

Basiswissen BWL

Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) liefert Informationen zur Planung und Kontrolle aller anfallenden Kosten im Unternehmen. Damit ist sie ein wichtiges Instrument einer wertorientierten Preis- und Sortimentspolitik. Ihre gängigsten Verfahren sind bis heute die Vollkostenrechnung (VKR) und die Teilkostenrechnung (TKR). Beide führen zwar zum selben Ergebnis, haben aber unterschiedliche Aussagekraft.

Bedeutung und Einordnung

Das betriebliche Rechnungswesen lässt sich als **Prozess der Informationserfassung, Informationsverarbeitung und Informationsdarstellung** sämtlicher zahlenmäßiger Vorgänge in einem Unternehmen verstehen. Wegen der verschiedenen Adressaten unterscheidet man zwischen dem **internen** und dem **externen Rechnungswesen**. Letzteres erfasst über die (Finanz)Buchhaltung sämtliche Geschäftsvorfälle und informiert die Öffentlichkeit mittels der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Demgegenüber dient das interne Rechnungswesen der Unternehmensführung als Instrument der Kontrolle, Steuerung und der Entscheidungsfindung (vgl. Däumler/Grabe, S. 43 ff.).

Während das externe Rechnungswesen weitgehend durch gesetzliche Vorgaben geregelt ist, unterliegt das interne Rechnungswesen keinen verbindlichen Vorschriften. Es kann vom Unternehmen also so gestaltet werden, dass es seine **Informationsfunktion** bestmöglich erfüllt. Entsprechend sorgfältig sollte man beim Aufbau des innerbetrieblichen Informationssystems vorgehen. Sein wichtigster Bestandteil ist — neben der **Unternehmensstatistik**, die sämtliche verfügbaren Daten analysiert, um daraus unter anderem Erfolgskennzahlen abzuleiten, und der **Planungsrechnung**, die Prognosen über die künftige betriebliche Entwicklung erstellt — die Kosten- und Leistungsrechnung. Ihre Stellung im Rechnungswesen zeigt Abb. 1.

Die KLR erfasst alle angefallenen Kosten und setzt sie ins Verhältnis zu den Erlösen. Die so erhaltenen Informationen zeigen, welche Produkte **profitabel** und welche **defizitär** sind. Sie wird üblicherweise in die Vollkostenrechnung (VKR) und die Teilkostenrechnung (TKR) unterteilt. Beide verfolgen das Ziel, durch eine **transparente** Aufstellung der Kosten die Wirtschaftlichkeit

der betrieblichen Tätigkeit sicherzustellen und der Unternehmensleitung Anhaltspunkte für eine **wertorientierte** — sprich an den Kosten und am Kundennutzen orientierte — **Preis- und Sortimentspolitik** zu geben. Beide Verfahren sind von der Methodik her ähnlich, unterscheiden sich jedoch, was die Grundidee und den Informationsgehalt anbelangt.

Vollkostenrechnung

Wie schon der Name sagt, ermittelt die VKR die gesamten Kosten eines Produkts oder einer Dienstleistung, **Kostenträger** genannt (vgl. Fischbach, S. 35 ff.). Das geschieht normalerweise in drei Schritten. Als Erstes unterteilt die **Kostenartenrechnung** die Kosten in **Einzelkosten**, die unmittelbar anfallen und einem Kostenträger direkt zugeordnet werden können (z.B. Löhne und Materialkosten), und **Gemeinkosten**, die mittelbar in den **Kostenstellen** anfallen und den Kostenträgern mithilfe von Verrechnungssätzen zugeschlagen werden (z.B. Miete und Verwaltungskosten).

