

2 Kostenrechnungssysteme als Basis des Produktionscontrolling

2.1 Unterscheidungsmerkmale von Kostenrechnungssystemen

Die Kostenrechnung stellt als zentrales Element des betrieblichen Informationssystems die Basis eines jeden Controllingsystems dar, so auch des Produktionscontrolling. Die Aufgaben der Kostenrechnung als Informationslieferant für das Produktionscontrolling lassen sich dabei in vier große Bereiche einteilen:

- Planung der Produktionskosten
- Erfassung der Ist-Kosten der Produktion
- Kontrolle der Produktionskosten und Abweichungsanalyse sowie
- Verrechnung der Produktionskosten auf die betrieblichen Kostenträger.

Zur Erfüllung dieser Aufgaben stehen verschiedene Kostenrechnungssysteme zur Verfügung, die nach dem **Zeitpunkt ihrer Entstehung** in der neueren Kostenrechnungsliteratur häufig in

- "klassische" oder "traditionelle" Kostenrechnungssysteme, deren bekanntester Vertreter die Grenzplankostenrechnung ist und
- "neuere" Kostenrechnungssysteme, zu denen insbesondere die Prozeßkostenrechnung und deren Weiterentwicklungen zählen, eingeteilt werden.

Inhaltlich lassen sich Kostenrechnungssysteme anhand der Kriterien

- Umfang der auf Kostenträger(einheiten) verrechneten Kosten und
 - Zeitbezug der Kosten
- unterscheiden und systematisieren.

Nach dem **Umfang der verrechneten Kosten** unterscheidet man Voll- und Teilkostenrechnungssysteme. In der **Vollkostenrechnung** werden die gesamten Kosten (d.h. variable und fixe Kosten, Einzel- und Gemeinkosten) auf die Kostenträgereinheiten verrechnet. Damit sind folgende Probleme verbunden:

- Da Gemeinkosten stets für mehrere Kostenträger(einheiten) gemeinsam anfallen, erfolgt eine dem Verursachungsprinzip widersprechende **Gemeinkostenschlüsselung**.
- Da Fixkosten definitionsgemäß unabhängig von der Ausbringungsmenge eines Kostenträgers oder allgemeiner von der Beschäftigung anfallen, findet bei der Verrechnung von anteiligen Fixkosten auf Kostenträgereinheiten eine sog. **Fixkostenproportionalisierung** statt. Dadurch entsteht die Fiktion einer proportionalen Veränderung der Fixkosten mit der Beschäftigung.

Aufgrund dieser Probleme haben sich zwei Arten von **Teilkostenrechnungssystemen** herausgebildet, deren charakteristisches Merkmal die Verrechnung nur bestimmter Teile der gesamten Kosten auf die Kostenträgereinheiten ist.

- **Teilkostenrechnungssysteme auf der Basis variabler Kosten** nehmen eine Kostenspaltung in fixe und variable Bestandteile vor, wobei stets ein linear steigender Verlauf der variablen Kosten unterstellt wird, und verrechnen nur die variablen Kosten auf die Kostenträgereinheiten. Die fixen Kosten gehen direkt in das

sten auf die Kostenträgereinheiten. Die fixen Kosten gehen direkt in das Betriebsergebnis ein.

- In der **Teilkostenrechnung auf der Basis von (relativen) Einzelkosten** wird eine Trennung in Einzel- und Gemeinkosten vorgenommen, und es werden nur Einzelkosten auf die Kostenträgereinheiten verrechnet. Grundlage für die Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten ist die in Kapitel 2 bereits angesprochene, von Riebel entwickelte Hierarchie von Bezugsobjekten (von der Kostenträgereinheit über die Kostenträgerart, Kostenstelle usw. bis zur Gesamtunternehmung): Sämtliche Kosten werden als Einzelkosten auf derjenigen Hierarchiestufe ausgewiesen, auf der sie sich gerade noch als Einzelkosten erfassen lassen. Die an irgendeiner Stelle der Bezugsobjekthierarchie als Einzelkosten ausgewiesenen Kosten sind dann für die übergeordneten Hierarchiestufen Gemeinkosten. Dabei werden einem Bezugsobjekt nur solche Kosten als Einzelkosten zugerechnet, die durch dessen Existenz zusätzlich anfallen und sonst nicht entstehen würden.

Nach dem **Zeitbezug der Kosten** unterscheidet man Ist-, Normal- und Plankostenrechnungssysteme. **Istkosten** sind die in einer bestimmten Periode effektiv angefallenen Kosten. Die Nachteile einer reinen Istkostenrechnung

- Probleme bei der konkreten Ermittlung der Istkosten bei einigen Kostenarten (z.B. Bewertung von Vorratsmaterial, das zu verschiedenen Zeitpunkten zu jeweils unterschiedlichen Preisen beschafft wurde),
- Abhängigkeit von zufälligen Schwankungen und Einmaligkeiten (z.B. schwankende Beschaffungspreise),
- ein hoher Abrechnungsaufwand und
- ständig schwankende Verrechnungssätze für innerbetriebliche Leistungen und in der Kalkulation

haben schon früh zur Verwendung von normalisierten Kosten geführt, beispielsweise in Form fester Verrechnungspreise in der Materialabrechnung.¹

Die Anwendung normalisierter, aus den durchschnittlichen Istkosten und Beschäftigungen vergangener Perioden abgeleiteter Kostenstellenverrechnungssätze in der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und für die Kalkulation markiert den Übergang zur **Normalkostenrechnung**. Normalkosten sind die in einer Periode üblicherweise entstehenden, von zufälligen und einmaligen Einflüssen bereinigten Kosten. Normalkostenrechnungssysteme zeichnen sich gegenüber der reinen Istkostenrechnung insbesondere durch eine Abrechnungsvereinfachung und -beschleunigung vor allem in der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und Kalkulation sowie eine Erhöhung der Kontinuität der Ergebnisse durch Eliminierung von zufälligen Schwankungen und einmaligen Einflüssen aus. Sie teilen jedoch mit der Istkostenrechnung den Nachteil des Vergangenheitsbezugs der betrachteten Kosten und sind daher genau wie die Istkostenrechnung für die Kostenkontrolle und als Grundlage für (zukunftsgerichtete) Entscheidungen nicht bzw. nur sehr bedingt geeignet.²

Aus dieser Kritik heraus haben sich die Systeme der **Plankostenrechnung** entwickelt, in denen im Gegensatz zur Ist- und Normalkostenrechnung geplante, zukunftsbezogene

