

3. Kapitel

Kostenstellenrechnung

I. Aufgaben und Formen der Kostenstellenrechnung

1. Grundlagen der Kostenstellenrechnung

a) Diskussion in der Pizzeria Palazzo

An dieser Stelle sollen alle Mitarbeiter der Pizzeria Palazzo mitsamt ihren Tätigkeitsgebieten vorgestellt werden: Da ist zunächst Paolo, der als Einziger ein Auto besitzt und für alle Mitarbeiter der Pizzeria Palazzo Besorgungen erledigt. Angelo ist der handwerklich Begabteste im Team und somit für die Gebäude-Instandhaltung verantwortlich. Luigi jobbt in der Großmarkthalle und ist für den Einkauf zuständig. Dies betrifft neben dem Materialkauf, also dem Einkauf von frischen Zutaten und Getränken, auch die Materiallagerung. Anna unterstützt als Küchenhilfe Zeus bei der Vorbereitung der Speisen. Zeus ist der eigentliche Star der Pizzeria. Er ist für die Kreation der Speisen verantwortlich. Der Vertrieb liegt im Aufgabenbereich von Zilly. Er umfasst die Versorgung der Gäste an der Theke, die dort auch gern bis früh morgens verweilen und Zillys geduldige Ader zu schätzen wissen. Ophelia ist für die Verwaltung der Pizzeria Palazzo zuständig. Als Klassenbeste hat sie sich schon immer für Papierkram interessiert.

Ophelia beschäftigt sich gerade mit der Kostenrechnung der Pizzeria Palazzo. Die Zahlen aus der Kostenartenrechnung hat sie bereits zusammengestellt:

Tabelle 46: Ergebnis der Kostenartenrechnung

	Kosten aus der Kostenarten- rechnung (in €)
1 Hilfsstoffe	200,00
2 Betriebsstoffe	1 420,00
3 Hilfslöhne	1 020,00
4 Steuern, Beiträge, Versicherungen	330,00
5 Miete, Leasing	906,00
6 Werbekosten	500,00
7 Kalkulatorische Abschreibungen	394,00
8 Kalkulatorische Zinsen	350,00
9 Kalkulatorischer Unternehmerlohn	5 065,00
10 Kalkulatorische Wagnisse	35,00
11 Telekommunikationskosten	30,00
12 Σ der primären Gemeinkosten	10 250,00

Nun möchte sie eine Kostenstellenrechnung einführen. Aus ihrem BWL-Grundstudium erinnert sie sich nämlich noch sehr gut daran, dass ein Betrieb wie die Pizzeria Palazzo nicht um eine Kostenstellenrechnung herumkommt. Paolo ist da allerdings völlig anderer Meinung. Er hat schon wieder vergessen, was sich genau hinter dem Begriff „Kostenstellenrechnung“ verbirgt, vermutet aber, dass die Implementierung einer Kostenstellenrechnung nicht nur mit einem großen Aufwand verbunden ist, sondern auch zu keinem Nutzen führt. Ophelia überlegt daher, wie sie Paolo von der Einführung einer Kostenstellenrechnung überzeugen kann. Dazu erklärt sie ihm nicht nur die zentralen Aufgaben der Kostenstellenrechnung, sondern auch deren Einordnung innerhalb der Kostenrechnung.

b) Aufgaben der Kostenstellenrechnung

a) Hilfsfunktion für die Kostenträgerrechnung

Eine zentrale Aufgabe der Kostenstellenrechnung besteht in einer möglichst verursachungsgerechten Verteilung der Kostenträgergemeinkosten auf die Orte ihrer Entstehung und damit letztendlich in einer *Erhöhung der Genauigkeit der Kostenträgerrechnung*, d. h. der Kalkulationssätze.

Zu den Kostenträgergemeinkosten gehören bspw. die Stromkosten der Pizzeria Palazzo. Nehmen wir an, die Pizzeria würde ausschließlich Pizzen und Salate herstellen und als variable Gemeinkosten die Stromkosten ausweisen. Ohne eine Kostenstellenrechnung müssten die Freunde überlegen, wie sie die Stromkosten auf die beiden Kostenträger „Pizza“ und „Salat“ zu verteilen hätten. Vielleicht schlugen sie aus Vereinfachung vor, jedem Kostenträger die Hälfte der Gemeinkosten anzulasten. Diese Zurechnung wäre dann sehr ungenau. Wüssten unsere Freunde aber, dass ein wesentlicher Teil der Stromkosten (bspw. 80%) durch den Pizzaofen verursacht wird, der nur von dem Kostenträger „Pizza“ in Anspruch genommen wird und nur die verbleibenden Stromkosten durch beide Kostenträger in etwa zu gleichen Teilen hervorgerufen werden, so wäre es nahe liegend, die durch den Pizzaofen verursachten Kosten (einschließlich seiner Stromkosten) getrennt zu erfassen und anschließend verursachungsgerecht(er) den Kostenträgern anzulasten. Die Bildung solch separater Teilbereiche im Unternehmen (wie „Küche“ und „Ofen“) führt dann zu Kostenstellen.

