

Rechnungswesen

Lernheft 7

Kostenstellenrechnung

Inhaltsverzeichnis:

7.1	Einleitung	2
7.2	Grundlegende Einführung	2
7.3	Aufgaben der Kostenstellenrechnung	3
7.4	Betriebsabrechnungsbogen.....	4
7.4.1	Kostenstellenplan	5
7.4.2	Die Verrechnung der Gemeinkosten	6
7.4.3	Bestimmung der Verteilungsschlüssel	8
7.4.4	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung	9
7.5	Bildung von Gemeinkostenzuschlagssätzen.....	12
7.6	Zusammenfassendes Beispiel.....	15
7.7	Selbstlernaufgaben.....	21
7.8	Zusammenfassung	22
7.9	Hausaufgabe	23
7.10	Lösungen zu den Selbstlernaufgaben	23
7.11	Anhang	25

7.1 Einleitung

In diesem Lernheft geht es um die Kostenstellenrechnung. Nach der Durcharbeitung der Lerninhalte wissen Sie, welche Aufgaben die Kostenstellenrechnung hat und nach welchen Kriterien man Kostenstellen bildet. Außerdem kennen Sie dann den Aufbau eines Betriebsabrechnungsbogens, wissen, wie die einzelnen Kostenarten auf die Kostenstellen zu verrechnen sind und wie die Gemeinkostenzuschlässe berechnet werden.

Lernziele:

Nach Durcharbeitung dieses Lernhefts...

- wissen Sie, welche Aufgaben die Kostenstellenrechnung hat,
- wissen Sie, nach welchen Kriterien man Kostenstellen bildet,
- kennen Sie den Aufbau eines Betriebsabrechnungsbogens,
- kennen Sie die Zurechnung der einzelnen Kostenarten auf die Kostenstellen im BAB,
- können Sie die Gemeinkostenzuschlässe berechnen und damit exemplarisch die Kostenstellenrechnung durchführen.

7.2 Grundlegende Einführung

Im Rahmen der Kostenrechnung zeigt die Kostenartenrechnung, welche Kosten angefallen sind. Die Kostenstellenrechnung als zweite Stufe gibt hingegen Auskunft darüber, **wo** (in welchen betrieblichen Teilbereichen) **in welcher Höhe** Gemeinkosten angefallen sind.

Wo sind die Kosten entstanden?

Die in der Kostenartenrechnung erfassten Kosten werden auf die einzelnen Leistungsbereiche verteilt. Das sind die **Kostenstellen**.

Würden die Gemeinkosten den Kostenträgern mit einem allgemeinen prozentualen Zuschlag auf die Einzelkosten zugerechnet werden, d. h. ohne die Kostenstellenrechnung, würde unterstellt werden, dass sich die Kosten proportional zueinander verhalten. Das ist in der Praxis aber nicht der Fall.

Die Analyse der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Teilbereiche eines Unternehmens hingegen liefert die erforderlichen Informationen, erlaubt eine Ursachenanalyse und die weitere Planung und Steuerung.

Beispiel:

Die Wirtschaftlichkeit einzelner Abteilungen eines Unternehmens soll untersucht werden. Dazu sind folgende Daten gegeben:

	Sollkosten	Istkosten	Wirtschaftlichkeit
Gesamt	1.700.000 €	1.850.000 €	0,92
Teilbereiche			
Abteilung 1	500.000 €	400.000 €	1,25
Abteilung 2	800.000 €	800.000 €	1,00
Abteilung 3	400.000 €	650.000 €	0,62

Abb. 1: Problematik der Berechnung der Wirtschaftlichkeit

Quelle: eigene Darstellung

Sie sehen, dass die Gesamtwirtschaftlichkeit die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Abteilungen nicht wiedergibt. Während Abteilung 1 sehr unwirtschaftlich gearbeitet hat, ist das Ergebnis in Abteilung 3 am besten.

In der Kostenstellenrechnung wird deshalb errechnet, welcher Zuschlagsatz auf die Einzelkosten jeder Kostenstelle die Gemeinkosten dieser Kostenstelle ergibt. Die Zuschlagssätze werden in die Kostenträgerrechnung übernommen, wo die Gemeinkosten auf die Kostenträger verteilt werden.

7.3 Aufgaben der Kostenstellenrechnung

Zu den wichtigsten Aufgaben der Kostenstellenrechnung zählen:

- die Verteilung der Gemeinkosten aus der Kostenartenrechnung,
- die Vornahme der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung, indem die Gemeinkosten je nach der Beanspruchung von Leistungen verrechnet werden,
- die Vorbereitung der Kalkulation,
- die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Kostenstellen. Somit können Einsparpotentiale und Schwachstellen aufgezeigt werden.

Die Kostenstellenrechnung wird in der Regel monatlich mithilfe des Betriebsabrechnungsbogens durchgeführt, den wir Ihnen im Folgenden vorstellen werden.

Eigene Notizen



7.4 Betriebsabrechnungsbogen

Der Betriebsabrechnungsbogen (BAB) ist das gebräuchliche Mittel, die meist monatliche Kostenstellenrechnung in Unternehmen durchzuführen. Er hat in Industrieunternehmen z. B. folgendes Aussehen:

Kostenstellen Kostenarten	Zahlen der Buchhaltung	Allgemeiner Bereich	Material bereich	Fertigungs- bereich	Verwaltungs- bereich	Vertriebs- bereich
Einzelkosten						
Gemeinkosten . . .						

Abb. 2: *Grobgliederung eines BAB*

Quelle: eigene Darstellung

In der waagerechten Zeile enthält er die **Kostenarten**, in der senkrechten Spalte die **Kostenstellen**.

Die Einzelkosten gehören grundsätzlich nicht in den BAB; sie können aber zur Übersichtlichkeit aufgenommen werden, weil sie die Basis für die Berechnung der Zuschlagsätze bilden. In der ersten Spalte des BAB werden grundsätzlich alle Gemeinkosten erfasst, d. h. die Kosten, die den Kostenträgern nicht direkt zugerechnet werden konnten.

Doch nach welchen Kriterien werden Kostenstellen eigentlich gebildet?

Kostenstellen sind Orte der Leistungserbringung und der entsprechenden Kostenentstehung. Es sind die Teilbereiche im Unternehmen, bei denen die Kosten erfasst und kontrolliert werden sollen.

In der betrieblichen Praxis werden die Kostenstellen meist nach den **Funktionsbereichen** im Unternehmen gebildet, z. B. in Hauptkostenstellen, Hilfskostenstellen und Nebenkostenstellen.

- **Hauptkostenstellen** (primäre Kostenstellen) werden nicht auf andere Kostenstellen weiterverrechnet, sondern in der Kostenträgerrechnung mithilfe von prozentualen Zuschlagsätzen auf die Einzelkosten verteilt. Zu ihnen gehören z. B. in Industrieunternehmen die:
 - Materialstellen: Fertigungsmaterial, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe
 - Fertigungsstellen: Bereich der Leistungserstellung
 - Verwaltungsstellen: z. B. Rechnungswesen, Geschäftsleitung, Finanzwesen, Öffentlichkeitsarbeit
 - Vertriebsstellen: Absatz der Produkte, wie Werbung, Außen- und Kundendienst, Marktforschung.