Die Verrechnungssätze werden im Rahmen der **Kostenstellenrechnung** bestimmt. Dabei kommen Kalkulationsverfahren wie der **Betriebsabrechnungsbogen (BAB)** zum Einsatz, der die in den Haupt- und Nebenkostenstellen an-

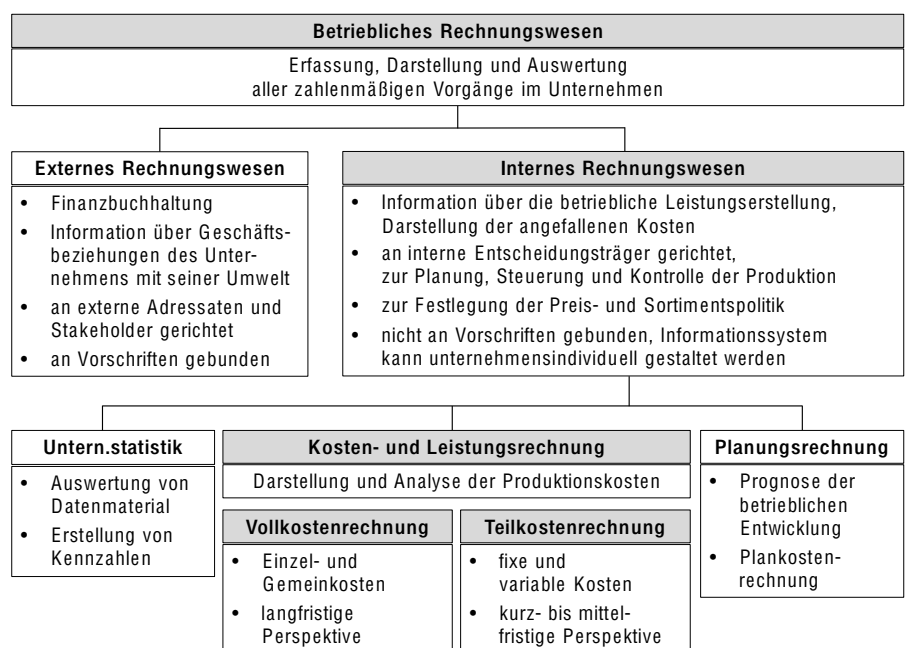


Abb. 1: Schematische Übersicht des betrieblichen Rechnungswesens

fallenden Gemeinkosten verursachungsgerecht den Kostenträgern zuordnet. Der so ermittelte (prozentuale) Aufschlag auf die Einzelkosten wird als **Gemeinkostenzuschlag** bezeichnet.

Bei der abschließenden **Kostenträgerrechnung** werden die Vollkosten eines Kostenträgers (Produkts) durch Addition der Einzel- und Gemeinkosten bestimmt.

Mit diesen Informationen aus dem Rechnungswesen können nun — unter Beachtung der Konkurrenzsituation und der strategischen Ziele des Unternehmens — Angebotspreise bestimmt werden, die eine **optimale Gewinnspanne** versprechen. Da die VKR die Gesamtkosten in den Mittelpunkt stellt, ist sie vor allem für Produkte geeignet, bei denen das Unternehmen **Preisautonomie** besitzt — also den Angebotspreis weitgehend eigenständig auf der Grundlage der Produktionskosten bestimmen und am Markt durchsetzen kann. Ihr liegt eine **langfristige betriebswirtschaftliche Perspektive** zugrunde. Denn um dauerhaft am Markt zu bestehen, muss ein Unternehmen seine gesamten Kosten decken. Die externe Rechnungslegung mit ihrem Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Prinzip) geht deshalb grundsätzlich von Gesamtkosten aus, was beispielsweise bei der Vorratsbewertung zum Tragen kommt. Sie beruht somit auf der VKR.

Teilkostenrechnung

Kritiker der VKR bemängeln, dass die Kosten unabhängig von der Produktionsmenge ermittelt werden und dass sich ein eigenständig gesetzter Angebotspreis als nicht durchsetzbar erweisen kann. An diesen beiden Punkten setzt die Teilkostenrechnung an.

Bei der TKR wird nur ein Teil der anfallenden Kosten den Produkten zugewiesen. Im Gegensatz zur VKR, die auf der Grundlage von Kostenarten die Gesamtkosten bestimmt, stehen bei ihr die Kosten in Abhängigkeit von der **Produktionsmenge** im Vordergrund.