Eine Kostenstellenrechnung zum Zwecke einer *möglichst verursachungsgerechten Verrechnung der Kostenträgergemeinkosten* ist für Kalkulationszwecke mithin dann sinnvoll, wenn bestimmte (näher zu definierende) Kostenstellen von den einzelnen Kostenträgern unterschiedlich stark in Anspruch genommen und damit die gleichen Kostenarten von den einzelnen Kostenträgern in unterschiedlicher Intensität verursacht werden.

bb) Kontrollfunktion der Kostenstellenrechnung

Eine weitere Funktion der Kostenstellenrechnung besteht in der Kostenkontrolle. Kostenkontrolle meint die *Beobachtung der Kostenentwicklung über mehrere Perioden hinweg* und letztendlich die Möglichkeit, die entsprechenden Mitarbeiter zur Verantwortung zu ziehen.

Selbst wenn die Pizzeria Palazzo nur einen Kostenträger (z. B. die Pizzasorte „Pizza Hawaii“) herstellen sollte, kann es sinnvoll sein, eine Kostenstellenrechnung zu implementieren. Nehmen wir an, dass in der betrachteten Abrechnungsperiode 1 000 Pizzen hergestellt wurden und Telefonkosten in Höhe von 100 Euro angefallen sind. Dann entfallen auf eine Pizza Telefonkosten in Höhe von 0,10 Euro. Eine Kostenstellenrechnung wäre dann für Kalkulationszwecke unnötig, denn sie würde zu keinem anderen Ergebnis führen. Für Kontrollzwecke erweist sich die Implementierung einer Kostenstellenrechnung jedoch als sinnvoll. So wissen wir aus der Aufgabenstellung, dass bspw. Paolo für den Kfz-Bereich zuständig ist und Ophelia die Verwaltung übernommen hat. Unter diesen Umständen kann es durchaus zweckmäßig sein, die Telefonkosten auf die einzelnen Aufgabenbereiche zu verteilen. Zum einen erfahren die Freunde dann, wie viele Kosten z. B. die Verwaltung verursacht, und zum anderen können sie dann überprüfen, ob Ophelia wirtschaftlich arbeitet. Gleichzeitig kann das Team das Telefonverhalten von Paolo in der Kfz-Abteilung stärker kontrollieren. Durch eine derartige Kostenkontrolle werden die einzelnen Mitarbeiter kostenbewusster agieren, insb. dann, wenn sie über die von ihnen verursachten Kosten informiert werden. Zudem ist es möglich, die einzelnen Mitarbeiter für ein kostenbewusstes Verhalten zu belohnen.

Die Kontrollfunktion der Kostenstellenrechnung ist somit unabhängig davon, ob ein Ein- oder Mehrproduktunternehmen vorliegt.

cc) Informationsfunktion für die Unternehmensplanung

Durch ihre Informationsfunktion kann die Kostenstellenrechnung unter bestimmten Bedingungen Entscheidungsgrundlagen für sog. *Make-or-buy-Entscheidungen* liefern. So kann es für das Team sinnvoll sein, eine Kostenstellenrechnung zu implementieren, um sämtliche Kosten, die z. B. das Kfz verursacht, separat festzuhalten. Die Freunde können dann beurteilen, ob es kostengünstiger wäre, das Kfz zu verkaufen und die erforderlichen Fahrleistungen durch einen Fremdanbieter (bspw. durch ein Taxiunternehmen oder einen Kurierdienst) zu beziehen.

Auch für diese Funktion spielt es keine Rolle, ob ein Ein- oder Mehrproduktunternehmen vorliegt.

c) Einordnung der Kostenstellenrechnung innerhalb der Kostenrechnung

Die Kostenstellenrechnung ist das *Bindeglied zwischen der Kostenartenrechnung und der Kostenträgerrechnung*. Die drei Teilbereiche stellen zusammen die Bau-

3. Kapitel: Kostenstellenrechnung

steine einer funktionsfähigen Kostenrechnung dar, wie anhand der folgenden Abbildung deutlich wird.



Abbildung 16: Einordnung der Kostenstellenrechnung

Die Daten aus der Material-, Lohn-, Gehalts- und Anlagenrechnung werden mit jenen der Finanzbuchhaltung abgestimmt, bevor sie in die Kostenartenrechnung einfließen. Während die Kostenartenrechnung sich damit beschäftigt, welche Kosten insgesamt in einer Periode angefallen sind, zeigt die Kostenstellenrechnung auf, wo die Kosten entstanden sind. Unter einer *Kostenstelle* wird der Ort der Kostenentstehung verstanden und damit der Ort der Kostenzurechnung. Die Kostenträgerrechnung beschäftigt sich schließlich mit der Frage, wofür die Kosten angefallen sind.

Erfüllt die Kostenstellenrechnung primär oder ausschließlich die Funktion, die *Zurechnung der Kostenarten auf die einzelnen Kostenträger* zu erleichtern, so fließen (konsequenterweise) nur die Kostenträgergemeinkosten in die Kostenstellenrechnung ein, während die Kostenträgereinzelkosten direkt den Kostenträgern zugerechnet werden.

Für Ophelia bedeutet dies, dass sie bspw. die Ananasscheiben für die einzelnen Pizzen als Kostenträgereinzelkosten direkt dem Kostenträger „Pizza Hawaii“ zurechnen kann und die Mietkosten der Pizzeria Palazzo hingegen in die Kostenstellenrechnung einfließen lassen muss.