- Die **Hilfskostenstellen** (sekundäre Kostenstellen) dienen nur mittelbar der Leistungserstellung - sie geben innerbetriebliche Leistungen an andere Kostenstellen weiter, wie die Wäscherei, die Küche oder der Fuhrpark. Hilfskostenstellen werden auf die Hauptkostenstellen weiterverrechnet.
- Die **Nebenkostenstellen** (auch „Allgemeine Kostenstellen“) erbringen Leistungen, die nichts mit der eigentlichen betrieblichen Leistungserstellung zu tun haben (z. B. Werksbücherei, Hausverwaltung, Kantine oder Betriebsrat) oder die der Leitung und Führung des Unternehmens dienen (z. B. Heimleitung, Pflegedienstleitung, Verwaltung).

Eine Gliederung der Kostenstellen in Funktionsbereiche würde in einem Produktionsbetrieb beispielsweise eine Einteilung in Einkauf, Lager, Montage, Dreherei, Verkauf, Finanz- und Rechnungswesen, Personal, Geschäftsleitung und allgemeine Kostenstellen wie z.B. Reparatur bedeuten.

7.4.1 Kostenstellenplan

Ein Kostenstellenplan legt die Kostenstellen verbindlich fest. Er entspricht etwa dem Kontenplan, der in der Buchführung verwendet wird.

Bei der Bildung von Kostenstellen sind zudem folgende Grundsätze zu beachten:

1. Jede Kostenstelle sollte ein **eigener Verantwortungsbereich** sein, der von anderen weitgehend abgegrenzt werden kann. Der Kostenstellenleiter dieser Kostenstelle hat die entstandenen Kosten zu vertreten. Somit ist eine Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Verantwortungsbereiche möglich.
2. Für jede Kostenstelle müssen **geeignete Bezugsgrößen** für die anfallenden Kosten und die erstellten Leistungen gefunden werden. Das ist eine Voraussetzung für die Kostenkontrolle und die Kalkulation. Werden falsche Gemeinkostenzusätze verwendet, besteht die Gefahr einer fehlerhaften Kalkulation und falscher unternehmerischer Entscheidungen.
3. Die Kostenstellen sollten nur so weit gegliedert werden, wie es nach dem **Wirtschaftlichkeitsprinzip** vertretbar ist. Der Kostenstellenplan sollte nicht zu unübersichtlich werden.

Darüber hinaus gelten für die Erstellung eines Kostenstellenplanes keine Vorschriften, schließlich orientiert sich ein solcher Plan an der speziellen Situation des einzelnen Unternehmens.

Wie detailliert eine Kostenstellengliederung in einem Unternehmen vorgenommen wird, hängt u. a. vom Produktionsprogramm des Unternehmens, von der Betriebsgröße oder von den verfolgten Zwecken der Kostenrechnung ab.

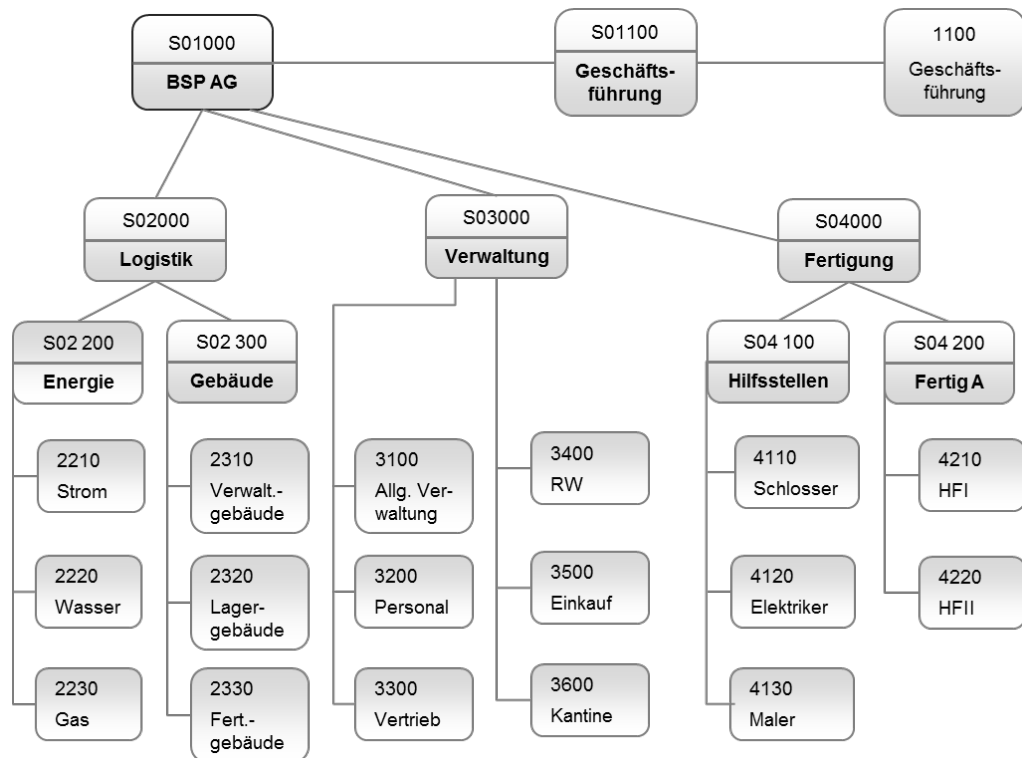


Abb. 3: *Kostenstellenplanes der Beispiel AG*

Quelle: http://help.sap.com/saphelp_45b/helpdata/de/08/51455743b511d182b30000e829fbfe/Image239.gif; 30.05.2012

7.4.2 Die Verrechnung der Gemeinkosten

Mit dem Betriebsabrechnungsbogen wird die Kostenstellenrechnung tabellarisch durchgeführt, indem den Kostenstellen die Gemeinkosten aus der Kostenartenrechnung mithilfe von Verrechnungsschlüsseln (oder direkt mit Belegen) zugerechnet werden. In der Kostenträgerrechnung werden daraufhin die Gemeinkosten von den Hauptkostenstellen auf die Kostenträger weiterverrechnet, was mit Gemeinkostenzuschlagssätzen geschieht.

Die folgende Grafik soll den Zusammenhang verdeutlichen:

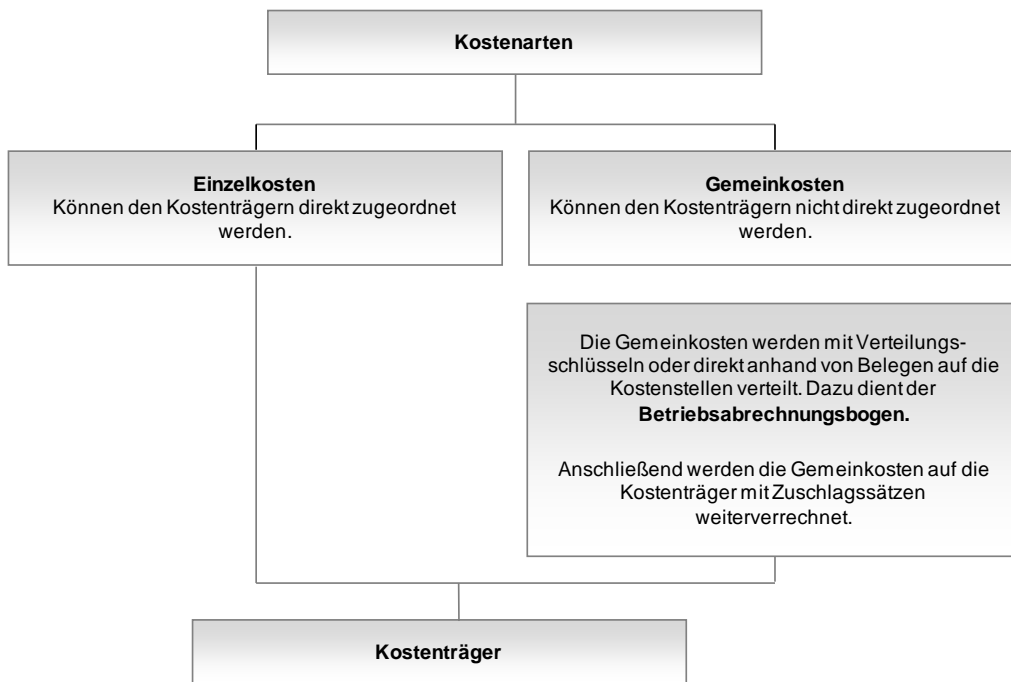


Abb. 4: Verrechnung der Gemeinkosten über den BAB

Quelle: eigene Darstellung

Wie Sie bereits wissen, sind die Einzelkosten den Kostenträgern direkt zurechenbar, so dass sie grundsätzlich nicht im BAB erfasst werden müssen. Wenn es dennoch geschieht, dann aus dem einfachen Grund, weil die Einzelkosten im BAB für die Ermittlung der Zuschlagssätze benötigt werden. Außerdem gewährt die Aufnahme der Einzelkosten einen besseren Überblick über die Gesamtkosten pro Kostenstelle:

Kostenstellen	Zahlen der Buchhaltung	Allgemeiner Bereich	Materialbereich	Fertigungsbereich						Verwaltungsbereich	Vertriebsbereich
				Hilfsstellen				Hauptstellen			
				1	2	3	4	A	B		
Fertigungsmaterial	18.000		18.000								
Fertigungslohn	12.000							7.000	5.000	12.000	

Abb. 5: Aufnahme von Einzelkosten in den BAB

Quelle: eigene Darstellung

Auf welche Art und Weise werden nun die Gemeinkosten auf die Kostenstellen verteilt?

7.4.3 Bestimmung der Verteilungsschlüssel

Bei den Gemeinkosten werden grundsätzlich die Stelleneinzelkosten und die Stellengemeinkosten unterschieden. **Stelleneinzelkosten** sind Gemeinkosten, die den Kostenstellen über Belege direkt zurechenbar sind, z. B.:

- Betriebsstoffe Beleg: Entnahmescheine
- Gehälter Beleg: Gehaltslisten.

Stellengemeinkosten können den Kostenstellen hingegen nur über bestimmte Verteilungsschlüssel zugerechnet werden, z. B.:

- Grundsteuer Flächengröße in m²
- Gebäudekosten wie Miete Raumgröße in m³
- Heizungskosten Raumgröße in m³, Größe der Heizkörper
- Unfallversicherung Zahl der Beschäftigten
- Feuerversicherung Wert der Anlagen.

Sie können sich sicher vorstellen, dass die Bestimmung geeigneter Verteilungsschlüssel eine grundlegende Problematik bei der Verrechnung der Gemeinkosten darstellt. Die Kostenstellenrechnung kann nur ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln, wenn die Verteilungsschlüssel den Verbrauch möglichst realistisch widerspiegeln.

Beispiel:

In einem Betrieb fallen Heizkosten von 10.000 € an, die für die anderen Kostenstellen erbracht werden.

Die Energieversorgung gehört zu den Versorgungseinrichtungen, d. h. zu den Vorkostenstellen. Die betrieblichen Leistungen werden aber in den Endkostenstellen erbracht und auf die Kostenträger weiterverrechnet. Deswegen müssen die Kosten der Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen verrechnet werden.

Als Verteilungsschlüssel kämen in diesem Fall die Fläche der Heizkörper, das entsprechende zu beheizende Raumvolumen oder die Grundfläche der Räume in Betracht.

In unserem Betrieb beträgt die Fläche der Heizkörper 50 m². Davon entfallen 10 m² auf die Produktion 1.

An Heizkosten entfallen somit auf die Station 1:

$$\frac{10.000 \text{ €}}{50 \text{ qm}} = 200 \frac{\text{€}}{\text{qm}} \cdot 10 \text{ qm} = 2.000 \text{ €}$$

Auf die Endkostenstelle Produktion 1 werden somit 2.000 € Heizkosten verrechnet.

Aus unserem Beispiel erkennen Sie die Problematik der Verteilungsschlüssel. Eine Verrechnung über die m² der Heizkörper setzt voraus, dass innerhalb des Abrechnungszeitraumes alle Räume gleich beheizt werden, was sowohl die Raumtemperatur als auch die Heizungsdauer einschließt. In der Praxis werden aber die Räume eines Gebäudes unterschiedlich lang und unterschiedlich stark beheizt, so dass die Kostenverteilung über die Größe der Heizkörper **ungenau** ist.

Das Ergebnis wäre exakter, würden die Heizstunden, die Raumtemperatur und die Einstellungen des Heizkörperthermostats berücksichtigt. Dieses Vorgehen wäre wiederum so arbeitsintensiv, dass es zum Ergebnis in keinem Verhältnis steht. Je genauer man die Verrechnung der Gemeinkosten auf die einzelnen Endkostenstellen vornehmen will, desto arbeitsintensiver müssten die Aufzeichnungen über die Kostenentstehung sein.

Das Ziel ist es also, einen Kompromiss zwischen einer möglichst genauen Kostenverrechnung und einem möglichst geringen Aufwand bei der verursachungsgerechten Zuordnung der Kosten zu finden.

In der Kostenstellenrechnung ist außerdem die innerbetriebliche Leistungsverrechnung vorzunehmen, die wir Ihnen im Folgenden vorstellen wollen.

7.4.4 Innerbetriebliche Leistungsverrechnung

In einem Unternehmen werden nicht nur Leistungen für die Kunden erstellt. Die innerbetrieblichen Leistungen werden von einer Kostenstelle für eine andere Kostenstelle erbracht.

Innerbetriebliche Leistungen sind nicht für den Absatz bestimmt, werden jedoch für die Leistungserstellung benötigt. Sie werden deshalb auch als Eigenleistungen oder Innenaufträge bezeichnet.

Das können z. B. sein:

- selbst durchgeführte Instandhaltungen durch die Haustechnik wie die Reparatur eines Aufzuges oder einer Lüftungsanlage,
- die Leistungen der Küche oder der Wäscherei,
- selbst erstellte Betriebsstoffe wie Strom, Gas, Wasser oder Dampf.

Für die Leistungsverrechnung müssen hinreichende Aufzeichnungen über die Art, die Menge und den Zeitpunkt der Weitergabe der Leistung vorliegen.

Verbraucht z. B. im industriellen Bereich die Stromerzeugung Leistungen der Reparaturstelle und liefert sie selbst Strom an die Reparaturstelle, lässt sich der Stromverrechnungspreis nicht ermitteln ohne den Verrechnungspreis für Reparaturstunden zu kennen. Dieser aber kann nur ermittelt werden, wenn der Stromstundenverrechnungspreis bekannt ist. Wird eine Verrechnung aus Vereinfachungsgründen nicht vorgenommen, kommt es zu einer ungenauen Leistungsverrechnung, folglich zu ungenauen Gemeinkostenzuschlagssätzen und damit zu einer ungenauen Kalkulation der Preise.

Die wichtigste Aufgabe bei der Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ist also die Ermittlung der internen Verrechnungspreise für die allgemeinen Kostenstellen. Dafür gibt es Verfahren, die entweder eine einseitige oder eine gegenseitige Verrechnung vornehmen.

Eine **einseitige Leistungsverrechnung** unterstellt, dass die Leistungen nur in eine Richtung fließen. Als Verfahren gibt es hier z. B. das Kostenartenverfahren, das Kostenstellenumlageverfahren oder das Kostenträgerverfahren.

