahlung der Rechnung → Durch diesen Vorgang wird aus der Lieferverbindlichkeit eine Barzahlung (in Form einer Banküberweisung). Der Bestand an Zahlungsmitteln verringert sich, deshalb liegt eine Auszahlung vor.
- Vorgang 5: Entnahme des Materials vom Lager und Verbrauch in der Produktion → Durch den Materialverbrauch in der Produktion liegt ein Aufwand vor. Da dieser Vorgang auch ein betriebsbedingter Güterverzehr ist, entstehen neben dem Aufwand auch Kosten.
- Vorgang 6: Einlagerung der erstellten Leistungen → Durch die Fertigstellung ist die Wertschöpfungsaufgabe erfüllt. Im Rechnungswesen könnte bereits ein Ertrag verbucht werden. Da noch kein Käufer existiert, ist eine Bewertung zum Absatzpreis nicht sinnvoll und gesetzlich auch nicht erlaubt. Der Wertansatz muss zu sogenannten Herstellkosten erfolgen. Im konkreten Fall erfolgt jedoch der:
- Vorgang 7: Eingang einer Bestellung → Dieses Ereignis ist für das Unternehmen zwar sehr wichtig und hat auch rechtliche Wirkungen, im Rechnungswesen wird dieser Vorgang aber nicht erfasst. Im Controlling ist der Auftragseingang jedoch eine wichtige Größe.
- Vorgang 8: Entnahme der bestellten Erzeugnisse vom Lager → Diese stellt wie die Materialeinlagerung einen innerbetrieblichen Vorgang dar, der im Rechnungswesen weder als Ertrag oder Einnahme noch als Einzahlung erfasst wird.
- Vorgang 9: Auslieferung der bestellten Erzeugnisse auf Ziel → Mit der Auslieferung auf Ziel entstehen für das Unternehmen eine Kundenforderung und ein Ertrag. Da noch kein Geldeingang vorliegt, erhöht sich zwar das Geldvermögen, aber nicht das Barvermögen, d.h. es liegt eine Einnahme vor. Da der Warenverkauf betrieblich veranlasst ist, liegt außerdem eine Leistung vor.
- Vorgang 10: Bezahlung der Rechnung durch den Kunden → Mit diesem Vorgang wird aus der Kundenforderung eine Einzahlung, die liquiditätsverbessernd ist.

Insgesamt betrachtet handelt es sich beim dargestellten Vorgang um einen sogenannten Order-to-Cash-Prozess. Dabei ist die Zeitdauer zwischen erstmaliger Auszahlung und späterer Einzahlung dafür entscheidend, wie viel Liquidität in diesem Prozess gebunden ist. Unter der Annahme, dass für die meisten Unternehmen Liquidität eine kritische Größe darstellt, ist das unternehmerische Handeln danach auszurichten, diese Zeitdauer möglichst kurz zu halten, d.h. zu trachten, dass bspw. der Produktionsprozess möglichst schnell abläuft, die Produkte sehr rasch verkauft werden, Zahlungsziele für den Kunden eher kurz sind oder sogar bar bezahlt wird.