Die TKR unterteilt die Kosten in mengenabhängige, **variable Kosten** (k_v) und mengenunabhängige, **fixe Kosten** (k_f), die zusammen die Gesamtkosten bilden. Im Mittelpunkt steht die Deckungsbeitragsrechnung. Der **Deckungsbeitrag (DB)** ist definiert als Verkaufserlös (nach Steuern) abzüglich der variablen Kosten. Anders ausgedrückt: Es ist jener Betrag, den ein Produkt nach Abzug der unmittelbaren Herstellkosten zur Deckung der Fixkosten beiträgt (einstufige Deckungsbeitragsrechnung). Es werden also nur die variablen Kosten den Kostenträgern zugerechnet. Damit ihre Herstellung wirtschaftlich ist, müssen diese mindestens gedeckt sein.

Der TKR liegt demnach eine **kurzfristige Perspektive** zugrunde, bei der es sinnvoll sein kann, nur die variablen Kosten zu betrachten. Etwa wenn ein Unternehmen seine Marktposition durch eine aggressive Preisstrategie ausbauen möchte. Sie eignet sich besonders für Produkte, die in intensiver Konkurrenz zu anderen Produkten stehen. Auf solchen umkämpften Märkten ist der Preis durch die Wettbewerber vorgegeben und nicht, wie bei der VKR, eine Größe, die man selbst bestimmen kann. Entsprechend wichtig ist ein sorgfältiges **Kostenmanagement**. Der Deckungsbeitrag gibt den vorhandenen Spielraum eines Unternehmens bei der Preisgestaltung an, mit den variablen Kosten als (kurzfristiger) Preisuntergrenze.

Doch auch bei einer flexiblen, an den variablen Kosten orientierten Preispolitik müssen mittel- bis langfristig die gesamten Kosten gedeckt sein. Ein zu starker Fokus auf die Deckungsbeiträge birgt für ein Unternehmen somit die Gefahr, die **Fixkosten zu vernachlässigen** und peu à peu in die Verlustzone zu rutschen. Außerdem ist zu beachten, dass aus fixen Kosten variable Kosten werden können — beispielsweise wenn ein Unternehmen seine IT-Infrastruktur in die Cloud auslagert —, womit auch diese entscheidungsrelevant werden.

Aus diesem Grund wird meist eine **mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung** durchgeführt (vgl. Coenenberg/Fischer/Günther, S. 226 ff.), bei der neben den variablen Kosten der ersten Stufe (DB1) die Fixkosten anteilmäßig zugeschlagen werden (DB2 bis DBn). Die Differenz zwischen dem Verkaufserlös und dem Gesamtdeckungsbeitrag ist dann das **Betriebsergebnis**. Erst die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung gestattet einen aussagekräftigen Vergleich zwischen VKR und TKR, wie sich an einem Beispiel zeigen lässt.

Beispiel

Vollkosten- und Teilkostenrechnung sind — trotz aller Unterschiede — verwandte Verfahren, die mit denselben Zahlen operieren und deshalb am Ende zu denselben Ergebnissen kommen (müssen). So entsprechen die Gemeinkosten grundsätzlich den Fixkosten, während die Einzelkosten weitgehend den variablen Kosten zuzüglich der unechten Gemeinkosten entsprechen, die in der Regel den Fixkosten zugeschlagen werden.

Gegeben ist das Unternehmen X, das die Produkte A und B herstellt (Abb. 2). Die Unternehmensleitung möchte wissen, ob die Produkte kostendeckend sind und ob das Sortiment angepasst werden muss. Deshalb sollen eine Vollkostenrechnung und eine mehrstufige Teilkostenrechnung durchgeführt werden. Die jeweiligen Berechnungen sind in Abb. 3 wiedergegeben.

	Produkt A	Produkt B
Verkaufspreis (€, Stück)	450	550
Einzelkosten bzw. variable Kosten (€, Stück)	170	250
Absatzmenge (Stück)	500	500
Einzelkosten bzw. variable Kosten (€, gesamt)	85.000	125.000
Gemeinkosten bzw. Fixkosten (€, gesamt)	275.000	