Eine **gegenseitige Leistungsverrechnung** unterstellt, dass zwischen den Kostenstellen ein wechselseitiger Leistungsaustausch stattfindet. Diese Art der Verrechnung ist genauer und praxisgerechter, jedoch auch aufwändiger. Als Verfahren kommen hier das Verrechnungspreis-Verfahren und das Mathematische Verfahren in Betracht.

Wir betrachten im Rahmen dieses Lehrganges das sog. Kostenstellenumlageverfahren, bei dem mithilfe des **Treppenverfahrens** zunächst die Kosten einer Kostenstelle auf alle anderen Kostenstellen und anschließend alle weiteren Kostenstellen verursachungsgemäß umgelegt werden.

Beispiel:

In der Kostenrechnungsabteilung eines produzierenden Unternehmens soll die innerbetriebliche Leistungsverrechnung vorgenommen werden. Die primären Gemeinkosten wurden am Ende einer Abrechnungsperiode folgendermaßen in den BAB übernommen:

Kostenstellen	Zahlen der Buchhaltung	Allgemeine Kostenstellen		Hauptkostenstellen			
		Strom	Reparatur	Material	Fertigung	Verwaltung	Vertrieb
Fertigungsmaterial	18.000			18.000			
Fertigungslohn	12.000				12.000		
Primäre Gemeinkosten	16.000	400	1.950	2.650	8.000	1.000	2.000

Abb. 6: Ausgangsdaten für Praxisbeispiel

Quelle: eigene Darstellung

Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung wird nun vorgenommen, in dem die Gemeinkosten der Strom- und der Reparaturstelle auf die Hauptkostenstellen Material, Fertigung, Verwaltung und Vertrieb verteilt werden. Die folgende Übersicht zeigt die Leistungsabgabe der allgemeinen Kostenstellen an die anderen Kostenstellen:

Inanspruchnahme von Leistungen durch die Kostenstellen	Leistungsabgabe der allgemeinen Kostenstellen	
	Stromstelle	Reparaturstelle
Stromstelle		10 h
Reparaturstelle	500 kWh	
Materialstelle	1.000 kWh	30 h
Fertigungsstelle	3.000 kWh	150 h
Verwaltung	200 kWh	2 h
Vertrieb	300 kWh	8 h
Summe	5.000 kWh	200 h

Abb. 7: Ausgangsdaten für Praxisbeispiel

Quelle: eigene Darstellung

Die beiden allgemeinen Kostenstellen Strom- und Reparaturstelle führen Leistungen an die jeweils andere Kostenstelle aus. Beim Treppenverfahren ist deswegen zu entscheiden, welche Kostenstelle zuerst verrechnet werden soll. In unserem Beispiel sollen zuerst die Kosten der Stromstelle verteilt werden.

Kostenstellen Kostenarten	Zahlen der Buchhaltung	Allgemeine Kostenstellen		Hauptkostenstellen			
		Strom	Reparatur	Material	Fertigung	Verwaltung	Vertrieb
Fertigungsmaterial	18.000,00			18.000,00			
Fertigungslohn	12.000,00				12.000,00		
Primäre Gemeinkosten		400,00	1.950,00	2.650,00	8.000,00	1.000,00	2.000,00
Umlage Strom	16.000,00	↳	40,00	80,00	240,00	16,00	24,00
Umlage Reparatur			↳	314,20	1.571,10	20,90	83,80
Gemeinkosten	16.000,00			3.044,20	9.811,10	1.036,90	2.107,80

Abb. 8: Verteilung primärer Gemeinkosten im Praxisbeispiel

Quelle: eigene Darstellung

Der Stromstunden- und der Reparaturstundenverrechnungspreis werden dazu wie folgt berechnet:

$$\text{Stromstundenverrechnungspreis} = \frac{400 \text{ €}}{5.000 \text{ kWh}} = 0,08 \text{ €/kWh}$$

$$\text{Reparaturstundenverrechnungspreis} = \frac{1.950 \text{ €} + 40 \text{ €}}{200 \text{ h} - 10 \text{ h}} = 10,47 \text{ €/h}$$

Die Gemeinkosten dieser beiden allgemeinen Kostenstellen wurden entsprechend der Leistungsabgabe an die allgemeinen Kostenstellen verrechnet.

7.5 Bildung von Gemeinkostenzuschlagssätzen

Nach der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung werden die Gemeinkostenzuschläge für die einzelnen Hauptkostenstellen ermittelt. Am Beispiel des Industrieunternehmens werden wir diese Berechnung vornehmen.

Wir haben folgende Verrechnung der Kosten auf die Hauptkostenstellen vorgenommen:

Kostenstellen Kostenarten	Zahlen der Buchhaltung	Allgemeine Kostenstellen		Hauptkostenstellen			
		Strom	Reparatur	Material	Fertigung	Verwaltung	Vertrieb
Fertigungsmaterial	18.000,00			18.000,00			
Fertigungslohn	12.000,00				12.000,00		
Primäre Gemeinkosten		400,00	1.950,00	2.650,00	8.000,00	1.000,00	2.000,00
Umlage Strom	16.000,00	↳ 40,00		80,00	240,00	16,00	24,00
Umlage Reparatur			↳	314,20	1.571,10	20,90	83,80
Gemeinkosten	16.000,00			3.044,20	9.811,10	1.036,90	2.107,80

Abb. 9: Verrechnung der Gemeinkosten auf die Hauptkostenstellen

Quelle: eigene Darstellung

Mit dem Betriebsabrechnungsbogen wurden folgende Gemeinkosten für die vier Hauptkostenstellen ermittelt:

Material	3.044,20 €
Fertigung	9.811,10 €
Verwaltung	1.036,90 €
Vertrieb	2.107,80 €

Aus der Kostenartenrechnung ergeben sich zudem folgende Einzelkosten:

Materialeinzelkosten	18.000,00 €
Fertigungslöhne	12.000,00 €

Außerdem kam es zu einer Lagerbestandserhöhung bei den fertigen Erzeugnissen um 1.345,00 €

Aus diesen Daten lassen sich nun die folgenden Gemeinkostenzuschlagssätze ermitteln:

- **Material**gemeinkostenzuschlagssatz
- **Fertigung**gemeinkostenzuschlagssatz
- **Verwaltung**gemeinkostenzuschlagssatz sowie
- **Vertrieb**gemeinkostenzuschlagssatz.

Die Zuschlagssätze werden so ermittelt:

$$\text{Materialgemeinkostenzuschlagssatz} = \frac{\text{Materialgemeinkosten}}{\text{Materialeinzelkosten}} \cdot 100$$

$$\text{Fertigungsgemeinkostenzuschlagssatz} = \frac{\text{Fertigungsgemeinkosten}}{\text{Fertigungslöhne}} \cdot 100$$

Das Fertigungsmaterial sowie die Fertigungslöhne können direkt aus der Kostenartenrechnung übernommen werden.

$$\text{Verwaltungsgemeinkostenzuschlagssatz} = \frac{\text{Verwaltungsgemeinkosten}}{\text{Herstellkosten des Umsatzes}} \cdot 100$$

$$\text{Vertriebsgemeinkostenzuschlagssatz} = \frac{\text{Vertriebsgemeinkosten}}{\text{Herstellkosten des Umsatzes}} \cdot 100$$

Die Herstellkosten des Umsatzes, welche die Zuschlagsgrundlage für die Verwaltungs- sowie für die Vertriebsgemeinkosten darstellen, werden wie folgt errechnet:

Materialeinzelkosten	
+ Materialgemeinkosten	
= Materialkosten	
Fertigungseinzelkosten	
+ Fertigungsgemeinkosten	
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	
= Fertigungskosten	
= Herstellkosten der Fertigung	
– Mehrbestand an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	
+ Minderbestand an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	
= Herstellkosten des Umsatzes	
+ Verwaltungsgemeinkosten	
+ Vertriebsgemeinkosten	
+ Sondereinzelkosten des Vertriebs	
= Selbstkosten des Umsatzes	

Abb. 10: Schema zur Berechnung der Selbstkosten des Umsatzes

Quelle: eigene Darstellung

Die **Sondereinzelkosten** haben Sie bereits kennen gelernt. Bei den **Sondereinzelkosten der Fertigung** handelt es sich etwa um Spezialwerkzeuge, Lizenzgebühren, Planungs- und Entwurfskosten oder Materialprüfungskosten. Diese Kosten können einer Leistung (meist einem Produkt) direkt zugerechnet werden.