¹ Vgl. Kilger 1987, S. 54-56

² Vgl. Kilger 1987, S. 56-57

Kosten betrachtet werden. Man unterscheidet in diesem Zusammenhang Prognose-/Budgetkosten und Vorgabe-/Standardkosten.³ **Prognosekosten** sind die bei real erwarteter Betriebsführung voraussichtlich entstehenden (erwarteten) Kosten; sie dienen vornehmlich der Entscheidungsvorbereitung. Bei den **Vorgabekosten** handelt es sich um die bei wirtschaftlicher Betriebsführung notwendigen Kosten; sie dienen hauptsächlich als Zielgrößen zur Steuerung und Kontrolle der Unternehmensprozesse (Wirtschaftlichkeitskontrolle). Man unterscheidet drei Formen der Plankostenrechnung:

- In der **starren Plankostenrechnung** findet keine Aufteilung der Kosten in fixe und variable Bestandteile statt.
- In der **flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis** erfolgt eine Aufteilung der Plankosten in fixe und variable (proportionale) Bestandteile und eine Anpassung der variablen Kosten an Beschäftigungsschwankungen; im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und der Kalkulation werden jedoch die gesamten (d.h. fixen und variablen) Plankosten verrechnet.
- Die **flexible Plankostenrechnung auf Basis variabler Kosten (Grenzplankostenrechnung)** unterscheidet sich von der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis dadurch, daß in der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und in der Kalkulation nur variable Kosten verrechnet werden.

Eine analoge Einteilung gilt auch für die Normalkostenrechnung, ist aber aufgrund der geringen Bedeutung flexibler Normalkostenrechnungssysteme weniger geläufig.⁴ Eine Plankostenrechnung ist stets mit einer parallel durchgeführten Istkostenrechnung verbunden, so daß jedes Plankostenrechnungssystem aus den Teilsystemen

- Kostenplanung (Vorrechnung)
 - Erfassung und Verrechnung der Istkosten (Nachrechnung) und
 - Kostenkontrolle (Ermittlung und Analyse von Abweichungen)
- besteht.⁵

2.2 Systematisierung klassischer Kostenrechnungssysteme

Die Gegenüberstellung der Merkmale Zeitbezug und Verrechnungsumfang der Kosten liefert zunächst die in Abbildung 2.1 dargestellte Matrix theoretisch möglicher Kostenrechnungssysteme, die jedoch in Theorie und Praxis nicht alle gleichermaßen von Bedeutung sind.

Zeitbezug → Verrechnungsumfang ↓	Vergangenheitsorientierung		Zukunftsorientierung
	Istkosten	Normalkosten	Plankosten
Vollkosten	Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Normalkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis
Teilkosten	Istkostenrechnung auf Teilkostenbasis	Normalkostenrechnung auf Teilkostenbasis	Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis

Abbildung 2.1: Systematisierung von Kostenrechnungssystemen nach den Merkmalen Zeitbezug und Verrechnungsumfang der Kosten⁶

³ Vgl. Rautenberg 2000, S. 39

⁴ Vgl. Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 42

⁵ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 244

⁶ In Anlehnung an Hummel/Männel 1999, S. 44

So sind Systeme der Normalkostenrechnung auf Teilkostenbasis im Gegensatz zur Normalkostenrechnung auf Vollkostenbasis kaum verbreitet.⁷ Überhaupt werden eigenständige Normalkostenrechnungssysteme in der Literatur wenig diskutiert. Die Existenz eigenständiger Istkostenrechnungssysteme auf der Basis variabler Kosten wird in der Literatur unterschiedlich gesehen. Während Rautenberg deren Existenz aufgrund von Schwierigkeiten bei der laufenden Kostenspaltung der Istkosten verneint,⁸ zählen andere Autoren das Direct Costing und die Fixkostendeckungsrechnung zu dieser Kategorie.⁹

Abbildung 2.2 ordnet aus theoretischer und/oder praktischer Sicht bedeutsame Kostenrechnungssysteme in die Systematisierung von Abbildung 2.1 ein, wobei Ist- und Normalkostenrechnungssysteme aufgrund des fließenden Übergangs und der weitgehend fehlenden Diskussion eigenständiger Normalkostenrechnungssysteme zusammengefasst werden.

		Ist-/Normalkostenrechnungen	Plankostenrechnungen
Vollkostenrechnungen		Ist-/Normalkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis (starr, flexibel)
Teilkostenrechnungen	Trennung in fixe und variable Kosten	Direct Costing (ein-, mehrstufig) Fixkostendeckungsrechnung (Agthe/Mellerowicz)	Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung (Kilger/Plaut)
	Trennung in Einzel- und Gemeinkosten	Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung (Riebel)	

Abbildung 2.2: Systematisierung klassischer Kostenrechnungssysteme

Zu den Teilkostenrechnungssystemen sind einige Anmerkungen notwendig:

- **Direct Costing** und **Fixkostendeckungsrechnung** sind nicht zwangsläufig reine Ist- (bzw. Normal-) Kostenrechnungen, sondern können durchaus als Plankostenrechnungssysteme ausgestaltet sein, was häufig auch der Fall ist. Die Abgrenzung zur Grenzplankostenrechnung ist dann fließend und besteht im wesentlichen in einer unterschiedlichen Schwerpunktsetzung: Während im Mittelpunkt der Grenzplankostenrechnung die fundierte Kostenplanung und -kontrolle in der Kostenstellenrechnung steht, zielen Direct Costing und Fixkostendeckungsrechnung primär auf die Gestaltung der Stück- und Periodenerfolgsrechnung ab.¹⁰
- Man unterscheidet zwei Formen des Direct Costing: Das **einstufige Direct Costing** (Grundform des Direct Costing) behandelt die gesamten Fixkosten der Unternehmung als einen Block, während das **mehrstufige Direct Costing** eine Aufspaltung der Fixkosten nach deren "Erzeugnisnähe" in einzelne Fixkostenschichten (z.B. Produkt-, Produktgruppen-, Unternehmensfixkosten) vornimmt. In der deutschsprachigen Literatur wird das Direct Costing häufig auch als Grenzkostenrechnung oder (ein- bzw. mehrstufige) Deckungsbeitragsrechnung bezeichnet.¹¹
- Bei der von Klaus Agthe und Konrad Mellerowicz konzipierten **Fixkostendeckungsrechnung** handelt es sich um eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung, die

⁷ Vgl. Hummel/Männel 1999, S. 44

⁸ Vgl. Rautenberg 2000, S. 31

⁹ Vgl. z.B. Freidank 1997, S. 260, Mellerowicz 1966, S. 95 und S. 184

¹⁰ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 372

¹¹ Vgl. Haberstok 2002, S. 178-179 (Fußnote 330); Kümpel 2002, S. 911-912

zusätzlich in der Kostenträgerrechnung eine Vollkostenkalkulation nach dem Tragfähigkeitsprinzip ermöglicht. Insofern stellt die Fixkostendeckungsrechnung eine kombinierte Voll- und Teilkostenrechnung dar.¹² Die Begriffe (stufenweise) Fixkostendeckungsrechnung und mehrstufiges Direct Costing bzw. mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung werden in der Literatur zum Teil synonym benutzt.¹³ Das einstufige Direct Costing wird teilweise auch als summarische Fixkostendeckungsrechnung bezeichnet.¹⁴ Ob es sich bei der Fixkostendeckungsrechnung um ein geschlossenes Kostenrechnungssystem¹⁵ oder lediglich um eine "Ergänzung der nach dem Deckungsbeitragsprinzip durchgeführten Erfolgsrechnung"¹⁶ handelt, wird in der Literatur unterschiedlich gesehen.