Abb. 2: Ausgangsdaten

	VKR		TKR	
	A	B	A	B
1 Verkaufspreis (€, Stück)	450	550	450	550
2 Absatzmenge (Stück)	500	500	500	500
3 Erlöse (€, gesamt) = 1*2	225.000	275.000	225.000	275.000
4 Einzelkosten bzw. variable Kosten (€, Stück)	170	250	170	250
5 Gemeinkosten bzw. Fixkosten (€, gesamt)	275.000		275.000	
6 Einzelkosten bzw. variable Kosten (€, gesamt) = 4*4	85.000	125.000	85.000	125.000
7 Deckungsbeitrag 1 (€, gesamt) = 3-6	–	–	140.000	150.000
8 Gemeinkostenzuschlag = 5/26	131 %		–	–
9 Gemeinkosten (€, Stück) = 4*8	223	327	–	–
10 Vollkosten (€, Stück) = 4+9	393	577	–	–
11 Gewinn (€, Stück) = 1-10	57	-27	–	–
12 Vollkosten (€, gesamt) = 10*2	196.310	288.690	–	–
13 Gewinn (€) = 3-12	28.690	-13.690	–	–
14 Deckungsbeitrag 2 (€, gesamt) = 27-5	–	–	15.000	
15 Betriebsergebnis (€, gesamt) = 273 bzw. = 14	15.000		15.000	

Abb. 3: Vergleich VKR und TKR

Wie man sieht, beläuft sich das Betriebsergebnis bei beiden Verfahren auf 15.000 Euro. Sie sind, was die Gesamtaussage betrifft, somit **konsistent**. Gemäß VKR müsste Produkt B aus dem Sortiment genommen werden, weil es seine Vollkosten nicht deckt (Zeilen 10 und 11). Folgt man der TKR, könnte es dagegen — zumindest kurz- bis mittelfristig — im Sortiment verbleiben, weil es einen positiven

Beitrag zur Fixkostendeckung leistet (Zeile 7). Langfristig schmälert es allerdings das Betriebsergebnis. Um welchen Betrag, zeigt wiederum die VKR als Grundlage der Erfolgsrechnung (vgl. hierzu Fischbach, S. 117 ff.).

Fazit

Die Kosten- und Leistungsrechnung verdeutlicht die bei der Leistungserstellung anfallenden Kosten. Ihre zwei grundlegenden Verfahren — Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung — verfolgen unterschiedliche Ziele, führen jedoch zum selben Ergebnis. Welches Verfahren das geeignetere ist, hängt davon ab, welche Informationen sich die Unternehmensleitung erhofft.

Bei der VKR steht die Ermittlung der Gesamtkosten im Vordergrund. Ein so berechneter Angebotspreis ist zwar vollständig kostendeckend, die weitere Aussagekraft ist jedoch begrenzt. So könnten Produkte aus dem Sortiment genommen werden, die zwar kurzfristig das Betriebsergebnis schmälern, jedoch einen Beitrag zur Deckung der Fixkosten leisten. Das kann gerade in der Anfangsphase des Lebenszyklus eines Produkts sinnvoll sein, wenn es darum geht, es am Markt zu etablieren. Die Sichtweise der TKR, wonach Produkte zunächst nur ihre Grenz- bzw. variablen Kosten „verdienen“ müssen, erlaubt deshalb eine flexible Preispolitik, mit der auf unterschiedliche Marktgegebenheiten reagiert werden kann. Bei einer zu starken Fixierung auf den Deckungsbeitrag besteht allerdings die Gefahr, dass die Fixkosten aus dem Blick geraten und das Unternehmen dauerhaft rote Zahlen schreibt. Die Alternative ist eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung, die gegenüber der VKR, was eine wertorientierte Preis- und Sortimentspolitik anbelangt, die größere Aussagekraft hat. Neue Analysemöglichkeiten eröffnet hier die moderne Informationstechnologie (vgl. Langmann, S. 31 ff.).

Dr. Michael Thomas, Buenos Aires

Literatur:

- Coenenberg, A.G./Fischer, T.M./Günther, T.: Kostenrechnung und Kostenanalyse. 9. Aufl., Stuttgart 2016.
 Däumler, K.-D./Grabe, J.: Kostenrechnung 1. 11. Aufl., Herne 2013.
 Fischbach, S.: Grundlagen der Kostenrechnung. 7. Aufl., München 2018.
 Graumann, M.: Kostenrechnung und Kostenmanagement. 6. Aufl., Herne 2017.
 Heyd, R./Meffle, G.: Kostenrechnung. München 2020.
 Horsch, J.: Kostenrechnung. Klassische und neue Methoden in der Unternehmenspraxis. 3. Aufl., Wiesbaden 2018.
 Langenbeck, J./Burgfeld-Schächer, B.: Kosten- und Leistungsrechnung. 3. Aufl., Herne 2017.
 Langmann, C.: Digitalisierung im Controlling. Wiesbaden 2019.
 Schildbach, T./Homburg, C.: Kosten- und Leistungsrechnung. 10. Aufl., Stuttgart 2008.