Die **Sondereinzelkosten des Vertriebs** fallen etwa für Ausgangsfrachten oder aufwändige Versandverpackungen an. Auch sie können einem Produkt direkt zugerechnet werden.

Bestandsveränderungen bei den Erzeugnissen können entweder Bestandsminderungen oder Bestandsmehrungen sein. Werden mehr Produkte produziert als verkauft, wird die überschüssige Menge in das Lager gelegt - der Lagerbestand erhöht sich. Anders ist die Situation, wenn die Nachfrage nach den Produkten sehr hoch ist. Dann wird nicht nur die produzierte Menge verkauft, sondern zusätzlich noch Teile des Lagerbestandes, was zu einer Bestandsminderung führt.

Die Bestandsminderungen müssen deswegen zu den Herstellkosten des Umsatzes der Abrechnungsperiode hinzugerechnet werden, um die Herstellkosten des Umsatzes, d. h. der tatsächlich verkauften Produkte zu erhalten. Im Gegenzug werden Bestandserhöhungen von den Herstellkosten der Fertigung abgezogen.

In unserem Beispiel werden die Selbstkosten des Umsatzes wie folgt berechnet:

Materialeinzelkosten	18.000,00 €
+ Materialgemeinkosten	3.044,20 €
= Materialkosten	21.044,20 €
Fertigungseinzelkosten	12.000,00 €
+ Fertigungsgemeinkosten	9.811,10 €
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	0,00 €
= Fertigungskosten	21.811,10 €
= Herstellkosten der Fertigung	42.855,30 €
- Mehrbestand an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	1.345,00 €
+ Minderbestand an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	0,00 €
= Herstellkosten des Umsatzes	41.510,30 €
+ Verwaltungsgemeinkosten	1.036,90 €
+ Vertriebsgemeinkosten	2.107,80 €
+ Sondereinzelkosten des Vertriebs	0,00 €
= Selbstkosten des Umsatzes	44.655,00 €

Daraus lassen sich die Gemeinkostenzuschlagssätze ermitteln:

$$\text{Materialgemeinkostenzuschlagssatz} = \frac{\text{Materialgemeinkosten}}{\text{Materialeinzelkosten}} = \frac{3.044,20 \text{ €}}{18.000 \text{ €}} \cdot 100 = 16,81 \%$$

$$\text{Fertigungsgemeinkostenzuschlagssatz} = \frac{\text{Fertigungsgemeinkosten}}{\text{Fertigungslöhne}} = \frac{9.811,10 \text{ €}}{12.000 \text{ €}} \cdot 100 = 81,76 \%$$

$$\text{Verwaltungsgemeinkostenzuschlagssatz} = \frac{\text{Verwaltungsgemeinkosten}}{\text{Herstellkosten des Umsatzes}} = \frac{1.036,90 \text{ €}}{41.510,30 \text{ €}} \cdot 100 = 2,50 \%$$

$$\text{Vertriebsgemeinkostenzuschlagssatz} = \frac{\text{Vertriebsgemeinkosten}}{\text{Herstellkosten des Umsatzes}} = \frac{2.107,80 \text{ €}}{41.510,30 \text{ €}} \cdot 100 = 5,08 \%$$

Zum Abschluss werden wir die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen und Kosten von den Vor- und Hilfskostenstellen auf die Endkostenstellen mithilfe des BAB am Beispiel eines Pflegeheimes vornehmen.

7.6 Zusammenfassendes Beispiel

Für ein großes Pflegeheim in Bad Reichenhall soll für die abgelaufene Rechnungsperiode die Kostenrechnung mittels eines BAB vorgenommen werden. Aus der Gewinn- und Verlustrechnung sind in diesem Zeitraum folgende Kosten abgeleitet worden:

Kostenart	Betrag
Personalkosten	2.583.000 €
Instandhaltungskosten	189.000 €
Energiekosten	286.000 €
Materialkosten	1.020.000 €
Sonstige Kosten	3.009.000 €
Kalkulatorische Abschreibungen	728.000 €
Kalkulatorische Zinsen	442.000 €

Es sind folgende Kostenstellen vorhanden:

Allgemeine Kostenstellen

1. Einrichtungsleitung
2. Verwaltung
3. Personalabteilung
4. Pflegedienstleitung

Hilfskostenstellen

1. Wäscherei
2. Küche
3. Fuhrpark

Endkostenstellen

1. Pflegestation A / Pflegeklasse I
2. Pflegestation B / Pflegeklasse II
3. Pflegestation C / Pflegeklasse III

Aus Vereinfachungsgründen gehört in unserem Beispiel auf jede Station nur eine Pflegeklasse.

Die Einzelkosten betragen für

1. Pflegestation A / Pflegeklasse I	8.240.000 €
2. Pflegestation B / Pflegeklasse II	8.500.000 €
3. Pflegestation C / Pflegeklasse III	7.240.100 €

Die Kosten aus der Gewinn- und Verlustrechnung sind zunächst je nach ihrer Verursachung auf die einzelnen Kostenstellen zuzuordnen:

- Die **Personalkosten** werden entsprechend den in den einzelnen Kostenstellen angefallenen Lohnkosten der Mitarbeiter aufgeteilt.
- Die **Instandhaltungskosten** werden nach den Kosten aufgeteilt, die die einzelnen Kostenstellen verursacht haben.
- Die **Energiekosten** (Wasser, Heizöl, Gas, Strom) werden je nach der Raumfläche, der Raumgröße oder nach der Fläche der Heizkörper verteilt.
- Zu den **Materialkosten** gehören Kosten für Büromaterial sowie pflegerischen und medizinischen Bedarf. Diese Kosten werden genau auf die Kostenstellen verteilt, bei denen sie angefallen sind. Wird Material aus einem Lager oder von einer anderen Kostenstelle entnommen, müssen darüber Materialentnahmescheine erstellt werden, um die Kosten zurechnen zu können.
- Die **sonstigen Kosten** umfassen Kosten für Telefon, Telefax, Kraftstoffe für die Fahrzeuge oder Lebensmittel. Anhand der Rechnungen können diese den einzelnen Kostenstellen zugeordnet werden.
- Die **kalkulatorischen Abschreibungen** werden für jedes Wirtschaftsgut mit unterschiedlichen Abschreibungsmethoden aus den Wiederbeschaffungswerten ermittelt und entsprechend verteilt.
- Die **kalkulatorischen Zinsen** auf das betriebsnotwendige Kapital werden in dem Maße verteilt, wie dieses Anlage- und Umlaufvermögen auf die einzelnen Kostenstellen verteilt ist.