- Die auf Wolfgang Kilger und Hans-Georg Plaut zurückgehende **Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung** (oder kurz: Grenzplankostenrechnung) beinhaltet in ihrer Grundform eine einstufige Deckungsbeitragsrechnung nach Art des einstufigen Direct Costing.¹⁷ Die Abgrenzung zum Direct Costing ergibt sich daraus, daß das Direct Costing im Gegensatz zur Grenzplankostenrechnung nicht zwangsläufig mit einer Kostenplanung verbunden ist.¹⁸
- Die von Paul Riebel entwickelte **Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung** (oder kurz: Relative Einzelkostenrechnung) kann sowohl als Ist- als auch als Plankostenrechnung durchgeführt werden.¹⁹ Trotz ihres hohen konzeptionellen Entwicklungsstandes (aus theoretischer Sicht ist sie als das konsequenteste Kostenrechnungssystem anzusehen) hat sie jedoch aufgrund ihrer hohen Komplexität und der abweichenden Definition vieler eingebürgerter kostenrechnerischer Begriffe nur geringe praktische Bedeutung erlangt²⁰ und wird daher im folgenden nicht weiter betrachtet.²¹

Die in Abbildung 2.2 dargestellten Kostenrechnungssysteme werden (zum Teil mit Ausnahme der Relativen Einzelkostenrechnung) in neueren Veröffentlichungen häufig als "**klassische**" oder "**traditionelle**" **Kostenrechnungssysteme** bezeichnet. Dabei ist die Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis das älteste Kostenrechnungssystem. Die mit einer reinen Istkostenrechnung verbundenen Schwierigkeiten haben schon früh zum Übergang auf eine Normalkostenrechnung auf Vollkostenbasis geführt, die als starre oder flexible Normalkostenrechnung ausgestaltet sein kann. Aus diesen Formen der Normalkostenrechnung haben sich dann die analogen Formen der Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis herausgebildet. Der Verzicht auf die Weiterverrechnung fixer Kosten in der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und in der Kalkulation stellt den Übergang von der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis zur flexiblen Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis dar, die in der betriebswirtschaftlichen Literatur unter dem Namen Grenzplankostenrechnung bekannt ist. Das Konzept der Grenzplan-

¹² Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 528; Mellerowicz 1966, S. 154

¹³ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 528 (Fußnote 471)

¹⁴ Vgl. Coenenberg 1999, S. 247

¹⁵ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 528; Mellerowicz 1966, S. 164 ff.

¹⁶ Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 77

¹⁷ Vgl. Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 77

¹⁸ Vgl. Müller 1998, S. 46 (Fußnote 81); Seicht 1988, S. 39

¹⁹ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 489

²⁰ Vgl. Kümpel 2002, S. 915

²¹ Zur Relativen Einzelkostenrechnung vgl. ausführlich Riebel 1994 und Hummel/Männel 2000

kostenrechnung wurde erstmals 1953 von Hans-Georg Plaut ausführlich dargestellt²² und danach von Wolfgang Kilger²³ aufgegriffen und theoretisch fundiert.²⁴ Die Grenzplankostenrechnung gilt heute als das "bei entsprechender Komplexität und Größe der betrieblichen Strukturen [...] umfassendste wirtschaftlich einsetzbare Kosteninformationssystem".²⁵ Wichtige Vorarbeiten zur Entwicklung der Grenzplankostenrechnung wurden in Deutschland bereits 1934 von Kurt Rummel (Blockkostenrechnung²⁶) sowie noch früher von Eugen Schmalenbach²⁷ geleistet.²⁸

In den USA wurde ein geschlossenes System der Grenzkostenrechnung erstmals 1934 durch Jonathan N. Harris implementiert und 1936 unter der Bezeichnung Direct Costing veröffentlicht²⁹. Unabhängig von Harris fand G.C. Harrison 1935 den Weg zum Grenzkostenprinzip.³⁰ Auf breiter Basis konnte sich das Direct Costing jedoch erst in den 50er Jahren in der amerikanischen Praxis durchsetzen. Zu dieser Zeit erfolgte auch die Weiterentwicklung von der einstufigen Grundform des Direct Costing zum mehrstufigen Direct Costing.³¹ In Deutschland wurde das Konzept der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung 1959 durch Klaus Agthe und Konrad Mellerowicz unter dem Namen Fixkostendeckungsrechnung bekannt gemacht und gleichzeitig die Möglichkeit einer darauf aufbauenden Vollkostenkalkulation ("Direct Costing mit Vollkostenrechnung"³²) aufgezeigt.³³ Zur gleichen Zeit konzipierte Paul Riebel die Relative Einzelkostenrechnung, deren Grundgedanken er ebenfalls 1959 erstmals³⁴ publizierte.³⁵ Obwohl die Entwicklung der Relativen Einzelkostenrechnung damit in die gleiche Zeit fällt wie die der Grenzplankostenrechnung, nimmt sie unter den in dieser Zeit entwickelten Kostenrechnungssystemen aufgrund ihrer Besonderheiten eine gewisse Sonderstellung ein und wird von Weber sogar zu den "neuen" Kostenrechnungssystemen gezählt.³⁶

Abbildung 2.3 faßt die **historische Entwicklung der klassischen Kostenrechnung** noch einmal zusammen.³⁷ Der linke Zweig zeigt die Entwicklung von der klassischen Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis über die verschiedenen Formen der Normal- und Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis zur Grenzplankostenrechnung, bei der die kostenstellenorientierte Kostenplanung und -kontrolle im Vordergrund steht. Im rechten Zweig hingegen dominiert die Kostenträgersicht und die Gestaltung einer aussagekräftigen Erfolgsrechnung in Form einer mehrfach gestuften Deckungsbeitragsrechnung.