Dient dagegen die Kostenstellenrechnung auch der *Wirtschaftlichkeitskontrolle einzelner Unternehmensteilbereiche*, so fließen auch die Kostenträgereinzelkosten in die Kostenstellenrechnung ein, weil sie von dem Kostenstellenleiter zu verantworten sind. Bei dieser Aufgabenstellung wird die Kostenrechnung komplexer; denn dann müssen auch die Kostenträgereinzelkosten in Kostenstelleneinzelkosten und Kostenstellengemeinkosten zerlegt und den Kostenstellen entsprechend direkt oder geschlüsselt zugerechnet werden.

2. Kostenstellengliederung und Arten von Kostenstellen

a) Diskussion in der Pizzeria Palazzo

So weit, so gut. Ophelia ist es gelungen, Paolo von der Einführung einer Kostenstellenrechnung zu überzeugen. Die sieben Freunde sind sich einig, dass sie die Kostenstellenrechnung primär für Kalkulationszwecke nutzen wollen und dass die einzelnen Kostenstellenleiter nur die in ihrem Bereich angefallenen Kostenträgergemeinkosten zu verantworten haben sollen. Dadurch müssen sie in der Kostenstellenrechnung nur noch die Kostenträgergemeinkosten erfassen. Anna denkt aber noch einen Schritt weiter. Sie weiß, dass es verschiedene Möglichkeiten der Kostenstellengliederung gibt. Die Details sind ihr leider entfallen. Zusammen mit Ophelia überlegt sie, welche Gliederungsschemata es für Kostenstellen gibt und welche Möglichkeit der Kostenstellengliederung für die Pizzeria Palazzo am sinnvollsten ist. Dabei macht Ophelia Anna darauf aufmerksam, dass zwischen Haupt-, Neben- und Hilfskostenstellen sowie Vor- und Endkostenstellen unterschieden werden kann.

b) Kriterien der Kostenstellengliederung

Grundsätzlich lassen sich Kostenstellen nach räumlich-geografischen, funktionalen sowie verantwortungsbezogenen Gesichtspunkten gliedern:

Die Kostenstelleneinteilung nach *räumlich-geografischen* Gesichtspunkten erscheint sinnvoll, wenn in einem Raum, einer Filiale oder Betriebsstätte eines Unternehmens gleichartige Tätigkeiten ausgeführt werden und sich die Kostenstellen mit den einzelnen Verantwortungsbereichen decken.

Für die Pizzeria Palazzo ist diese Art der Einteilung wenig empfehlenswert. Zum einen verfügt sie nur über einen Standort. Zum anderen fallen bspw. in der Großküche unterschiedliche Tätigkeiten und Verantwortungsbereiche zusammen: Anna putzt Gemüse, und Zeus bereitet Pizzen zu. Mit einer Einteilung dieser Art wäre eine vernünftige Weiterverrechnung der Kosten nicht sinnvoll möglich.

Bei der *funktionalen* Definition von Kostenstellen werden gleichartige Arbeitsgänge jeweils zu einer Kostenstelle zusammengefasst.

In der Pizzeria Palazzo lassen sich insgesamt sieben Aufgabenbereiche bilden, die sich durch gleiche oder ähnliche Tätigkeiten auszeichnen: Gebäude-Instandhaltung, Fuhrpark, Arbeitsvorbereitung für die Fertigung, Material, Fertigung, Verwaltung und Vertrieb. Somit ergeben sich bei funktionaler Definition sieben Kostenstellen in der Pizzeria Palazzo.

Um dem Ziel der Kostenkontrolle gerecht werden zu können, sollte eine Definition der Kostenstellen nach *verantwortungsbezogenen* Gesichtspunkten vorgenommen

3. Kapitel: Kostenstellenrechnung

werden. Eine Kostenkontrolle kann nämlich nur dann sinnvoll durchgeführt werden, wenn die Kosten einer Kostenstelle dem für die betrachtete Kostenstelle verantwortlichen Kostenstellenleiter zugeordnet werden können.

Bei der Pizzeria Palazzo bietet sich der Vorteil, dass eine Gliederung nach Verantwortungsbereichen zu dem gleichen Ergebnis führt wie eine Gliederung nach funktionalen Gesichtspunkten, da jeder der sieben Teamkollegen einen eigenen Funktionsbereich leitet und somit auch die Verantwortung für diesen eigenständig auszuüben hat.

Es ist möglich, die Kostenstellen noch weiter zu untergliedern und dadurch eine *Kostenstellenhierarchie* aufzubauen. Denn grundsätzlich gilt: Je feiner die Kostenstellenbildung vorgenommen wird, desto genauer erfolgt die Kostenverrechnung, d. h., desto eher wird dem Prinzip einer verursachungsgerechten Verrechnung der Kostenträgereinkosten begegnet und desto besser sind die Analysemöglichkeiten zur Kostenkontrolle. Unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten muss dabei der Zusatznutzen aus der Untergliederung den erhöhten Aufwand und die erhöhten Kosten der Kostenerfassung bzw. -verrechnung rechtfertigen.

Ophelia hat für die Pizzeria Palazzo entschieden, die Kostenstelle „Fertigung“ weiter in die Kostenstellen „Ofen“ und „Küche“ zu unterteilen, da die Nutzungsintensitäten der Kostenträger im Ofen unterschiedlich sind, während sich die anfallenden Kosten in der übrigen Küche gleichmäßig auf die Kostenträger verteilen lassen. So benötigt Anna bspw. für die Zubereitung einer Pizza Hawaii genauso lange wie für die Herstellung einer Pizza Margarita, während die Backzeit der beiden Pizzasorten nicht identisch ist.

c) Arten von Kostenstellen

Eine Gruppierung der Kostenstellen nach dem Ausmaß ihrer Beteiligung an der Fertigung der für den Absatz bestimmten Güter führt zu Haupt-, Neben- und Hilfskostenstellen:

Hauptkostenstellen sind unmittelbar an der Erstellung und Vermarktung der zum Verkauf bestimmten Produkte beteiligt.