Für die Verrechnung der Gemeinkosten auf die einzelnen Kostenstellen sind folgende Verteilungsschlüssel gegeben:

Verteilungsschlüssel

Kostenart	Kosten	Allgemeine Kostenstellen				Endkostenstellen			Hilfskostenstellen			Summe
		Einrichtungs- leitung	Verwaltung	Personal- abteilung	Pflegedienst- leitung	Pflege- station A	Pflege- station B	Pflege- station C	Wäscherei	Küche	Fuhrpark	
Personal	2.583.000 €	3	2	2	2	4	4	4	1	2	1	25
Instandhaltung	189.000 €	1	1	1	1	5	6	6	3	4	10	38
Energie	286.000 €	0,5	0,5	0,5	0,5	4	5	4	2	8	1	31
Material	1.020.000 €	0,25	0,25	0,25	0,25	8	7	10	5	4	4	39
Sonstige	3.009.000 €	1	1,5	1	1,5	10	12	11	6	7	9	60
Kalkulatorische Abschreibungen	728.000 €	1,5	1,5	1,5	1,5	11	13	12	17	18	25	102
Kalkulatorische Zinsen	442.000 €	0,5	1,5	1	1	5	6	6	9	10	15	55

Abb. 11: Verteilungsschlüssel im Praxisbeispiel

Quelle: eigene Darstellung

Betriebsabrechnungsbogen

Kostenart	Kosten	Allgemeine Kostenstellen				Endkostenstellen			Hilfskostenstellen			
		Einrichtungs- leitung	Verwaltung	Personal- abteilung	Pflegedienst- leitung	Pflege- station A	Pflege- station B	Pflege- station C	Wäscherei	Küche	Fuhrpark	
Personal	2.583.000 €	309.960 €	206.640 €	206.640 €	206.640 €	413.280 €	413.280 €	413.280 €	103.320 €	206.640 €	103.320 €	103.320 €
Instandhaltung	189.000 €	4.974 €	4.974 €	4.974 €	4.974 €	24.868 €	29.842 €	29.842 €	14.921 €	19.895 €	49.737 €	49.737 €
Energie	286.000 €	5.500 €	5.500 €	5.500 €	5.500 €	44.000 €	55.000 €	44.000 €	22.000 €	88.000 €	11.000 €	11.000 €
Material	1.020.000 €	6.538 €	6.538 €	6.538 €	6.538 €	209.231 €	183.077 €	261.538 €	130.769 €	104.615 €	104.615 €	104.615 €
Sonstige	3.009.000 €	50.150 €	75.225 €	50.150 €	75.225 €	501.500 €	601.800 €	551.650 €	300.900 €	351.050 €	451.350 €	451.350 €
Kalkulatorische Abschreibungen	728.000 €	10.706 €	10.706 €	10.706 €	10.706 €	78.510 €	92.784 €	85.647 €	121.333 €	128.471 €	178.431 €	178.431 €
Kalkulatorische Zinsen	442.000 €	4.018 €	12.055 €	8.036 €	8.036 €	40.182 €	48.218 €	48.218 €	72.327 €	80.364 €	120.545 €	120.545 €
Summe	8.257.000 €	391.846 €	321.638 €	292.544 €	317.619 €	1.311.571 €	1.424.002 €	1.434.176 €	765.571 €	979.034 €	1.018.999 €	1.018.999 €

Abb. 12: Verteilung primärer Gemeinkosten im Praxisbeispiel

Quelle: eigene Darstellung

Nun werden die allgemeinen Kostenstellen und die Hilfskostenstellen auf die Endkostenstellen verrechnet werden. Auch dazu werden bestimmte Verhältniszahlen benötigt:

- Die Kosten der **Leitung der Einrichtung** könnten nach einer fachgerechten Schätzung verteilt werden, in welchem Umfang die Einrichtungsleitung jeweils für die Kostenstellen tätig war.
- Das gleiche Vorgehen ist auch bei den Kosten der **Verwaltung** möglich.
- Die Kosten der **Personalabteilung** könnten je nach der Zahl der Mitarbeiter in den anderen Kostenstellen zugerechnet werden.
- Die Kosten der **Pflegedienstleitung** können nach den Stunden verrechnet werden, die die Pflegedienstleitung für die einzelnen Stationen tätig war. Eine andere Möglichkeit ist die Verrechnung nach der Zahl der Mitarbeiter auf den einzelnen Stationen oder nach dem Stationenumsatz. Diese Kosten werden nur auf die Endkostenstellen verrechnet.
- Kosten, die durch den **Fuhrpark** entstanden sind, können nach den gefahrenen Kilometern für die jeweiligen Kostenstellen verrechnet werden.
- Die Verrechnung der Kosten der **Küche** erfolgt nach den abgegebenen Mahlzeiten direkt auf die Endkostenstellen.
- Kosten, die durch die **Wäscherei** entstanden sind, können nach den Kilogramm an Wäsche vorgenommen werden, die jeweils für die einzelnen Kostenstellen gewaschen wurden.

Für die Kostenverrechnung in unserem Pflegeheim wird das Treppenverfahren angewandt. Damit wird eine einfache innerbetriebliche Leistungsverrechnung durchgeführt.

Die Hilfskostenstellen „Wäscherei“, „Küche“ und „Fuhrpark“ erbringen ihre Leistungen zum Teil für die anderen Hilfskostenstellen und zum Teil für die Endkostenstellen. In unserem Beispiel gibt die Allgemeine Kostenstelle „Pflegedienstleitung“ ihre Leistungen nur an die Endkostenstellen ab. Die Leistungen der Hilfskostenstellen „Fuhrpark“ und „Küche“ dagegen wurden sowohl von den Endkostenstellen als auch von den anderen Hilfskostenstellen in Anspruch genommen.

Aus Vereinfachungsgründen erfolgt die innerbetriebliche Leistungsverrechnung in diesem Beispiel nur in einer Richtung, d. h. wechselseitige Verrechnungen der erbrachten Leistungen werden nicht vorgenommen.

Für die Verrechnung der Allgemeinen Kostenstellen sowie der Hilfskostenstellen werden folgende Verhältniszahlen zugrunde gelegt:

Betriebsabrechnungsbogen

Kostenart	Kosten		Allgemeine Kostenstellen				Endkostenstellen				Hilfskostenstellen		
	in €	in €	Einrichtungs- leitung	Verwaltung	Personal- abteilung	Pflegedienst- leitung	Pflege- station A	Pflege- station B	Pflege- station C	Wäscherei	Küche	Fuhrpark	
Personal	2.583.000 €	309.960 €	206.640 €	206.640 €	206.640 €	206.640 €	413.280 €	413.280 €	413.280 €	103.320 €	206.640 €	103.320 €	
Instandhaltung	189.000 €	4.974 €	4.974 €	4.974 €	4.974 €	4.974 €	24.868 €	29.842 €	29.842 €	14.921 €	19.895 €	49.737 €	
Energie	286.000 €	5.500 €	5.500 €	5.500 €	5.500 €	5.500 €	44.000 €	55.000 €	44.000 €	22.000 €	88.000 €	11.000 €	
Material	1.020.000 €	6.538 €	6.538 €	6.538 €	6.538 €	6.538 €	209.231 €	183.077 €	261.538 €	130.769 €	104.615 €	104.615 €	
Sonstige	3.009.000 €	50.150 €	75.225 €	75.225 €	50.150 €	75.225 €	501.500 €	601.800 €	551.650 €	300.900 €	351.050 €	451.350 €	
Kalkulatorische Abschreibungen	728.000 €	10.706 €	10.706 €	10.706 €	10.706 €	10.706 €	78.510 €	92.784 €	85.647 €	121.333 €	128.471 €	178.431 €	
Kalkulatorische Zinsen	442.000 €	4.018 €	12.055 €	8.036 €	8.036 €	8.036 €	40.182 €	48.218 €	48.218 €	72.327 €	80.364 €	120.545 €	
Summe	8.257.000 €	391.846 €	321.638 €	292.544 €	292.544 €	317.619 €	1.311.571 €	1.424.002 €	1.434.176 €	765.571 €	979.034 €	1.018.999 €	
		→	→ 1	→ 2	→ 2	→ 1,5	→ 2	→ 2,5	→ 3	→ 1	→ 1	→ 1	
			→	→ 1	→ 1	→ 1,5	→ 2	→ 2,5	→ 2	→ 2	→ 1	→ 1	
					→	→ 1	→ 4	→ 5	→ 5	→ 2	→ 2	→ 1	
						→	→ 5	→ 6	→ 5				
							→ 3	→ 5	→ 3	→ 1	→ 2	→	
							→ 4	→ 6	→ 5	→ 1	→	→	
							→ 9	→ 10	→ 11	→	→	→	