²² Vgl. Plaut 1953

²³ Vgl. Kilger 1955 und Kilger 1961

²⁴ Vgl. Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 71-73; Vikas 1996, S. 7

²⁵ Reichmann 2001, S. 428

²⁶ Vgl. Rummel 1934

²⁷ Vgl. Schmalenbach 1899

²⁸ Vgl. Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 69-71; Vikas 1996, S. 6-7

²⁹ Vgl. Harris 1936

³⁰ Vgl. Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 67

³¹ Vgl. Chambers 1952, Heiser 1953, N.A.C.A Research Report. 1953; vgl. auch Heine 1959, S. 523

³² Mellerowicz 1966, S. 154

³³ Vgl. Agthe 1959

³⁴ Vgl. Riebel 1959

³⁵ Vgl. Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 74

³⁶ Vgl. Weber 2002, S. 49-50

³⁷ Eine sehr ausführliche Darstellung der historischen Entwicklung der Kostenrechnung in Deutschland einschließlich einer Charakterisierung der einzelnen Systeme findet sich bei Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 35-99.

Unklar ist der Einfluß des (einstufigen) Direct Costing auf die Entwicklung der Grenzplankostenrechnung³⁸ sowie der Einfluß des mehrstufigen Direct Costing auf die Entwicklung der Fixkostendeckungsrechnung. So enthält der Original-Aufsatz von Agthe aus dem Jahre 1959 im Gegensatz zu späteren Veröffentlichungen von Mellerowicz³⁹ keinen Hinweis auf das mehrstufige Direct Costing.

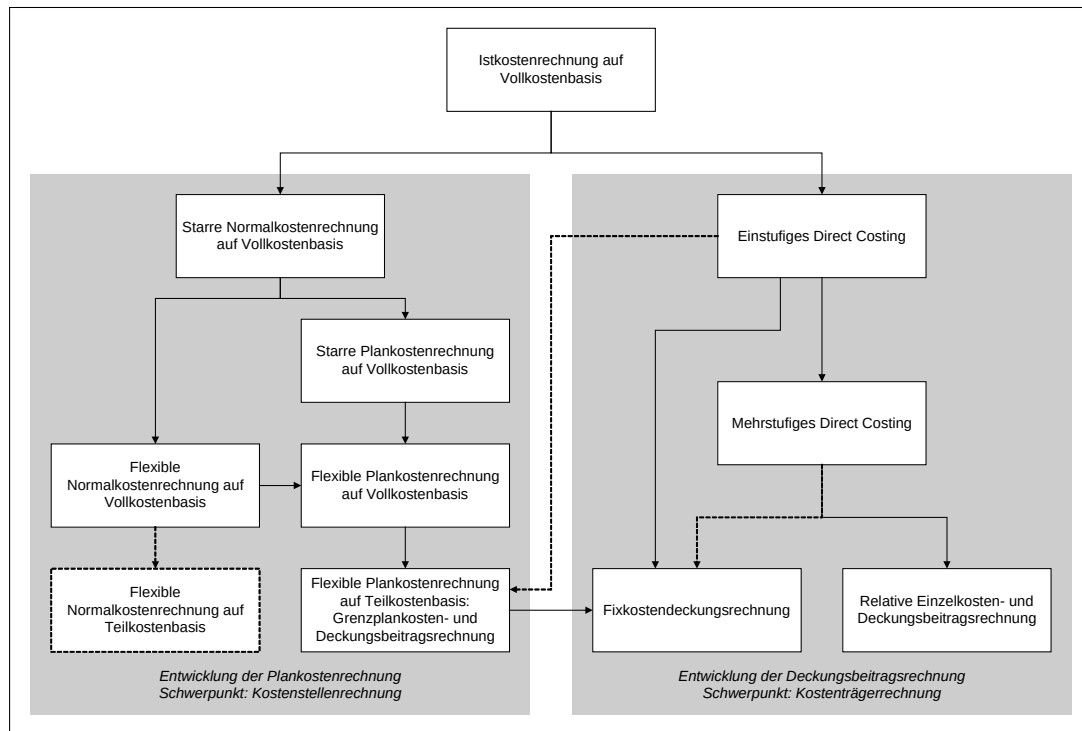


Abbildung 2.3: Entwicklungslinien klassischer Kostenrechnungssysteme⁴⁰

2.3 Aufbau und Rechnungszwecke klassischer Kostenrechnungssysteme

Bis auf die Relative Einzelkostenrechnung haben die in Abbildung 2.2 dargestellten Kostenrechnungssysteme alle denselben **Aufbau**. Sie bestehen aus

- Kostenartenrechnung
- Kostenstellenrechnung und
- Kostenträgerrechnung.

Während Kostenarten- und Kostenstellenrechnung reine Periodenrechnungen sind, unterscheidet man in der Kostenträgerrechnung die Kostenträgerzeitrechnung (Periodenrechnung) und die Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation). Die Kostenträgerzeitrechnung wird üblicherweise durch Einbeziehung der Erlöse zu einer kurzfristigen Erfolgsrechnung ausgebaut (vgl. Abbildung 2.4). In Teilkostenrechnungssystemen spricht man dann von einer Deckungsbeitragsrechnung (im engeren Sinne).

³⁸ Vgl. Kilger 1993, S. 76-77; Vikas 1996, S. 4

³⁹ Vgl. z.B. Mellerowicz 1966, S. 154

⁴⁰ In Anlehnung an Männel 1988, S. 23 und Männel 1997, S. 33

	Kostenrechnung Abbildung des bewerteten Güterverbrauchs einer Periode (Input-seite)			Erlösrechnung Abbildung der wertmäßigen Unternehmensleistung einer Periode (Outputseite)	Erfolgsrechnung Integration von Kosten- und Erlösrechnung
Periodenrechnung	Kostenartenrechnung "Welche Kosten sind in einer Periode angefallen?"	Kostenstellenrechnung "Wo sind die Kosten der Periode angefallen?"	Kostenträgerzeitrechnung "Wofür sind die Kosten der Periode angefallen?"	Periodenerlösrechnung "Welche Erlöse wurden in einer Periode erzielt?"	Kurzfristige Erfolgsrechnung (Betriebsergebnisrechnung) "Welcher Gewinn wurde in einer Periode erzielt?"
Stückrechnung	–	–	Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) "Welche Kosten sind für eine Kostenträgereinheit angefallen?"	Stückerlösrechnung "Welche Erlöse wurden für eine Kostenträgereinheit erzielt?"	Stückerfolgsrechnung "Welchen Gewinnbeitrag leistet eine Kostenträgereinheit?"

