

Kostenstellenrechnung

Ein modernes innerbetriebliches Rechnungswesen hat nicht nur Abrechnungs-, sondern auch Planungs- und Steuerungsfunktionen abzudecken. Für die Kostenstellenrechnung ergibt sich aus diesen Anforderungen eine doppelte Aufgabenstellung:

- Aus Sicht der Abrechnung ist die Kostenstellenrechnung in erster Linie als zwischen geschaltetes Instrumentarium zu verstehen, das Kosten möglichst genau nach dem Verursacherprinzip auf Erzeugnisse verrechnet.
- Aus Controlling-Sicht leiten sich gleich zwei Zielsetzungen ab:
 - Bereitstellung von Plankostensätzen
 - zur Bewertung von Produktkosten
 - für die Ergebnisrechnung
 - Schaffung von Voraussetzungen für ein wirksames Gemeinkosten-Controlling

- Ermittlung von Plan- und Ist-Tarifen je Kostenstelle und Leistungseinheit
- Erfassung von Plan- und Ist-Leistungen je Kostenstelle/Leistungsart
- Innerbetriebliche Leistungsverrechnung zwischen den Kostenstellen (Menge x Tarif)
- Verrechnung der Kostenstellen-Leistungen auf die Kostenträger
- Basis liefern zur Bildung von Zuschlagssätzen
- Gemeinkosten-Controlling

Kostenkontrolle durch Soll-Ist-Kostenvergleich

Eine wirksame Kostenkontrolle setzt einen Soll-Ist-Vergleich voraus. Jedes Unternehmen ist daher gefordert, eine **flexible Plankostenrechnung** zu erstellen. Die flexible Plankostenrechnung ist ein betriebswirtschaftliches Verfahren innerhalb der Plankostenrechnung. Hierbei werden die Ist-Kosten den monatlich ermittelten Sollkosten einer Kostenstelle gegenübergestellt. Grundlage für die Soll-Kosten sind die Plan-Kosten.

Zu den **Detailaufgaben der Kostenstellenrechnung** zählen:

- Abbildung der Plan- und Ist-Kosten nach Verantwortungs- und Funktionsbereichen

Detailaufgaben der Kostenstellenrechnung.

Integration der Kostenstellenrechnung in das System der flexiblen Kostenrechnung.

Voraussetzung für Soll-/Ist-Kostenvergleiche.

Beispiel eines Kostenstellenplans in der Struktur eines Soll-/Ist-Vergleiches.

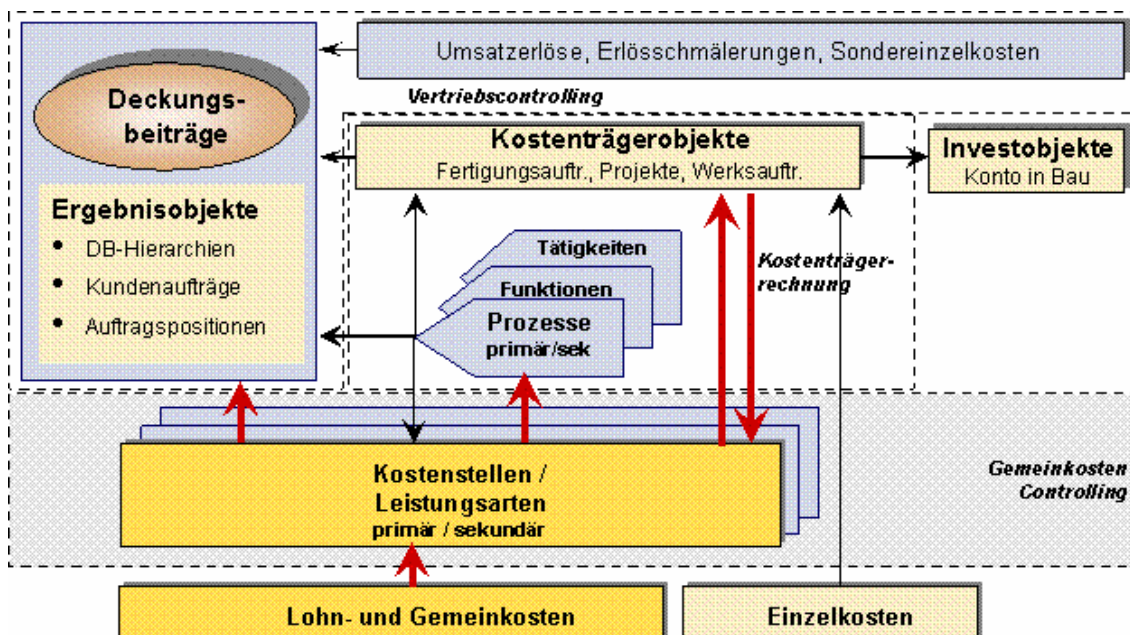


Abb. 1: Die Integration der Kostenstellenrechnung im System der flexiblen Kostenrechnung