Im Fall der Pizzeria Palazzo lassen sich eindeutig die Kostenstelle „Material“ von Luigi, die Kostenstelle „Fertigung“ von Zeus, die Kostenstelle „Vertrieb“ von Zilly sowie die Kostenstelle „Verwaltung“ von Ophelia als Hauptkostenstellen identifizieren.

Nebenkostenstellen wirken unmittelbar an der Aufbereitung und dem Vertrieb absatzfähiger Nebenleistungen mit. Mit Nebenleistung wird dabei die Be- und Verarbeitung derjenigen Produkte bezeichnet, die nicht zum eigentlichen Fertigungsprogramm gehören, wie bspw. Nebenprodukte oder minderwertige Kuppelprodukte.

So könnte auch die Pizzeria Palazzo die im Rahmen der Verwertung von Abfallprodukten auftretenden Kosten einer Nebenkostenstelle zuordnen.²⁹ Aus Vereinfachungsgründen verzichtet die Pizzeria Palazzo jedoch darauf, für ihre Kuppelproduktion eine eigene Nebenkostenstelle im Betriebsabrechnungsbogen einzurichten.

Hilfskostenstellen sind nur mittelbar oder gar nicht an der Erstellung der Absatzgüter beteiligt. Sie erfüllen im Rahmen der Leistungserstellung ausschließlich eine unterstützende Funktion. Die Leistungen der Hilfskostenstellen verbleiben damit innerhalb des Unternehmens. *Allgemeine Hilfskostenstellen* geben Leistungen an Hauptkostenstellen ab, während *spezielle Hilfskostenstellen* Leistungen ausschließlich an korrespondierende Hauptkostenstellen abgeben.

In der Pizzeria Palazzo sind die Kostenstellen „Gebäude-Instandhaltung“ von Angelo und die Kostenstelle „Fuhrpark“ von Paolo als allgemeine Hilfskostenstellen zu qualifizieren. Bei der Kostenstelle „Arbeitsvorbereitung“ von Anna handelt es sich um eine spezielle Hilfskostenstelle für die Fertigung.

Unter abrechnungstechnischen Gesichtspunkten kann zwischen Vor- und Endkostenstellen unterschieden werden:

Kostenstellen, die ihre Leistungen nicht nach außen, sondern nur innerbetrieblich an die Hauptkostenstellen weitergeben, heißen *Vorkostenstellen*. Die Kosten der Vorkostenstellen werden über die Endkostenstellen abgerechnet.

Sowohl im Allgemeinen als auch im Falle der Pizzeria Palazzo entsprechen die Vorkostenstellen den Hilfskostenstellen.

Als *Endkostenstellen* werden dagegen Kostenstellen bezeichnet, die ihre Kosten nicht über weitere Kostenstellen abrechnen, sondern direkt auf den Kostenträger weiterverrechnen. Im Allgemeinen entsprechen die Endkostenstellen den Haupt- und Nebenkostenstellen.

Im Falle der Pizzeria Palazzo fallen die Endkostenstellen mit den Hauptkostenstellen zusammen.

3. Formen der Kostenstellenrechnung

a) Diskussion in der Pizzeria Palazzo

Nachdem nun alle Teammitglieder recht viel über Kostenstellen wissen, ist Luigi an der praktischen Umsetzung der Kostenstellenrechnung interessiert. Er kann sich nicht vorstellen, wie die Kostenstellenrechnung sinnvoll dargestellt werden kann, ohne den Überblick zu verlieren. Da Anna die Einführung einer kontenmäßigen Darstellung vorschlägt und Ophelia zweifelnd

²⁹ Vgl. zur Kuppelproduktion unten, Kap. 4, Abschn. IV.

für eine Einführung des tabellarischen Verfahrens plädiert, überlegen die Freunde zusammen, worin die Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den beiden Formen der Kostenstellenrechnung liegen und welche als angemessen für die Pizzeria Palazzo betrachtet werden kann.

b) Kontenmäßige und tabellarische Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung kann grundsätzlich als kontenmäßige und als tabellarische Kostenverrechnung durchgeführt werden. Beide Formen können manuell oder mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung erfolgen.

Bei der *kontenmäßigen Kostenverrechnung* wird für jede Kostenstelle ein Konto geführt. Die der entsprechenden Kostenstelle zuzurechnenden Kostenarten werden auf der Sollseite des Kontos als Kostenstellenkosten belastet und die erbrachten/abgegebenen Leistungen, wie bspw. die hergestellten Produkte und die innerbetrieblichen Leistungen, werden auf der Habenseite des Kontos gutgeschrieben. Ophelia ist von dieser Darstellungsweise nicht überzeugt. Für eine kontenmäßige Kostenverrechnung spricht zwar, dass sie sich in die Finanzbuchführung integrieren lässt, indem nicht nur für die Kostenarten, sondern auch für die Kostenstellen und die Kostenträger besondere Kontenklassen eingerichtet werden. Allerdings ist dieses Verfahren mit einer steigenden Anzahl an Kostenstellen buchtechnisch zunehmend aufwändig und bei der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung nicht besonders übersichtlich.