Abbildung 2.4: Bestandteile von Kostenrechnungssystemen

Bei der Erfassung und Verrechnung der Istkosten ergibt sich dann folgender Abrechnungsgang (vgl. Abbildung 2.5): In der **Kostenartenrechnung** werden die Kosten aus der Finanzbuchhaltung übernommen und durch die Berücksichtigung von kalkulatorischen Kosten (Zusatz- und Anderskosten) ggf. modifiziert. Die Kostenträgereinzelkosten werden unmittelbar in die Kostenträgerrechnung übernommen und dort den Kostenträgern direkt zugeordnet. Die Kostenträgergemeinkosten gehen in die **Kostenstellenrechnung** ein und werden dort im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung von den leistenden auf die empfangenden Kostenstellen verrechnet. Im Rahmen der **Kostenträgerrechnung** werden die Einzelkosten der Kostenträger um anteilige Gemeinkosten ergänzt, indem die in der Kostenstellenrechnung verrechneten Gemeinkosten nach geeigneten Verfahren auf die Kostenträger zugeordnet werden, wobei die Gemeinkostenzuordnung möglichst nach der Inanspruchnahme der Leistungen der jeweiligen Kostenstellen durch die einzelnen Kostenträger erfolgen sollte. Als Kostenträger kommen neben Produkten und Dienstleistungen alle denkbaren Arten von Kalkulationsobjekten (z.B. Aufträge, Lieferanten, Kunden, Absatzgebiete, Beschaffungs-, Vertriebswege usw.) in Betracht. Bei der Verrechnung von Nicht-Istkosten können in den Kostenstellen Abweichungen zwischen verrechneten und tatsächlich entstandenen Kosten auftreten. Diese Über- oder Unterdeckungen werden dann direkt in das Betriebsergebnis übernommen.

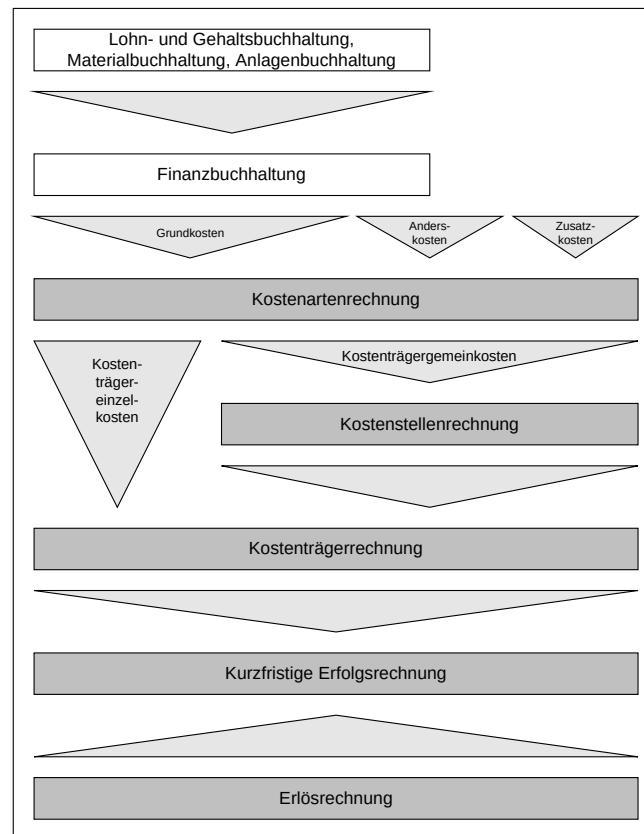


Abbildung 2.5: Aufbau klassischer Kostenrechnungssysteme

Die verschiedenen Kostenrechnungssysteme (Ist-, Normal- und Plankostenrechnungen einerseits, Voll- und Teilkostenrechnungen andererseits) verfolgen unterschiedliche Zielsetzungen und sind jeweils für unterschiedliche Entscheidungssituationen einsetzbar. Abbildung 2.6 gibt einen Überblick über die verschiedenen **Rechnungszwecke** der einzelnen Systeme. Die Übersicht macht die gleichzeitige Notwendigkeit von Teil- und Vollkosteninformationen deutlich. Daher ist man in der Praxis schon früh dazu übergegangen, Voll- und Teilkostenrechnungen parallel durchzuführen bzw. die Grenzkostenrechnung um Vollkosteninformationen zu ergänzen.⁴¹

⁴¹ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 521-522; Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 73; Vikas 1996, S. 7

Aufgabe/Rechnungszweck	IKR	NKR	PKR	VKR	TKR
Dokumentation					
• Kurzfristige Erfolgsermittlung (Betriebsergebnisrechnung)	x				x
• Nachkalkulation von Kundenaufträgen	x				x
• Interne Bewertung von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten und von selbsterstellten Anlagen/Patenten (Ermittlung der Herstellkosten)	x				x
• Bewertung von Beständen an Halb- und Fertigfabrikaten und aktivierten Eigenleistungen für die externe Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht (Ermittlung der Herstellungskosten)	x			x	
• Selbstkostenermittlung nach staatlichen Kalkulationsvorschriften (z.B. LSP für öffentliche Aufträge)	x	x		x	
Wirtschaftlichkeitskontrolle					
• Durchführung von Soll-Ist-Vergleichen und Abweichungsanalysen			x		x
• Durchführung von Zeit-, Betriebs- und Branchenvergleichen	x	x		x	x
Entscheidungsvorbereitung					
• Beschaffungsentscheidungen					
– Auswahl von Produktionsfaktoren			x		x
– Entscheidungen über Beschaffungswege			x		x
– Lieferantenwahl			x		x
• Produktionsentscheidungen					
– Produktionsprogrammentscheidungen			x		x
– Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug			x		x
– Verfahrenswahlentscheidungen			x		x
• Absatzentscheidungen					
– Vorkalkulation von Aufträgen/Ermittlung von Angebotspreisen			x		x
– Ermittlung von Preisuntergrenzen			x		x
– Entscheidungen über Vertriebsgebiete, Vertriebswege, Kunden usw.			x		x
IKR = Istkostenrechnung, NKR = Normalkostenrechnung, PKR = Plankostenrechnung VKR = Vollkostenrechnung, TKR = Teilkostenrechnung					

Abbildung 2.6: Aufgaben und Rechnungszwecke klassischer Kostenrechnungssysteme⁴²

2.4 Weiterentwicklungen der klassischen Kostenrechnung

Die klassischen Kostenrechnungssysteme sind primär auf den direkten Fertigungsbe-
reich von Industrieunternehmen ausgerichtet, wo ein Großteil der Kosten als variable
Einzelkosten erfaßt und verrechnet werden kann. Für die Planung, Kontrolle und Ver-
rechnung der Kosten der sog. indirekten, der Produktion vor- und nachgelagerten Lei-
stungsbereiche (wie Entwicklung, Konstruktion, Beschaffung, Fertigungsvorbereitung,
Qualitätsprüfung, Logistik, Verwaltung, Vertrieb usw.) sowie für Dienstleistungsunter-
nehmen sind sie jedoch aufgrund des hohen Anteils fixer Gemeinkosten in diesen Be-
reichen weniger geeignet. Daher haben sich für einzelne Leistungsbereiche und Bran-
chen spezielle, auf die spezifischen Belange dieser Bereiche ausgerichtete **Bereichs-
kostenrechnungen** entwickelt. Hier sind beispielsweise zu nennen:⁴³

- Instandhaltungs-, Qualitäts- oder Logistikkostenrechnung als **Funktionskostenrech-
nungen** sowie
- Bank- oder Handelskostenrechnung als **Branchenkostenrechnungen**.