Die **Plankosten** werden im Rahmen des jährlichen Planungsprozesses analytisch ermittelt. Ziel einer **analytischen Kostenplanung** ist es festzustellen, wie viele Güter und Leistungen von den einzelnen Kostenstellen bei wirtschaftlicher Handlungsweise verbraucht werden. Die einzelnen **Planwerte** werden dabei für eine bestimmte, im Einzelnen festgelegte Plan-Beschäftigung ermittelt. Die Maßeinheit für diese Beschäftigung ist die gewählte Bezugsgröße.

Die **Kostenplanung** erfolgt differenziert nach Kostenarten und getrennt in fixe und proportionale Bestandteile. Die **Sollkosten** werden auf Basis der Plankosten und der monatlich erfassten Ist-Leistung nach folgendem Verfahren ermittelt:

$$\begin{array}{r}
 \text{Proportionale Plan-Kosten} \\
 \div \quad \text{Plan-Beschäftigung} \\
 \times \quad \text{Ist-Beschäftigung} \\
 + \quad \text{Fixkosten} \\
 \hline
 = \quad \text{Soll-Kosten}
 \end{array}$$

Abweichungen zwischen Ist- und Soll-Kosten werden nach Verbrauchsabweichungen und Beschäftigungsabweichungen unterschieden. Zusätzlich erfolgt ein Ausweis von Preisabweichungen, Tarifabweichungen sowie Abweichungen, die von "fremden" Stellen zu verantworten sind.

Voraussetzungen für einen Soll-Ist-Kostenvergleich

Um einen aussagefähigen Soll-Ist-Kostenvergleich vornehmen zu können, bedarf es einer Reihe von Voraussetzungen:

Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung dient dazu, den mengenmäßigen Verbrauch von Produktionsfaktoren zu erfassen, zu bewerten und zu steuern. Dabei gibt sie Regeln vor, wie die einzelnen Kostenarten-Beträge in der Kostenrechnung auf Kostenstellen, Aufträge oder Kostenträger weiter verrechnet werden. Für die Festlegung der Kostenarten gelten unter anderem folgende Grundsätze:

- Die Differenzierung muss unter dem Gesichtspunkt des Kostenvolumens der zu bildenden Kostenarten sinnvoll sein.

- Die Kostenarten müssen aussagefähig und voneinander eindeutig unterscheidbar sein.
- Die Kostenarten müssen den Anforderungen der Kostenkontrolle genügen.
- Die Systematik zur Weiterrechnung muss berücksichtigt werden (primär/sekundär).

Kostenstellenplan

Kostenstellen sind die Orte, an denen Kosten entstehen und Leistungen erbracht werden. Sie sind die kleinste kontierbare Einheit. Die Einteilung eines Unternehmens in Kostenstellen ist Grundlage für die Genauigkeit sämtlicher betriebswirtschaftlicher Aussagen, die im Rahmen der monatlichen Abrechnung erfolgen. Dem Kostenstellenplan kommt daher eine überragende Bedeutung zu.

Bei der Einteilung ist zu beachten, dass

- klar nach Verantwortungen getrennt wird;
- nur Maschinen und Anlagen mit annähernd gleicher Kostenstruktur und gleichem Kostensatz zusammengefasst werden dürfen;
- die Kostenstellenstruktur eine nach dem Verursacherprinzip ausgerichtete Kostenzuordnung erlauben muss; und dass
- es möglich ist, die Ist-Leistungen eindeutig einer Kostenstelle zuzuordnen.

Bezugsgrößenarten (Leistungsarten)

Die Bezugsgröße ist der Leistungsmaßstab der Kostenstelle. Sie liefert in Form der Planbezugsgrößenmenge zum einen die Basis, auf der die Plankosten ermittelt und in proportionale und fixe Anteile gespalten werden. Andererseits ist sie in der Gegenüberstellung mit der Istbezugsgrößenmenge aber auch der Maßstab, nach dem die Soll-Kosten und deren Abweichungen zu den Ist-Kosten ermittelt werden. Die proportionalen Kosten verhalten sich zur Bezugsgrößenmenge linear. In den meisten Fällen ist es erforderlich, für eine Kostenstelle mehrere Bezugsgrößen zu wählen. Dies gilt insbesondere, wenn eine einzelne Bezugsgröße für die Sollkostenermittlung und die Leistungsverrechnung nicht ausreicht.

