

Auszug aus:

Haberstock, Lothar:

Kostenrechnung I: Einführung – mit Fragen,  
Aufgaben, Fallstudien und Lösungen,

14., neu bearbeitete und erweiterte Aufl.,

Berlin: Erich Schmidt, 2020,

S. 61-70.

Gliederungsempfehlung für die Konten der Finanz- und Betriebsbuchhaltung industrieller Betriebe, die sich weitgehend durchgesetzt hat. Es handelt sich hierbei um ein **Rahmenschema**, dessen Anwendung nicht zwingend vorgeschrieben ist, und das nach betriebsindividuellen Gesichtspunkten unterschiedlich gegliedert oder differenziert werden kann.<sup>107</sup>

Bei der Klasse 4 des GKR, den Kostenarten, hängt die Gliederungstiefe von der Art und Größe des Betriebes sowie von dem angestrebten Grad der Genauigkeit bezüglich Kostenkontrolle, Kalkulation und Ermittlung entscheidungsrelevanter Kosten ab.<sup>108</sup> Auf die Gliederung der Klasse 4 des GKR wird auch im folgenden Abschnitt über die Erfassung ausgewählter Kostenarten zurückgegriffen.<sup>109</sup>

<b>40/41 Material</b>	<b>46 Steuern, Gebühren, Beiträge, Versicherungsprämien u. dergleichen</b>
400 Stoffverbrauch-Sammelkonto	460-463 Steuern
401-402 Einsatzstoffe	464-467 Abgaben, Gebühren und dergleichen
... ..	468 Beiträge und Spenden
410-411 Hilfsstoffe	469 Versicherungsprämien
412-415 Betriebsstoffe	
416 Verpackungstoffe	<b>47 Mieten, Verkehrs-, Büro- und Werbekosten und dergleichen</b>
... ..	470-471 Raum-, Maschinenmieten und dergleichen
<b>42 Brennstoffe, Energie usw.</b>	... ..
420-424 Brenn- und Treibstoffe	479 Finanzspesen und sonst. Kosten
425-429 Energie und dergleichen	
<b>43-44 Personalkosten und dergleichen</b>	<b>48 Kalkulatorische Kosten</b>
	480 Betriebsbedingte Abschreibungen
<b>45 Instandhaltung, verschiedene Leistungen</b>	481 Betriebsbedingte Zinsen
450-454 Instandhaltung	482 Betriebsbedingte Wagnisprämien
455 Allgemeine Dienstleistungen	483 Betriebsbedingter Unternehmerlohn
456 Entwicklungs-, Versuchs- und Konstruktionskosten	484 Sonstige kalkulatorische Kosten
457-459 Mehr- und Minderkosten	<b>49 Innerbetriebliche Kosten und Leistungsverrechnung, Sondereinzelkosten und Sammelverrechnungen</b>

**Abb. 14:** Kurzfassung der Klasse 4 (Kostenarten) des Gemeinschaftskontenrahmens der Industrie (GKR)

<sup>107</sup> Vgl. Coenenberg/Mattner/Schultze (2016), S.125 ff.; Olfert (2016), S.242; Däumler/Grabe (2013a), S. 27 oder Weber/Weissenberger (2015), S. 315 ff.

<sup>108</sup> Eine sehr weitgehende Unterteilung der Konten findet sich in dem „Gemeinschafts-Kontenplan der Industrie“, einer Anlage zum GKR.

<sup>109</sup> Im Jahre 1971 ist vom Betriebswirtschaftlichen Ausschuss des Bundesverbandes der Deutschen Industrie ein „Industrie-Kontenrahmen (IKR)“ veröffentlicht worden, der sich an der Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnungsgliederung des HGB anlehnt. Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2016), S.109 ff.; Drosse (2014), S. 57 f.

### 3.2.3 Erfassung ausgewählter Kostenarten

#### 3.2.3.1 Werkstoffkosten

Werkstoffkosten (Materialkosten, Stoffkosten) sind die **mit ihren Preisen bewerteten Verbrauchsmengen** an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen. Ihre Erfassung erfolgt in zwei Schritten: Zunächst werden die Verbrauchsmengen ermittelt und dann bewertet. Hierbei sind organisatorisch die Materialabrechnung, die Betriebsabrechnung und die Finanzbuchhaltung beteiligt. In der Materialabrechnung werden die Verbrauchsmengen festgestellt, die Betriebsabrechnung nimmt die Bewertung<sup>110</sup> und Weiterverarbeitung der Kostenwerte vor, und die Finanzbuchhaltung liefert das für die Bewertung erforderliche Zahlenmaterial.