Diese Systeme haben jedoch den Nachteil, daß sie immer nur in den Bereichen anwend-
bar sind, für die sie konzipiert wurden. Diese Schwäche versucht die Prozeßkostenrech-
nung zu überwinden.

⁴² Vgl. Däumler/Grabe 1996, S. 112; Rautenberg 2000, S. 28; Schmidt 1996, S. 33

⁴³ vgl. Weber 2002, S. 50

Die **Prozeßkostenrechnung** wurde 1989 von Péter Horváth und Reinhold Mayer⁴⁴ nach dem amerikanischen Vorbild des **Activity Based Costing (ABC)** konzipiert, das 1987/88 von Cooper, Johnson und Kaplan⁴⁵ auf Basis von Erkenntnissen von Miller und Vollmann aus dem Jahre 1985⁴⁶ entwickelt wurde. Hintergrund der Entwicklung der Prozeßkostenrechnung waren der steigende Automatisierungsgrad in der industriellen Fertigung, die Verringerung der Fertigungstiefe und die damit verbundene Zunahme der planenden, steuernden und überwachenden Tätigkeiten, die zu einer stetig wachsenden Fixkostenbelastung und einem steigenden Gemeinkostenanteil geführt haben mit der Folge, daß immer weniger Kosten den Erzeugniseinheiten direkt, d.h. ohne Schlüsselung zugeordnet werden können und damit die Voraussetzungen für eine verursachungsgerechte Kostenzurechnung in der klassischen Kostenrechnung heute nicht mehr gegeben sind.

Die **Grundidee der Prozeßkostenrechnung** besteht darin, nicht mehr Kostenstellen als Orte der Kostenentstehung zu betrachten, sondern kostenstellenübergreifende Prozesse als Kostentreiber anzusehen. Die Prozeßkostenrechnung ist als Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis (in dem Sinne, daß keine Trennung in fixe und variable Kosten stattfindet und sowohl variable als auch fixe Kosten in die Kalkulation eingehen) konzipiert. Sie besteht wie die klassischen Kostenrechnungssysteme aus Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung, erweitert die Kostenstellenrechnung jedoch um eine Kostenprozeßrechnung, in der die in den Kostenstellen ablaufenden Prozesse analysiert, bewertet und zu kostenstellenübergreifenden Prozessen zusammengefaßt werden (vgl. Abbildung 2.7). Während das Activity Based Costing sowohl auf den Fertigungsbereich als auch auf die indirekten Leistungsbereiche ausgerichtet ist, ist der **Anwendungsbereich der Prozeßkostenrechnung** auf die indirekten Leistungsbereiche beschränkt. Im Fertigungsbereich wird (weiterhin) die Anwendung der Grenzplankostenrechnung empfohlen. Die Prozeßkostenrechnung erhebt im Gegensatz zur Grenzplankostenrechnung, die für die Unterstützung kurzfristiger Entscheidungen konzipiert ist, den Anspruch einer strategischen Ausrichtung, womit auch der Vollkostenrechnungscharakter begründet wird, denn langfristig, so die Argumentation, seien alle Kosten variabel.⁴⁷

⁴⁴ Vgl. Horváth/Mayer 1989

⁴⁵ Vgl. Kaplan/Johnson 1987 und Cooper/Kaplan 1988

⁴⁶ Vgl. Miller/Vollmann 1985

⁴⁷ Vgl. Horváth/Mayer 1989, S. 216

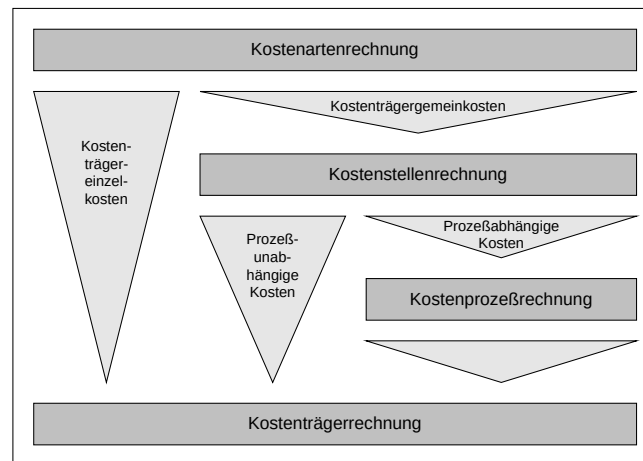


Abbildung 2.7: Aufbau der Prozeßkostenrechnung

Die Kritik an der Ursprungsform der Prozeßkostenrechnung nach Horváth und Mayer hat im Laufe der Zeit zur Entwicklung zahlreicher Varianten und Weiterentwicklungen geführt, so daß es "die" Prozeßkostenrechnung nicht gibt. Die Weiterentwicklungen stellen insbesondere Versuche dar, die Vorteile der Prozeßkostenrechnung und der Grenzplankostenrechnung miteinander zu verbinden und gleichzeitig deren Nachteile zu vermeiden. Die wichtigsten "Annäherungsversuche" von Prozeßkostenrechnung und Grenzplankostenrechnung sind

- die Fixkostenorientierte Prozeßkostenrechnung von Thomas Reichmann und Oliver Fröhling,⁴⁸
- die Prozeßorientierte Deckungsbeitragsrechnung von Katja Glaser,⁴⁹
- die Prozeßteilkostenrechnung von Stefan Dierkes⁵⁰ und
- die Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung von Heinrich Müller.⁵¹

Damit läßt sich die **historische Entwicklung der Kostenrechnung in Deutschland** aus heutiger Sicht in drei große Phasen einteilen:⁵² Die erste Phase, die von den Anfängen der Kostenrechnung bis in die Mitte der 50er Jahre reicht, umfaßt die Entwicklung von der Istkostenrechnung über die Normalkostenrechnung zur flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis. Der Übergang vom Vollkostendenken dieser Phase zum Teilkostenprinzip kennzeichnet den Beginn der zweiten Entwicklungsphase der Kostenrechnung, die mit dem Bekanntwerden des Direct Costing in Deutschland und der Einführung der Grenzplankostenrechnung durch Plaut Mitte der 50er Jahre beginnt und bis heute andauert. Die Entwicklung der Prozeßkostenrechnung Ende der 80er Jahre markiert den Beginn der dritten Entwicklungsphase der Kostenrechnung, die im Gegensatz zur kurzfristigen Ausrichtung der Systeme der ersten beiden Phasen auf eine längerfristige, strategische Kostensteuerung abzielt, womit (zumindest vorübergehend) eine Rückkehr zum Vollkostenprinzip einherging. Abbildung 2.8 faßt die dargestellten Entwicklungsphasen noch einmal in einer tabellarischen Darstellung zusammen.