Stattdessen sollte die Pizzeria Palazzo eine *tabellarische Kostenverrechnung* unter Verwendung eines *Betriebsabrechnungsbogens* als klassisches Instrument der Kostenstellenrechnung implementieren. Dabei handelt es sich um eine tabellarische Auflistung, die im Wesentlichen in den Zeilen die Kostenarten und in den Spalten die Kostenstellen enthält. In umfangreichen Kostenstellensystemen ist der Betriebsabrechnungsbogen aggregiert, um eine gute Übersichtlichkeit zu gewährleisten. Der Betriebsabrechnungsbogen enthält in der aggregierten Form nur die wesentlichen Kostenarten bzw. Kostenstellen. Die in der Hierarchie weiter unten stehenden Kostenarten bzw. Kostenstellen werden indessen in sog. Kostenstellen-Grundblättern geführt. Es gibt jedoch keine genaue Regel, wie viele Kostenstellen ein Betriebsabrechnungsbogen aufnehmen sollte. Jedes Unternehmen muss entscheiden, wie differenziert der Betriebsabrechnungsbogen aufgebaut sein soll bzw. welche Darstellungsform am zweckmäßigsten ist.

Da die Pizzeria Palazzo lediglich über acht Kostenstellen verfügt, stellt es kein Problem dar, alle Kostenstellen in den Betriebsabrechnungsbogen aufzunehmen.

Betriebsabrechnungsbögen können sowohl auf Istdaten als auch auf Plandaten basieren. Man unterscheidet zusätzlich danach, ob mit einem *Teilkosten-* oder einem *Vollkostensystem* gearbeitet wird.

Die für die Pizzeria Palazzo zunächst am einfachsten zu realisierende Form stellt ein Betriebsabrechnungsbogen auf Ist-Vollkosten-Basis dar.

4. Betriebsabrechnungsbogen

a) Diskussion in der Pizzeria Palazzo

Auch wenn die bisher stattgefundene Diskussionsrunde zu den Grundlagen der Kostenstellenrechnung das Wissen aller Teammitglieder auf einen einheitlichen Stand bringen konnte und als Form der Kostenstellenrechnung einstimmig der Betriebsabrechnungsbogen gewählt wurde, ist einigen noch nicht ganz klar, was es mit dem Betriebsabrechnungsbogen auf sich hat. Das Team fordert daher von Ophelia noch mehr Informationen darüber, wie ein Betriebsabrechnungsbogen aufgebaut ist bzw. welche Funktionen und Rechenschritte er beinhaltet.

b) Anforderungen an den Betriebsabrechnungsbogen

Bevor Ophelia näher auf die Anforderungen an einen Betriebsabrechnungsbogen eingeht, hält sie ihren Teamkollegen nochmals die *zentralen Aufgaben der Kostenstellenrechnung* vor Augen, denn einer Erfüllung dieser Aufgaben hat der Betriebsabrechnungsbogen als Instrument der Operationalisierung der Kostenstellenrechnung gerecht zu werden:

- Verteilung der Kostenträgergemeinkosten auf die Orte ihrer Entstehung und Ermittlung der Kalkulationssätze,
- Durchführung der Kostenkontrolle und
- Unterstützung bei sog. Make-or-buy-Entscheidungen.

Der Aufgabe der Verteilung der Kostenträgergemeinkosten auf die Orte ihrer Entstehung wird im Rahmen des Betriebsabrechnungsbogens anhand der Primärkostenrechnung, der Sekundärkostenrechnung und der sich daran anschließenden Ermittlung von Kalkulationssätzen Rechnung getragen. Danach kann der Kostenkontrolle als weiterer Aufgabe der Kostenstellenrechnung Folge geleistet werden. Einer Unterstützung bei sog. Make-or-buy-Entscheidungen kann (eingeschränkt) über die Durchführung einer Sekundärkostenrechnung nachgegangen werden.

c) Rechenschritte im Rahmen des Betriebsabrechnungsbogens

aa) Erster Schritt: Primärkostenrechnung

Bei der Primärkostenrechnung sind die primären Kostenträgergemeinkosten sortiert nach Kostenarten auf die Kostenstellen zu verteilen, in denen sie entstanden sind. Bei der Pizzeria Palazzo treten die in Tabelle 47 (auf S. 148) aufgezeigten Kostenträgergemeinkosten auf, die auf die einzelnen Kostenstellen umzulegen sind.

Tabelle 47: Primärkostenrechnung im Betriebsabrechnungsbogen

	Kosten aus der Kostenartenrechnung (in €)	Vorkostenstellen				Endkostenstellen			
		Allgemeine Hilfskostenstellen		Hilfskostenstelle Fertigung	Material (Luigi)	Fertigung (Zeus)		Verwaltung (Ophelia)	Vertrieb (Zilly)
		Gebäude- Instandhaltung (Angelo)	Fuhrpark (Paolo)	Arbeitsvor- bereitung (Anna)		Ofen	Küche		
1 Hilfsstoffe	200,00								
2 Betriebsstoffe	1 420,00								
3 Hilfslöhne	1 020,00								
4 Steuern, Beiträge, Versicherungen	330,00								
5 Miete, Leasing	906,00								
6 Werbekosten	500,00								
7 Kalkulatorische Abschreibungen	394,00								
8 Kalkulatorische Zinsen	350,00								
9 Kalkulatorischer Unternehmerlohn	5 065,00								
10 Kalkulatorische Wagnisse	35,00								
11 Telekommunikationskosten	30,00								
12 Σ der primären Gemeinkosten	10 250,00								

Dabei hat zur Verteilung der primären Kostenträgereinkosten eine Unterscheidung zwischen Kostenstelleneinzelkosten und Kostenstellengemeinkosten stattzufinden. Während die Kostenstelleneinzelkosten direkt den Kostenstellen zugeordnet werden, lassen sich die Kostenstellengemeinkosten nur indirekt auf die Kostenstellen verrechnen.