Abb. 13: Verteilung sekundärer Gemeinkosten im Praxisbeispiel

Quelle: eigene Darstellung

Werden die Kosten jeweils nach den Verteilungsschlüsseln weiterverrechnet, ergibt sich folgendes Bild:

Betriebsabrechnungsbogen

Kostenart	Kosten in €	Allgemeine Kostenstellen				Endkostenstellen			Hilfskostenstellen		
		Einrichtungs- leitung in €	Verwaltung in €	Personal- abteilung in €	Pflegedienst- leitung in €	Pflege- station A in €	Pflege- station B in €	Pflege- station C in €	Wäscherei in €	Küche in €	Fuhrpark in €
Personal	2.583.000 €	309.960 €	206.640 €	206.640 €	206.640 €	413.280 €	413.280 €	413.280 €	103.320 €	206.640 €	103.320 €
Instandhaltung	189.000 €	4.974 €	4.974 €	4.974 €	4.974 €	24.888 €	29.842 €	29.842 €	14.921 €	19.895 €	49.737 €
Energie	286.000 €	5.500 €	5.500 €	5.500 €	5.500 €	44.000 €	55.000 €	44.000 €	22.000 €	88.000 €	11.000 €
Material	1.020.000 €	6.538 €	6.538 €	6.538 €	6.538 €	209.231 €	183.077 €	261.538 €	130.769 €	104.615 €	104.615 €
Sonstige	3.009.000 €	50.150 €	75.225 €	50.150 €	75.225 €	501.500 €	601.800 €	551.650 €	300.900 €	351.050 €	451.350 €
Kalkulatorische Abschreibungen	728.000 €	10.706 €	10.706 €	10.706 €	10.706 €	78.510 €	92.784 €	85.647 €	121.333 €	128.471 €	178.431 €
Kalkulatorische Zinsen	442.000 €	4.018 €	12.055 €	8.036 €	8.036 €	40.182 €	48.218 €	48.218 €	72.327 €	80.364 €	120.545 €
Summe	8.257.000 €	391.846 €	321.638 €	292.544 €	317.619 €	1.311.571 €	1.424.002 €	1.434.176 €	765.571 €	979.034 €	1.018.999 €
		→	→ 26.123 €	→ 26.751 €	→ 18.577 €	→ 129.846 €	→ 65.308 €	→ 78.369 €	→ 26.123 €	→ 26.123 €	→ 26.123 €
						→ 129.846 €	→ 66.877 €	→ 53.502 €	→ 53.502 €	→ 26.751 €	→ 26.751 €
						→ 233.668 €	→ 92.885 €	→ 92.885 €	→ 37.154 €	→ 37.154 €	→ 18.577 €
						→ 306.210 €	→ 459.315 €	→ 382.763 €	→ 77.889 €	→ 155.779 €	→
						→ 311.038 €	→ 345.597 €	→ 380.157 €	→	→	→
Summe	8.257.000 €					2.472.388 €	2.999.246 €	2.785.366 €			
Einzelkosten						8.240.000 €	8.500.000 €	7.240.100 €			
Zuschlag						30,00 %	35,28 %	38,47 %			

Abb. 14: Bildung der Zuschlagssätze im Praxisbeispiel

Quelle: eigene Darstellung

Aus der Verrechnung der Allgemeinen Kostenstellen sowie der Hilfskostenstellen mit dem Treppenverfahren konnte für die Abrechnungsperiode ermittelt werden, dass folgende Gemeinkosten durch die Pflegestationen entstanden sind:

- auf der Pflegestation A 2.472.388 €
- auf der Pflegestation B 2.999.246 €
- auf der Pflegestation C 2.785.366 €

Nach der Ermittlung der Kosten der jeweiligen Kostenstellen folgt die Kostenträgerrechnung, die im nächsten Lernheft behandelt wird.



7.7 Selbstlernaufgaben

1. Welche Grundsätze sollten bei der Bildung von Kostenstellen beachtet werden?
2. Warum stellt das Finden von geeigneten Verteilungsschlüsseln eine besondere Schwierigkeit der Kostenstellenrechnung dar?
3. Sie werden beauftragt, in der Kostenrechnungsabteilung einer Maschinenfabrik die innerbetriebliche Leistungsverrechnung vorzunehmen. Die primären Gemeinkosten wurden dazu folgendermaßen in den BAB übernommen:

Kostenstellen	Zahlen der Buchhaltung	Allgemeine Kostenstellen		Hauptkostenstellen			
		Energiekosten	Verwaltung	Fräserei	Bohrerei	Schleiferei	Montage
Einzelkosten				24.000	160.000	205.000	335.000
Primäre Gemeinkosten	140.800	26.000	19.000	3.600	9.600	5.400	18.800

Abb. 15: Ausgangsdaten zu Selbstlernaufgabe 3

Quelle: eigene Darstellung

Die folgende Übersicht zeigt die Leistungsabgabe der allgemeinen Kostenstellen an die Hauptkostenstellen:

Inanspruchnahme von Leistungen durch die Kostenstellen	Leistungsabgabe der allgemeinen Kostenstellen	
	Energiekosten	Verwaltungskosten
Energiekosten		5 h
Verwaltung	400 kWh	
Fräserei	450 kWh	30 h
Bohrerei	800 kWh	95 h
Schleiferei	650 kWh	65 h
Montage	900 kWh	105 h
Summe	3.200 kWh	300 h

Abb. 16: Ausgangsdaten zu Selbstlernaufgabe 3

Quelle: eigene Darstellung

- a. Ermitteln Sie den Energiekostenverrechnungspreis sowie den Verwaltungskostenverrechnungspreis.
- b. Führen Sie die innerbetriebliche Leistungsverrechnung durch, indem Sie die Energiekosten und Kosten der Verwaltungsstelle auf die Hauptkostenstellen Fräserei, Bohrererei, Schleiferei und Montage verteilen.
- c. Ermitteln Sie zum Schluss auf der Basis der Einzelkosten die Gemeinkostenzuschlagssätze.



7.8 Zusammenfassung

Die Kostenstellenrechnung ermittelt, wo die einzelnen Kosten angefallen sind. Mit ihr werden die Art und der Umfang des an den einzelnen Leistungsstellen entstandenen Werteverzehrs ermittelt, indem die in der Kostenartenrechnung erfassten Kosten auf die jeweiligen Leistungsbereiche verteilt werden. Diese Leistungsbereiche sind die Kostenstellen.