⁴⁸ Vgl. Reichmann/Fröhling 1993

⁴⁹ Vgl. Glaser 1998

⁵⁰ Vgl. Dierkes 1998

⁵¹ Vgl. Müller 1996

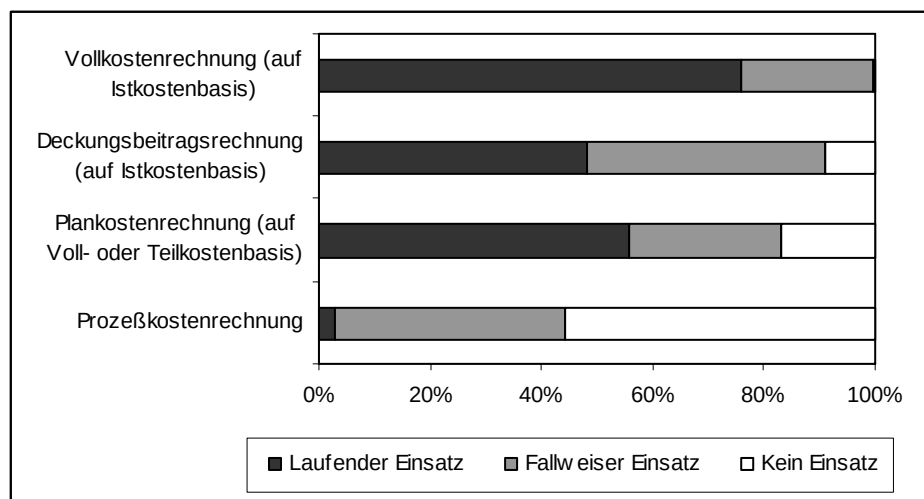
⁵² Vgl. Kilger/Pampel/Vikas 2002, S. 86-89

Phase	Kostenrechnungssysteme	Zeit	Verrechnungsumfang	Ausrichtung
1	Ist-, Normal- und flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	bis 1953	Vollkostenprinzip	operativ
2	Direct Costing, Grenzplankostenrechnung, Relative Einzelkostenrechnung	ab 1953	Teilkostenprinzip	operativ
3	Prozeßkostenrechnung	ab 1989 ab 1993	Vollkostenprinzip Teilkostenprinzip	strategisch operativ

Abbildung 2.8: Entwicklungsphasen der Kostenrechnung in Deutschland

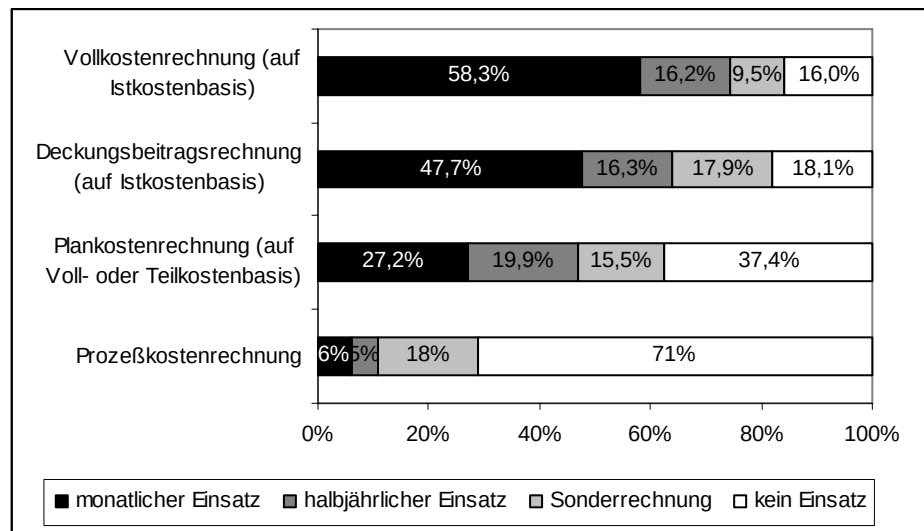
2.5 Verbreitung von Kostenrechnungssystemen in der Praxis

Obwohl die Prozeßkostenrechnung in den 90er Jahren von ihren Vertretern sehr intensiv als "revolutionäres", an den Bedürfnissen der Praxis orientiertes Kostenrechnungssystem vermarktet wurde, hat sie sich einer Umfrage der WHU Koblenz unter 376 deutschen Industrieunternehmen verschiedener Branchen (sog. Koblenzer Studie⁵³) zufolge nicht in dem Maße durchgesetzt, wie man es aufgrund der Marketing-Aktivitäten ihrer Befürworter hätte erwarten können. Nach dieser Umfrage ist die traditionelle Vollkostenrechnung immer noch das am weitesten verbreitete Kostenrechnungssystem (vgl. Abbildung 2.9). Eine ebenfalls von der WHU Koblenz durchgeführte Studie zum Stand der Kostenrechnung in mittelständischen Unternehmen kommt zu ähnlichen Ergebnissen (vgl. Abbildung 2.10).

Abbildung 2.9: Einsatz von Kostenrechnungssystemen in deutschen Industrieunternehmen⁵⁴

⁵³ Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus 1998

⁵⁴ Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus 1998, S. 16

Abbildung 2.10: Einsatz von Kostenrechnungssystemen im Mittelstand⁵⁵

Gleichzeitig zeigt die Koblenzer Studie, daß in der Praxis häufig mehrere Kostenrechnungssysteme parallel genutzt werden, indem neuere Entwicklungen und Methoden in die vorhandenen Systeme integriert werden, um auf diese Weise möglichst viele Rechnungszwecke gleichzeitig abdecken zu können.⁵⁶ Ermöglicht wird dieses Vorgehen durch den prinzipiell gleichen Aufbau der praktisch bedeutsamen Kostenrechnungssysteme in Verbindung mit immer leistungsfähigerer EDV. Auch eine Integration von Grenzplankostenrechnung und Relativer Einzelkostenrechnung, wie sie von Männel propagiert wird,⁵⁷ stellt heute trotz des grundverschiedenen Aufbaus beider Systeme aus DV-technischer Sicht kein Problem mehr dar. Allerdings steigt mit der Zahl der implementierten Verfahren die Systemkomplexität und damit der Pflegeaufwand zur Anpassung der Kostenrechnung an veränderte Umweltbedingungen enorm an.⁵⁸ Hinzu kommt eine hohe Interpretationsbedürftigkeit der Ergebnisse, da verschiedene Kostenrechnungsverfahren für ein- und dasselbe Entscheidungsproblem naturgemäß unterschiedliche Wertansätze liefern.