(1) Direkte Verteilung der Kostenstelleneinzelkosten

Bei den Kostenstelleneinzelkosten ist sofort klar, welcher Kostenstelle sie zuzuordnen sind, daher der Ausdruck „direkte Verteilung“. Allerdings wird zwischen direkter Entstehung in einer Kostenstelle und direkter Zurechnung der Kosten auf eine Kostenstelle unterschieden:

Bei der *direkten Entstehung in einer Kostenstelle* handelt es sich um Kosten, die ausschließlich in einer einzigen Kostenstelle anfallen.

Dies trifft bei der Pizzeria Palazzo z. B. auf die Werbekosten (Zeile 6) zu, die ohne weitere Aufzeichnungen der Hauptkostenstelle „Vertrieb“ direkt angelastet werden können. Gleiches gilt für die Kfz-Steuern (Zeile 4), die nur in der Hilfskostenstelle „Fuhrpark“ anfallen. Diese einfache Art der Verteilung stellt eher die Ausnahme dar.

Eine *direkte Zurechnung der Kosten auf einzelne Kostenstellen* liegt dann vor, wenn die Kosten zwar in mehreren Kostenstellen entstehen, sich aber den Kostenstellen direkt und eindeutig nach ihrer Verursachung zuordnen lassen.

Ein Beispiel hierfür bilden die *Hilfsstoffe* (Zeile 1), bei denen es sich im Falle der Pizzeria Palazzo um Gewürze und Öle handelt. Sie werden anhand von Materialentnahmescheinen direkt den Kostenstellen „Material“ und „Vertrieb“ zugeteilt, da die Hilfsstoffe für die Zubereitung der Speisen benötigt werden und einige Kunden auch gerne ein wenig nachwürzen.

Bei den *Betriebsstoffen* (Zeile 2) handelt es sich z. B. um Büromaterialien, die nicht nur für Ophelia in der Verwaltung, sondern auch für Zilly im Vertrieb gekauft werden, sowie um Reinigungsmittel für die Küche und die Theke. Auch sie lassen sich in der Pizzeria Palazzo aufgrund von Materialentnahmescheinen direkt den Kostenstellen zuordnen.

Die *Hilfslöhne* (Zeile 3) einer Reinigungskraft, die das Büro der Verwaltung, die Küche, den Ofen, das Materiallager und das Auto reinigt und die eines Aushilfskellners, der neben dem Kellnern auch in der Küche das Gemüse schneidet, werden anhand von Lohnscheinen den empfangenden Kostenstellen direkt zugeteilt. Dies wird gewährleistet durch eine genaue Erfassung des Beschäftigungsorts (die Kostenstelle) und der Beschäftigungsdauer in der einzelnen Kostenstelle.

Eine direkte Zurechnung ist im Falle der Pizzeria Palazzo auch bei den *Versicherungsbeiträgen* (Zeile 4) möglich, da die Versicherungspolice für einzelne, nur

3. Kapitel: Kostenstellenrechnung

von einer Kostenstelle genutzte Objekte (wie bspw. für den Pkw oder den Pizzaofen) abgeschlossen wurden.

Analog sind auch die *Leasingkosten* (Zeile 5) direkt zurechenbar, da für die geleasten Objekte einzelne Leasingverträge abgeschlossen wurden und diese jeweils nur von einer Kostenstelle genutzt werden.

Auch die *kalkulatorischen Abschreibungen* (Zeile 7) können in unserem Beispiel aufgrund der Abschreibungen in der Anlagenkartei direkt auf die einzelnen Stellen verteilt werden.

Kalkulatorische Zinsen (Zeile 8) sind vom Grundsatz her Kostenstelleneinzelkosten, die den einzelnen Kostenstellen direkt zugerechnet werden können. Sie entfallen auf betriebsnotwendiges Kapital, das in dem Unternehmen gebunden ist und anhand der Anlagenkartei einer bestimmten Kostenstelle zugerechnet werden kann.

Im Falle der Pizzeria Palazzo werden für den Materialschwund *kalkulatorische Wagnisse* (Zeile 10) anhand von Erfahrungswerten berücksichtigt. Insoweit handelt es sich auch hier um Kostenstelleneinzelkosten.

(2) Indirekte Verteilung der Kostenstellengemeinkosten

Kostenstellengemeinkosten entstehen weder unmittelbar und ausschließlich in einer einzigen Kostenstelle, noch können sie einer oder mehreren Kostenstellen verursachungsgerecht zugerechnet werden. Sie müssen deshalb mittels eines willkürlichen Schlüssels auf die einzelnen Kostenstellen verteilt werden. Es wird hierbei zwischen echten und unechten Kostenstellengemeinkosten unterschieden:

Echte Kostenstellengemeinkosten sind Kosten, die selbst bei äußerst verfeinerter Erfassungstechnik in mehr als einer Kostenstelle anfallen. Allgemeine Beispiele für echte Kostenstellengemeinkosten sind Geschäftsführergehälter, Steuerberatungskosten, Ertragsteuern etc.