Verbrauchsmengen-  
ermittlung

Zur **Erfassung der Werkstoffverbrauchsmengen** haben sich insbesondere drei Methoden herausgebildet:<sup>111</sup>

1. Inventurmethode,
2. Skontrationsmethode,
3. Rückrechnung (retrograde Methode).

Die **Inventurmethode** (Befundrechnung, Bestandsdifferenzrechnung) errechnet den gesamten Verbrauch am Ende der Abrechnungsperiode, indem sie den Lagerabgang als Differenz zwischen Anfangsbestand (AB) und Zugängen einerseits und Endbestand (EB) laut Inventur andererseits bildet:

Inventur-  
methode

$$\text{Verbrauch} = \text{AB} + \text{Zugang} - \text{EB}$$

Aus kostenrechnerischer Sicht weist die Inventurmethode eine Reihe von **Nachteilen** auf:

- Da der Verbrauch durch Saldierung ermittelt wird, lässt sich nicht feststellen, für welche Kostenstellen (bzw. Kostenträger) die Lagerentnahmen erfolgten.
- Bestandsminderungen aufgrund von Schwund, Verderb und Diebstahl sind nicht feststellbar und damit auch nicht beeinflussbar. Mit anderen Worten lassen sich Differenzen zwischen Ist- und Sollverbrauch nicht analysieren.
- Da die Abrechnungsperiode in der Kostenrechnung gewöhnlich ein Monat ist, erfordert die monatliche Inventur einen hohen Arbeitsaufwand.

<sup>110</sup> Die Bewertung der Werkstoffverbrauchsmengen erfolgt oft auch schon in der Materialabrechnung.

<sup>111</sup> Vgl. Wöhe/Döring/Brösel (2016), S. 864 f., Drosse (2014), S. 60 ff.

Man kann also feststellen, dass für Zwecke einer aussagefähigen Kostenrechnung die Inventurmethode im Normalfall wenig geeignet ist.<sup>112</sup> Sie bietet nur in jenen seltenen Fällen Vorteile, in denen körperlich leicht und schnell erfassbare Werkstoffe, die nicht der Gefahr der Bestandsminderung ausgesetzt sind, auch eindeutig in ihrem Verwendungsort und -zweck bekannt sind.

Skontrationsmethode

Die Mängel der Inventurmethode haben zur **Skontrationsmethode (Fortschreibungsmethode)**<sup>113</sup> geführt, bei der nicht nur die Lagerzugänge, sondern auch die Lagerabgänge belegmäßig **mit Hilfe von Materialentnahmescheinen** innerhalb der Lagerbuchhaltung erfasst werden. Den Abgang (Verbrauch) erhält man durch Addition der auf den Materialentnahmescheinen festgehaltenen Mengen:<sup>114</sup>

$$\text{Verbrauch} = \text{Summe der Entnahmemengen laut Materialentnahmescheinen}$$

Die Skontrationsmethode beseitigt die Mängel der Inventurmethode; ihre **Vorteile** sind deshalb:

- Verwendungsort und -zweck der Werkstoffe sind genau feststellbar, da jeder Materialentnahmeschein neben anderen Daten die empfangende Kostenstelle und die Auftragsnummer enthält. Sehr gute Möglichkeiten der Weiterverrechnung bietet dabei die elektronische Lagerbuchhaltung.
- Bestandsverminderungen innerhalb des Lagers aufgrund von Diebstahl etc. sind errechenbar, wenn man den buchmäßigen Endbestand mit dem Endbestand laut Inventur vergleicht. Man muss dann zwar auch eine Inventur (mit dem hohen Arbeitsaufwand) durchführen, jedoch nicht monatlich, sondern jährlich oder halbjährlich. Außerdem braucht diese Inventur keine Stichtagsinventur zu sein, sondern kann als permanente Inventur ausgestaltet sein.

Retrograde Methode

Die dritte Möglichkeit zur Ermittlung der Materialverbrauchsmenge ist die **Rückrechnung (retrograde Methode)**. Hier werden die Verbrauchsmengen (unter Berücksichtigung unvermeidbarer Abfälle bei der Bear-

112 Für Zwecke der Finanzbuchhaltung ist sie – allerdings nur jährlich – unerlässlich (vgl. § 240 Abs. 2 HGB).

113 Vgl. zur Skontrationsmethode z. B. auch Döring/Buchholz (2018), S. 90 ff., Drosse (2014), S. 61 oder Eisele/Knobloch (2011), S. 804.

114 Die Schlussfolgerung, die Skontrationsmethode könne zur Ermittlung des Endbestandes für Bilanzierungszwecke verwandt werden, wäre jedoch verfehlt, weil sie lediglich einen Soll-Endbestand und nicht den (nur durch Inventur) feststellbaren Ist-Endbestand ermittelt.

beitung) aus den abgelieferten Stückzahlen der Halb- und Fertigfabrikate abgeleitet:

$$\text{Verbrauch} = \text{Produzierte} \times \text{Sollverbrauchsmenge pro Stück}$$

Da es sich hierbei um Soll-Verbrauchsmengen handelt, können sonstige Bestandsminderungen an Werkstoffen nur durch zusätzliche Kontrollen, wie Materialentnahmescheine und/oder Inventur ermittelt werden. Die Analyse des Werkstoffverbrauchs wird umso genauer, je mehr der drei Methoden kombiniert angewandt werden.