⁵⁵ Vgl. Weber/Reitmeyer/Frank 2000, S. 239

⁵⁶ Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus 1998, S. 16

⁵⁷ Vgl. Männel 1988, S. 22 ff.; Vikas 1996, S. 3

⁵⁸ Vgl. Homburg/Weber/Aust/Karlshaus 1998, S. 8 und 15

Literatur

- Agthe, Klaus (1959): Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: ZfB – Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Heft 7/1959, S. 404-418
- Chambers, Charles R. (1952): A Conversion to Direct Costs, in: N.A.C.A.-Bulletin, März 1952, S. 791-797
- Coenenberg, Adolf Gerhard (2003): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5.A., Landsberg/Lech 2003
- Cooper, Robin; Kaplan, Robert S. (1988): Measure Costs Right: Make the Right Decisions, in: Harvard Business Review, Heft 5/1988, S. 96-103
- Däumler, Klaus-Dieter; Grabe, Jürgen (1996): Kostenrechnung 1, 7.A., Herne/Berlin 1996
- Dierkes, Stefan (1998): Planung und Kontrolle von Prozeßkosten, Wiesbaden 1998
- Freidank, Carl-Christian (1997): Kostenrechnung, 6.A., München Wien 1997
- Glaser, Katja (1998): Prozeßorientierte Deckungsbeitragsrechnung, München 1998
- Haberstock, Lothar (1986): Kostenrechnung II, 7.A., Hamburg 1986
- Haberstock, Lothar (2005): Kostenrechnung I, 12.A., Berlin 2005
- Harris, Jonathan N. (1936): What Did We Earn Last Month?, in: N.A.C.A.-Bulletin, Januar 1936, S. 501-527
- Heine, Peter (1959): Direct Costing – eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, in: ZfhF – Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 11. Jg. 1959, S. 515-534
- Heiser, Hermann C. (1953): What Can We Expect of Direct Costing as a Basis for Internal and External Reporting?, in: N.A.C.A.-Bulletin, Juli 1953, S. 1546-1560
- Hoitsch, Hans-Jörg; Lingnau, Volker: Kosten- und Erlösrechnung, 3.A., Berlin/ Heidelberg u.a. 1999
- Homburg, Christian; Weber, Jürgen; Aust, René; Karlshaus, Jan Thido (1998): Interne Kundenorientierung der Kostenrechnung: Ergebnisse der Koblenzer Studie, Valendar 1998
- Horváth, Péter; Mayer, Reinhold (1989): Prozeßkostenrechnung: Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in: Controlling, Heft 4/1989, S. 214-219
- Hummel, Siegfried; Männel, Wolfgang (1999): Kostenrechnung 1, 4.A. (Nachdruck), Wiesbaden 1999
- Hummel, Siegfried; Männel, Wolfgang (2000): Kostenrechnung 2, 3.A. (Nachdruck), Wiesbaden 2000
- Kaplan, Robert S.; Johnson, H. Thomas (1987): Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987
- Kilger, Wolfgang (1955): Entwicklung und Aufbau der flexiblen Plankostenrechnung, Habilitationsschrift Universität Frankfurt, Frankfurt 1955 (nicht veröffentlicht)
- Kilger, Wolfgang (1961): Flexible Plankostenrechnung, Köln u.a. 1961
- Kilger, Wolfgang (1987): Einführung in die Kostenrechnung, 3.A., Wiesbaden 1987
- Kilger, Wolfgang (1993): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 10.A., Wiesbaden 1993
- Kilger, Wolfgang; Pampel, Jochen; Vikas, Kurt (2002): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 11.A., Wiesbaden 2002
- Kloock, Josef; Sieben, Günter; Schildbach, Thomas; Homburg, Carsten (2005): Kosten- und Leistungsrechnung, 9.A., Stuttgart 2005
- Kümpel, Thomas (2002): Systeme der Teilkostenrechnung, in: WISU – Das Wirtschaftsstudium, Heft 7/2002, S. 911-915

- Männel, Wolfgang (1988): Kostenrechnung als Instrument der Unternehmensführung, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Grenzplankostenrechnung: Stand und aktuelle Probleme, Wiesbaden 1988, S. 13-29
- Männel, Wolfgang (1997): Grundlagen der Kostenrechnung, Lauf an der Pegnitz 1997
- Männel, Wolfgang (1998): Entwicklungsperspektiven der Kostenrechnung, 4.A., Lauf an der Pegnitz 1998
- Mellerowicz, Konrad (1966): Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg i. Br. 1966
- Miller, Jeffrey G.; Vollmann, Thomas E. (1985): The Hidden Factory, in: Harvard Business Review, Heft 9-10/1985, S. 142-150
- Müller, Heinrich (1996): Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung, 2.A., Wiesbaden 1996
- N.A.C.A. Research Report (1953): Direct Costing, N.A.C.A. Research Series No. 23, in: N.A.C.A.-Bulletin, April 1953, S. 1079 ff. (Deutsche Übersetzung: RKW: Direct Costing: Das Rechnen mit Grenzkosten, 4.A., Berlin Frankfurt Köln 1962)
- Plaut, Hans-Georg (1953): Die Grenzplankostenrechnung (Teil 1 und 2), in: ZfB – Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Heft 6/1953, S. 347-363 und Heft 7/1953, S. 402-413
- Rautenberg, Hans Günter (2000): Ist-, Normal- und Plankosten, in: Fischer, Thomas M. (Hrsg.): Kosten-Controlling, Stuttgart 2000, S. 23-52
- Reichmann, Thomas (1993): Zuschlagskalkulation, in: Chmielewicz, Klaus; Schweitzer, Marcell (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3.A., Stuttgart 1993, Sp. 2262-2273
- Reichmann, Thomas; Fröhling, Oliver (1993): Integration von Prozesskostenrechnung und Fixkostenmanagement, in: Männel, Wolfgang (Hrsg.): Prozeßkostenrechnung, Kostenrechnungspraxis-Sonderheft 2/1993, S. 63-73
- Riebel, Paul (1959): Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfhF – Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 11. Jg. 1959, S. 213-238
- Riebel, Paul (1994): Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 7.A., Wiesbaden 1994
- Rummel, Kurt (1934): Einheitliche Kostenrechnung, Berlin 1934
- Schmalenbach, Eugen (1899): Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, 1899, unveränderter Nachdruck in: Deutsche Metallindustrie-Zeitung, Heft 15/1928
- Schmidt, Andreas (2005): Kostenrechnung, 4.A., Stuttgart 2005
- Schweitzer, Marcell; Küpper, Hans-Ulrich (2003): Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 8.A., München 2003
- Seicht, Gerhard (1988): Die Entwicklung der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Grenzplankostenrechnung: Stand und aktuelle Probleme, Wiesbaden 1988, S. 31-51
- Vikas, Kurt (1996): Neue Konzepte für das Kostenmanagement, 3.A., Wiesbaden 1996