Auch in der Pizzeria Palazzo sind die kalkulatorischen Unternehmerlöhne (Zeile 9) als echte Kostenstellengemeinkosten zu klassifizieren. Zwar leitet jeder der sieben Freunde eine einzelne Kostenstelle, jeder von ihnen trägt aber auch für das gesamte Unternehmen Verantwortung.

Soweit ein Teil des betriebsnotwendigen Vermögens von mehreren Kostenstellen zugleich genutzt wird, handelt es sich bei den auf dieses Vermögen entfallenden kalkulatorischen Zinsen (Zeile 8) auch um Kostenstellengemeinkosten. Als Beispiel hierfür ist der Computer der Pizzeria Palazzo zu nennen, der von Luigi für die Materialverwaltung (Kostenstelle „Material“) und von Zilly für die Erstellung der Kassenabrechnung (Kostenstelle „Vertrieb“) genutzt wird.

Zuletzt stellen die Telekommunikationskosten (Zeile 11) Kostenstellengemeinkosten dar, da sich die Grundgebühr nicht verursachungsgerecht auf die einzelnen Kostenstellen „Verwaltung“ und „Vertrieb“ verteilen lässt und Ophelia es versäumt hat, einen Einzelbindungsnachweis von dem Telefonanbieter einzufordern.

Unechte Kostenstellengemeinkosten sind Kosten, die sich bei sehr feiner Messtechnik zwar den einzelnen Kostenstellen direkt zurechnen ließen, bei denen aber aufgrund von Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten auf eine exakte Zurechnung verzichtet wird. Ein Beispiel hierfür ist der Bezug von Fremdenergie, der durch die einzelnen Kostenstellen, sei es durch die Küche oder den Vertrieb, verursacht wird, ohne dass Aufzeichnungen darüber geführt werden. Die Schlüsselung könnte durch die Installation eines Stromzählers in jeder Kostenstelle umgangen werden. Durch diese Maßnahme würden die unechten Kostenstellengemeinkosten zu Kostenstelleneinzelkosten.

Tabelle 48 liefert für die Pizzeria Palazzo eine Übersicht über die Methoden der Verteilung der Kostenträgereinkosten auf die Kostenstellen, die Verteilungsgrundlage und die Verteilungsschlüssel.

Tabelle 48: Verteilungsmethoden, Verteilungsgrundlagen und Verteilungsschlüssel

Kostenart	Verteilungsmethode	Verteilungsgrundlage	Verteilungsschlüssel
Hilfsstoffe	direkt	laut Materialentnahmeschein	-----
Betriebsstoffe (Büromaterial, Reinigungsmittel etc.)	direkt	laut Materialentnahmeschein	-----
Betriebsstoffe (Fremdenergie)	indirekt	installierte Kilowatt	€ je installierte Kilowatt
Hilfslöhne	direkt	laut Lohnschein	-----
Steuern, Beiträge, Versicherungen	direkt	laut Belege	-----
Miete	indirekt	Nutzfläche	€ je qm
Leasing	direkt	laut Belege	-----
Werbekosten	direkt	entstehen nur in der Vertriebskostenstelle	-----
Kalkulatorische Abschreibungen	direkt	Abschreibungen laut Anlagenkartei	-----
Kalkulatorische Zinsen	direkt (ggf. indirekt)	laut Anlagenkartei	-----
Kalkulatorischer Unternehmerlohn	indirekt	Anzahl der Beschäftigten	€ je Beschäftigten
Kalkulatorische Wagnisse	direkt	laut Soll-Ist-Vergleich	-----
Telekommunikationskosten	indirekt	Anzahl der Endgeräte	€ je Endgerät

Die Schlüsselung der Kostenstellengemeinkosten kann auf der Basis von Mengen- oder auf der Grundlage von Wertschlüsseln erfolgen.

3. Kapitel: Kostenstellenrechnung

Mengenschlüssel sind Zahlgrößen (z. B. Anzahl der Telefongespräche pro Kostenstelle), Gewichtsgrößen (z. B. Zuordnung der Portokosten eines Pakets nach dem Gewicht der darin enthaltenen, auf verschiedene Kostenstellen entfallenden Teile), geometrische Größen (z. B. Verteilung der Miete nach Quadratmeteranzahl der einzelnen Kostenstelle) oder technische Maßgrößen (z. B. Wattleistungen der in einer Kostenstelle angeschlossenen Elektrogeräte).

Wertschlüssel sind Bestandsgrößen (z. B. Verteilung der Kosten für die Weihnachtsfeier nach der Anzahl der Mitarbeiter pro Kostenstelle), Umsatzgrößen (z. B. Höhe des Verrechnungssatzes der innerbetrieblichen Leistungen) oder Kostengrößen (z. B. Lohneinzelkosten der beschäftigten Mitarbeiter pro Kostenstelle).

Ophelia hat für den vergangenen Monat für die Pizzeria Palazzo die Primärkostenrechnung durchgeführt. Nach der direkten und indirekten Verteilung der Kostenträgergemeinkosten hat der Betriebsabrechnungsbogen der Pizzeria Palazzo das in Tabelle 49 aufgezeigte Aussehen.