Schon gelesen?

Andreas Klein:
Marketingmanagement
(WISU 8-9/20)

Thomas Wala/
Katharina Felleitner-Goll:
Unternehmensleitbild
(WISU 7/20)

Stichwort des Monats

PEPP

Das Pandemic Emergency Purchase Programme (PEPP) der Europäischen Zentralbank ist ein befristetes **Notfallankaufprogramm für Anleihen** öffentlicher und privater Schuldner in der Eurozone. Es wurde am 18.3.2020 beschlossen und soll **Liquiditätssengpässe** der Banken **verhindern**, **Preisstabilität gewährleisten** und sicherstellen, dass die Wirtschaft im Euro-Raum ausreichend **mit Krediten versorgt ist**. Damit reagiert die EZB auf die von der Corona-Krise ausgehenden Gefahren für den geldpolitischen Transmissionsmechanismus und die wirtschaftlichen Aussichten im Euro-Raum.

Anfangs hatte das PEPP ein Volumen von 750 Mrd. Euro bis Ende 2020. Am 4.6.2020 wurde es auf **1.350 Mrd. Euro** erhöht und der Ankaufzeitraum bis Juni 2021 verlängert. Zu den Finanzinstrumenten, die im Rahmen des Programms erworben werden dürfen, zählen neben Anleihen auch **Commercial Papers (CP)**, **Asset-backed Securities (ABS)** und gedeckte **Schuldverschreibungen**. Alle Schuldtitel müssen eine Restlaufzeit von mindestens 70 Tagen und höchstens 30 Jahren und 364 Tagen haben. Die Kaufobergrenze von 33 Prozent je Anleihe und Emittent wie bei anderen Ankaufprogrammen der EZB gilt beim PEPP nicht. Das Limit richtet sich nach den Anteilen der nationalen Notenbanken am Kapitalschlüssel der EZB, das PEPP erlaubt jedoch vorübergehende Abweichungen.

Die ersten Ankäufe fanden am 26.3.2020 statt. Bis Ende März hatte die EZB bereits Wertpapiere im Volumen von über 15 Mrd. Euro erworben. Seitdem wurden pro Monat durchschnittlich rund 92 Mrd. Euro ausgegeben. Ende September belief sich das kumulierte Netto-Ankaufvolumen des PEPP auf 567 Mrd. Euro.

Das PEPP ist nur eines von **mehreren Ankaufprogrammen** der EZB. Um die Effektivität der Geldpolitik zu erhöhen und das Inflationsziel von knapp zwei Prozent zu erreichen, hatten die Währungshüter schon Mitte 2014 das **Asset Purchase Programme (APP)** verabschiedet. Es besteht aus

- dem **Third Covered Bond Purchase Programme (CBPP3)**, einem im Oktober 2014 aufgelegten Kaufprogramm für gedeckte Schuldverschreibungen,
- dem **Asset-backed Securities Purchase Programme (ABSPP)**, einem im November 2014 angelaufenen Ankaufprogramm von ABS,
- dem **Public Sector Purchase Programme (PSPP)**, einem im März 2015 gestarteten Ankaufprogramm für Wertpapiere des öffentlichen Sektors, und
- dem **Corporate Sector Purchase Programme (CSPP)**, einem seit Juni 2016 laufenden Programm zum Ankauf von Unternehmensanleihen.

Die Kritik an diesen Programmen gilt auch für das PEPP. Der EZB wird **verdeckte Staatsfinanzierung** vorgeworfen. Notwendige Reformen würden verhindert und eine Schuldenkrise provoziert. Außerdem sorge der Druck auf die Zinsen dafür, dass die Banken zunehmend Schwierigkeiten hätten, Gewinne zu erwirtschaften. Das **gefährde die Finanzmarktstabilität**.

Prof. Dr. Jochen Beißer, Wiesbaden