Die Verrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen erfolgt in der betrieblichen Praxis meist mithilfe eines sog. Betriebsabrechnungsbogens (BAB). Hier werden in tabellarischer Form den Kostenstellen nach dem Verursachungsprinzip die Kostenarten zugerechnet. Bei den Gemeinkosten werden grundsätzlich Stelleneinzelkosten und Stellengemeinkosten unterschieden. Stelleneinzelkosten sind Gemeinkosten, die den Kostenstellen direkt mithilfe von Belegen zugeordnet werden können. Stellengemeinkosten dagegen sind Kosten, die den Kostenstellen nur über bestimmte Verteilungsschlüssel zugerechnet werden können.

Der BAB dient damit der Verteilung der Gemeinkosten auf die Hauptkostenstellen, der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und der Bildung von Zuschlagssätzen für die Kalkulation.

Die größte Schwierigkeit bei der Verrechnung der Gemeinkosten auf die einzelnen Kostenstellen ist die Festlegung geeigneter Verteilungsschlüssel.

Für die innerbetriebliche Leistungsverrechnung gibt es zahlreiche Möglichkeiten. Eine gängige Methode ist das sog. Treppenverfahren. Dabei werden die Kosten der Hilfs- und der Nebenkostenstellen über Verteilungsschlüssel auf die Hauptkostenstellen umgelegt, und das Stufe für Stufe, d. h. jeweils für eine weitere Kostenart. Dabei kommt es wesentlich auf die Reihenfolge der Verrechnung an, weil sich dementsprechend andere Verrechnungspreise ergeben. Dieses Verfahren ist in der Praxis sehr beliebt, weil es einfach zu handhaben ist.

7.9 Hausaufgabe



1. Unterscheiden Sie
 - a. Hauptkostenstellen,
 - b. Nebenkostenstellen und
 - c. Hilfskostenstellen.
2. Welche Aufgabe hat der Betriebsabrechnungsbogen im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung zu erfüllen?
3. Mit dem Betriebsabrechnungsbogen wurden folgende Gemeinkosten für die vier Hauptkostenstellen einer Schreinerei ermittelt:

Material	5.250 €
Fertigung	12.710 €
Verwaltung	2.040 €
Vertrieb	3.870 €

Aus der Kostenartenrechnung ergeben sich zudem folgende Einzelkosten:

Materialeinzelkosten	26.450 €
Fertigungslöhne	21.790 €

Außerdem kam es zu einer Lagerbestandserhöhung bei den unfertigen Erzeugnissen um 1.990 €

Ermitteln Sie aus den gegebenen Daten die Gemeinkostenzuschlagssätze.

7.10 Lösungen zu den Selbstlernaufgaben



1. Folgende Grundsätze sind bei der Bildung von Kostenstellen zu beachten:
 - Jede Kostenstelle sollte ein weitgehend abgegrenzter Verantwortungsbereich sein. Der Kostenstellenleiter dieser Kostenstelle hat die entstandenen Kosten zu vertreten. Somit ist eine Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Verantwortungsbereiche möglich.
 - Die Kostenstellen sollten nur so weit gegliedert werden, wie es nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip vertretbar ist. Der Kostenstellenplan sollte nicht zu unübersichtlich werden. Je feiner die Kostenstellengliederung wird, umso aufwändiger und unwirtschaftlicher wird sie.
 - Für jede Kostenstelle müssen geeignete Bezugsgrößen für die anfallenden Kosten und die erstellten Leistungen gefunden werden. Das ist eine Voraussetzung für die Kostenkontrolle und die Kalkulation. Werden falsche Gemeinkostenzusätze verwendet, besteht die Gefahr einer fehlerhaften Kalkulation und falscher unternehmerischen Entscheidungen.

2. Stellengemeinkosten können im Gegensatz zu den Stelleneinzelkosten den Kostenstellen nur über bestimmte Verteilungsschlüssel zugerechnet werden. Das ist z. B. die Raumgröße in m³ bei den Gebäudekosten, die Größe der Heizkörper bei den Heizkosten oder die Zahl der Beschäftigten bei der Unfallversicherung. Die Kostenstellenrechnung kann nur ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln, wenn die Verteilungsschlüssel den Verbrauch möglichst realistisch widerspiegeln.

Je exakter ein Verteilungsschlüssel sein soll, umso mehr Aufwand wird i. d. R. für seine genaue Bestimmung aufgewendet werden müssen. Viele Einflussgrößen spielen eine Rolle, wie Sie am Beispiel der Heizkörper gelernt haben: Eine Verteilung der Heizkosten allein über die Größe der Heizkörper unterstellt, dass in allen Räumen gleich viel und gleich lange geheizt wird. Vielleicht wird ein Raum mit einem relativ großen Heizkörper aber gar nicht beheizt. Je genauer man die Verrechnung der Gemeinkosten auf die einzelnen Endkostenstellen vornehmen will, desto arbeitsintensiver müssten die Aufzeichnungen über die Kostenentstehung sein.

Das Ziel ist es also, einen Kompromiss zwischen einer möglichst genauen Kostenverrechnung und einem möglichst geringen Aufwand bei der verursachungsgerechten Zuordnung der Kosten zu finden.

3. a. Ermittlung der Verrechnungspreise

$$\text{Energienstundenverrechnungspreis} = \frac{26.000 \text{ €}}{3.200 \text{ kWh}} = 8,12 \text{ €/kWh}$$

$$\text{Verwaltungskostenverrechnungspreis} = \frac{19.000 \text{ €} + 3.250 \text{ €}}{300 \text{ h} - 5 \text{ h}} = 75,42 \text{ €/h}$$

- b. Innerbetriebliche Leistungsverrechnung:

Kostenstellen	Zahlen der Buchhaltung	Allgemeine Kostenstellen		Hauptkostenstellen			
		Energiekosten	Verwaltung	Fräseerei	Bohrerei	Schleiferei	Montage
Einzelkosten				24.000,00	160.000,00	205.000,00	335.000,00
Primäre Gemeinkosten	140.800,00	26.000,00	19.000,00	3.600,00	9.600,00	5.400,00	18.800,00
Umlage Strom		↳	3.250,00	3.656,25	6.500,00	5.281,25	7.312,50
Umlage Reparatur			↳	2.262,71	7.165,25	4.902,54	7.919,50
Gemeinkosten				9.518,96	23.265,25	15.583,79	34.032,00
Einzelkosten				24.000,00	160.000,00	205.000,00	335.000,00
Zuschlagsätze				39,66 %	14,54 %	7,60 %	10,16 %

7.11 Anhang



Literaturverzeichnis:

Einführende Literatur:

Fischer, Philip; Gabele, Eduard:

Kosten- und Erlösrechnung,

1. Auflage, München: Verlag Franz Vahlen München, 1992

Jossé, Germann: Basiswissen Kostenrechnung:

Kostenarten, Kostenstellen, Kostenträger, Kostenmanagement.

5. Auflage, München: Verlag dtv Beck, 2011

Schultz, Volker:

Basiswissen Rechnungswesen: Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung,

Controlling. 6. Auflage, München: Verlag dtv Beck, 2011

Weiterführende Literatur:

Kaesler, Clemens:

Kosten- und Leistungsrechnung der Bilanzbuchhalter: Mit Übungsklausuren für die IHK-Prüfung. 4. Auflage, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2011

Schellberg, Klaus:

Kostenmanagement in Sozialunternehmen. 1. Auflage, Augsburg: ZIEL,

Zentrum für Interdisziplinäres erfahrungsorientiertes Lernen GmbH, 2002

Wöhe, Günter:

Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre.

24. Auflage, München: Verlag Franz Vahlen, 2010