Beispiele für oft verwendete Bezugsgrößenarten sind Fertigungs-, Wartungs-, und Entwicklungsstunden, Kilometer, Tonnen, Mitarbeiter, CPU-Einheiten, Anzahl Neukunden.

Analytische Kostenplanung

Elementare Grundlage aller Controlling-Aktivitäten (Gemeinkosten-, Produktkosten-, Ergebnis-Controlling) ist eine detaillierte Kostenplanung mit der Untergliederung in **proportionale und fixe Anteile**.

Sowohl die Kostenplanung als auch die Differenzierung in proportionale und fixe Kostenelemente können nur **analytisch** durchgeführt werden. Eine Planung auf Basis der Ist-Kosten der Vergangenheit ist auch bei Verfeinerungen mit Hilfe rechnerischer Methoden nicht sinnvoll. Zum einen ist nicht auszuschliessen, dass diese Kosten Unwirtschaftlichkeiten enthalten. Zudem könnten sich in der Zwischenzeit auch Änderungen in der Struktur der Kostenstelle ergeben haben.

Nach Festlegung der Bezugsgrößenarten werden über die Kostenplanung die **Planbezugsgrößenmengen** ermittelt. Als Bezugsgrößenart wird jeweils diejenige Maßeinheit verwendet, zu der sich die wesentlichen Kosten direkt proportional verhalten. In einem weiteren Schritt lassen sich dann je Kostenart die proportionalen Kosten planen. Die fixen Kosten werden ebenfalls für jede einzelne Kostenart ermittelt und in einer Summe als Kosten der Periode dargestellt.

Die analytische Kostenplanung erfüllt zusammengefasst folgende Anforderungen:

- Aufteilung der geplanten Kosten in proportionale und fixe Bestandteile
- Ermittlung von proportionalen und fixen Plankostensätzen je Kostenstelle und Bezugsgröße
- Einführung eines Soll-Ist-Kostenvergleichs in der monatlichen Abrechnung als Voraussetzung für gezielte Kostenanalysen
- Aufzeigen von Rationalisierungspotenzialen

Soll-Ist-Kostenvergleich

Eine wirksame Kostenkontrolle kann nur über einen Soll-Ist-Kostenvergleich erfolgen. Da die Ist-Kosten vergangener Perioden aus mehreren Gründen - etwa wegen möglicher Unwirtschaftlichkeiten oder struktureller Änderungen in der Kostenstelle - als Vergleichsgröße nicht geeignet sind, werden

stattdessen die geplanten Kosten als aussagefähiger Maßstab herangezogen. Auf Basis der Plankosten und der monatlich erfassten Leistung lassen sich dann die **Sollkosten** für die erreichte Ist-Beschäftigung ermitteln.

Die Differenz aus Ist-Kosten und Soll-Kosten stellt die **Verbrauchsabweichung** dar. Die Differenz zwischen Soll-Kosten und den auf Basis der Ist-Beschäftigung verrechneten Plankosten ist die **Beschäftigungsabweichung**. Sie gibt Auskunft über die Unter-/Überdeckung der geplanten Fixkosten.

Berechnung der Abweichungen

■ Gesamtabweichung:

$$\begin{array}{r} \text{Verrechnete Plankosten} \\ \text{auf Basis Ist-Beschäftigung} \\ - \text{Istkosten} \\ \hline = \text{Gesamtabweichung} \end{array}$$

■ Verbrauchsabweichung:

$$\begin{array}{r} \text{Istkosten} \\ - \text{Sollkosten} \\ \hline = \text{Verbrauchsabweichung} \end{array}$$

■ Beschäftigungsabweichung:

$$\begin{array}{r} \text{Verrechnete Plankosten} \\ \text{auf Basis Ist-Beschäftigung} \\ - \text{Sollkosten} \\ \hline = \text{Beschäftigungsabweichung} \end{array}$$

Die Abbildung 2 auf der nächsten Seite zeigt exemplarisch den Kostenstellenplan der Handwerkerkostenstelle 210 in der Struktur eines Soll-Ist-Kostenvergleichs.