Am Ende der Primärkostenrechnung kann eine Plausibilitätskontrolle durchgeführt werden. So hat die Summe der auf die Kostenstellen verteilten Kosten betragsmäßig der Kostensumme aus der Kostenartenrechnung zu entsprechen.

bb) Weitere Rechenschritte

Nachdem jeder Kostenstelle die durch sie verursachten Kosten zugewiesen wurden, sind im Rahmen der *Sekundärkostenrechnung* (auch: *innerbetriebliche Leistungsverrechnung*) die primären Gemeinkosten der einzelnen Vorkostenstellen auf die leistungsempfangenden Hauptkostenstellen umzuverteilen.³⁰

Nach Umlage der primären Gemeinkosten der Vorkostenstellen auf die einzelnen Hauptkostenstellen befinden sich die gesamten Kostenträgergemeinkosten auf den Hauptkostenstellen. Daher können nun im Rahmen der Kostenträgerrechnung die Kosten der Hauptkostenstellen durch geeignete Kalkulationssätze auf die Kostenträger umgelegt und zur Preiskalkulation genutzt werden.³¹ Zusätzlich können die Kalkulationssätze der Hauptkostenstellen aber auch – genauso wie die Verrechnungssätze der Vorkostenstellen – direkt der Kostenkontrolle (im Sinne der Durchführung von Abweichungsanalysen über Soll-Ist-Vergleiche) dienen.

Zusammenfassend werden die einzelnen Funktionsbereiche des Betriebsabrechnungsbogens in Tabelle 50 (auf S. 154) aufgezeigt.

30 Vgl. unten, Kap. 3, Abschn. II.

31 Vgl. unten, Kap. 4, Abschn. VI.

I. Aufgaben und Formen der Kostenstellenrechnung

Tabelle 49: Ergebnis der Primärkostenrechnung

	Kosten aus der Kostenartenrechnung (in €)	Vorkostenstellen				Endkostenstellen				
		Allgemeine Hilfskostenstellen		Hilfskostenstelle Fertigung	Material (Luigi)	Fertigung (Zeus)		Verwaltung (Ophelia)	Vertrieb (Zilly)	
		Gebäude- Instandhaltung (Angelo)	Fuhrpark (Paolo)	Arbeitsvor- bereitung (Anna)		Ofen	Küche			
1 Hilfsstoffe	200,00				120,00					80,00
2 Betriebsstoffe	1 420,00	90,00	120,00	60,00	100,00	490,00	300,00	60,00	200,00	200,00
3 Hilfslöhne	1 020,00		50,00	70,00	50,00	150,00	200,00	50,00	200,00	450,00
4 Steuern, Beiträge, Versicherungen	330,00	100,00	60,00		20,00	10,00	90,00	10,00	10,00	40,00
5 Miete, Leasing	906,00		56,00		100,00	50,00	200,00	150,00		350,00
6 Werbekosten	500,00									500,00
7 Kalkulatorische Abschreibungen	394,00		104,00	30,00	10,00	80,00	80,00	50,00	70,00	70,00
8 Kalkulatorische Zinsen	350,00	30,00	50,00	30,00	50,00	25,00	25,00	70,00		70,00
9 Kalkulatorischer Unternehmerlohn	5 065,00	730,00	730,00	730,00	665,00	375,00	375,00	730,00		730,00
10 Kalkulatorische Wagnisse	35,00				35,00					
11 Telekommunikationskosten	30,00									10,00
12 Σ der primären Gemeinkosten	10 250,00	950,00	1 170,00	890,00	1 150,00	1 180,00	1 270,00	1 140,00	2 500,00	

Tabelle 50: Der Betriebsabrechnungsbogen mit seinen einzelnen Funktionen und Rechenschritten

	Kosten aus der Kostenartenrechnung (in €)	Vorkostenstellen				Endkostenstellen			
		Allgemeine Hilfskostenstellen		Hilfskostenstelle Fertigung	Material (Luigi)	Fertigung (Zeus)		Verwaltung (Ophelia)	Vertrieb (Zilly)
		Gebäudeinstandhaltung (Angelo)	Fuhrpark (Paolo)	Arbeitsvorbereitung (Anna)		Ofen	Küche		
1 Hilfsstoffe									
2 Betriebsstoffe									
3 Hilfsöhne									
4 Steuern, Beiträge, Versicherungen									
5 Miete, Leasing									
6 Werbekosten									
7 Kalkulatorische Abschreibungen									
8 Kalkulatorische Zinsen									
9 Kalkulatorischer Unternehmerlohn									
10 Kalkulatorische Wagnisse									
11 Telekommunikationskosten									
12 Σ der primären Gemeinkosten									
13 Sekundäre Gemeinkosten (Umlage)									
14 Sekundäre Gemeinkosten (Umlage)									
15 Sekundäre Gemeinkosten (Umlage)									
16 Σ der sekundären Gemeinkosten									
17 Σ der gesamten Gemeinkosten									
Aufteilung der Kostenträgergemeinkosten auf die einzelnen Kostenstellen (Primärkostenrechnung)									
Innerbetriebliche Leistungsverrechnung (Sekundärkostenrechnung)									
Belastung der Vorkostenstellen untereinander									
Umlage der Kosten der Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen									
18	Bezugsbasis (gegeben)								
19	Ist-Kalkulationsätze (17/18)								
20	Normal-Kalkulationsätze (gegeben)								
21	Normal-Gemeinkosten (18*20)								
22	Über-/Unterdeckung (17-21)								
Ermittlung der Kalkulationsätze und Kostenkontrolle									