Getriebebau AG AG								
Kostenstellenplanung 2007								
KORE-Kreis	0001			Kst:	210	Betriebshandwerker		
Buk	0001			Verantwortlicher:	Müller			
				Verdichtung:	2341	Instandhaltung		
Monat			Kostenarten			Seit Jahresbeginn		
Prop	Fix	Gesamt	Gr	Kostenarten	Prop	Fix	Gesamt	
35.000	-	35.000	1	Fertigungslohn	420.000	-	420.000	
-	-	-		Zusatzlohn	-	-	-	
648	912	1.560		Hilfslohn	7.776	10.944	18.720	
-	-	-		Sonstige Gemeinkostenlohn	-	-	-	
790	-	790		Zulagen Lohn	9.480	-	9.480	
1.780	-	1.780		Zuschläge	21.360	-	21.360	
28.664	684	29.348		Kalk. Sozialkosten Lohn	343.962	8.208	352.170	
-	4.463	4.463		Gehalt	-	53.556	53.556	
-	3.570	3.570		Belegschaftsaufwand Gehalt	-	42.845	42.845	
-	-	-	2	Treib- und Heizstoffe	-	-	-	
-	-	-		Sonst. Fremdbezug v. Energie	-	-	-	
1.070	-	1.070	3	Werkzeuge	12.840	-	12.840	
525	120	645		Schmier-Kühl-Reinigung. -Mat	6.300	1.440	7.740	
-	-	-		Chemikalien	-	-	-	
930	-	930		Sonst Hilfs- und Betriebsstoffe	11.160	-	11.160	
696	-	696	4	Innerbetriebliche Transportleistung	8.352	-	8.352	
490	130	620		Instandhaltung d. Fremde	5.880	1.560	7.440	
-	-	-		Innerbetr. Leistung Material	-	-	-	
-	-	-		Kalk. Großreparatur	-	-	-	
40	55	95		Sonst. versch. Gemeink.	480	660	1.140	
1.264	5.407	6.671	6	Abschreibung u. Zinsen	15.168	64.884	80.052	
-	2.917	2.917		Raumkosten	-	35.004	35.004	
65	-	65		Energiekosten	780	-	780	
681	-	681		Leitungskosten	8.172	-	8.172	
-	-	-		Transportkosten	-	-	-	
459	201	660		Sonst. kalk.Kosten	5.508	2.412	7.920	
-	-	-		Sonst. innerbetr. Kosten	-	-	-	
-	2.678,00	2.678		Fixkosten sek Stellen	-	32.136	32.136	
73.102	21.137	94.239		Summe Zeile 08-45	877.218	253.649	1.130.867	
-	-	-		Tarifabw. Lohn	-	-	-	
-	-	-		Tarifabw. Gehalt	-	-	-	
-	-	-		Preisdifferenzen	-	-	-	
-	-	-		Abweichung fremder Stellen	-	-	-	
73.102	21.139	94.239		Summe 46-49	879.769	253.649	1.130.867	
66.882	9.629	76.511	1	Personalkosten	802.578	115.553	918.131	
-	-	-	2	Energiekosten	-	-	-	
2.525	120	2.645	3	Hilfs- u. Betriebsstoffe	30.300	1.440	31.740	
1.186	130	1.316	4	Instandhaltung	14.232	1.560	15.792	
40	55	95	5	Versch. Gemeinkosten	-	-	-	
2.469	11.203	13.672	6	Kalk. u. innerbetr. verr.	29.628	134.436	164.064	
73.102	21.137	94.239		Summe Zeile 53-58	876.738	252.989	1.129.727	
Kostensätze und Bezugsgrößen								
Monat				Bezugsgröße				
Plan-BZ	Ist BZ	Besch-Gr (%)	BZ	Bezugsgrößenbenennung	Kumuliert			
1.480		-	HSTD	Betriebshandwerker	17.760			
Monat				Kostensätze				
KOSA Plan Prop.	KOSA Plan Fix	KOSA Plan Gesamt	BZ	Bezugsgrößenbenennung	KOSA Plan Prop.	KOSA Plan Fix	KOSA Plan Gesamt	
49,39	14,28	63,67	HSTD	Betriebshandwerker	49,37	14,24	63,61	

Abb. 2: Kostenstellenplan in der Struktur eines Soll-Ist-Kostenvergleichs

Für weitergehende Informationen wenden Sie sich bitte per eMail an kostenrechnung@plaut.de