Für die **Bewertung des Materialverbrauchs** stehen ebenfalls verschiedene Methoden zur Verfügung. Einmal kann man die Mengen mit den durchschnittlichen **Anschaffungspreisen (Einstandspreisen)** bewerten. Der Rechenaufwand ist erheblich, da in jeder Abrechnungsperiode ein neuer Durchschnitt errechnet werden muss. Dem Nachteil dieses Istpreis-Verfahrens<sup>115</sup> versucht man durch Ansatz von Festpreisen zu begegnen, in denen auch **Wiederbeschaffungspreise** oder andere Bewertungsgesichtspunkte berücksichtigt werden können. Festpreis-Verfahren haben darüber hinaus für die Kostenkontrolle eine große Bedeutung, da nur mit ihrer Hilfe Preisschwankungen, die den reinen Faktormengenvergleich stören würden, in Form von Preisabweichungen zu eliminieren sind.

Verbrauchs-bewertung

### 3.2.3.2 Personalkosten

Die Personalkosten werden in erster Linie in der **Lohn- und Gehaltsabrechnung** ermittelt. Sie umfassen alle Kosten, die durch den Einsatz des Produktionsfaktors Arbeit unmittelbar und mittelbar entstanden sind, also folgende Hauptgruppen:

Lohn- und Gehaltsabrechnung

- Löhne,
- Gehälter,
- gesetzliche Sozialkosten,
- freiwillige Sozialkosten,
- sonstige Personalkosten.

Bei den Löhnen unterscheidet man **Fertigungs- und Hilfslohne**. Diese Trennung hat „rechnungstechnischen Charakter. Es sollen die Arbeits-

Fertigungs- und Hilfslohne

115 Andere Istpreis-Verfahren sind die Lifo-, Fifo- und Hifo-Methode, die jedoch in der Kostenrechnung keine Bedeutung haben, sondern bei der bilanziellen Bestandsbewertung eingesetzt werden. Vgl. zu diesen Methoden ausführlich Friedl/Hofmann/Pedell (2017), S. 166, Breithecker/Schmiel (2003), S. 210–212 oder Haberstok (1991), S. 128–131.

leistungen, die unmittelbar der Herstellung des Erzeugnisses dienen, von den Arbeiten getrennt werden, die nur mittelbar an der Herstellung beteiligt sind. Ein Werturteil über die Bedeutung der geleisteten Arbeit kann in dieser begrifflichen Unterscheidung nicht erblickt werden. Vielmehr können unter Umständen gerade die Löhne der für den Betrieb wichtigsten Arbeitergruppen (Vorarbeiter, gelernte Arbeiter) unter den Begriff der Hilfslohne fallen. Auch eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung nach dem Verhältnis der Hilfslohne zu den Fertigungslohnen ist nicht angängig, da sich die Höhe der Hilfslohne aus einer weitgehenden Arbeitsteilung und einer Befreiung der Fertigungsarbeiter von allen nicht zu ihrer eigentlichen Aufgabe gehörenden Arbeiten ergeben kann.“<sup>116</sup>

Akkord- und  
Zeitlohn

Löhne werden als **Akkord- oder Zeitlohn** gezahlt.<sup>117</sup> Diese Unterscheidung stimmt nicht mit der in Fertigungs- und Hilfslohne und auch nicht mit der in Einzel- und Gemeinkostenlohne überein. So wie Fertigungslohne durchaus als Zeitlohn gezahlt werden können, kann es auch vorkommen, dass Hilfslohne als Akkordlohne berechnet werden. Einzellohne (= Einzelkostenlohne) können nur Fertigungslohne sein, jedoch können Fertigungslohne (als Zeitlohne) auch Gemeinkosten sein. Gehälter sind das Arbeitsentgelt insbesondere für Angestellte; sie werden für bestimmte Zeitabschnitte gezahlt, entsprechen damit einer Zeitentlohnung und sind Gemeinkosten. Auch alle anderen Personalkosten sind stets Gemeinkosten. In Abb. 15 sollen diese Zusammenhänge verdeutlicht werden.

In der Vergangenheit wurden die Lohn- und Gehaltskosten mit Hilfe von Zeitlohnscheinen, Akkordscheinen, Prämienunterlagen, Zusatzlohnscheinen, Gehaltslisten etc. erfasst und weiterverrechnet. Sowohl bei der Erfassung als auch bei der Weiterverrechnung sind moderne IT-Systeme heutzutage Standard und bieten im Vergleich zu früher große Effizienzvorteile.

gesetzliche Sozi-  
alkosten

Die **gesetzlichen Sozialkosten** sind durch Gesetz, Verordnung oder Tarif bestimmt. Zu ihnen zählen insbesondere die Arbeitgeberanteile an der Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung sowie die allein vom Arbeitgeber aufzubringenden Beiträge zur Unfallversicherung (Berufsgenossenschaft). Gewöhnlich werden auch tariflich vereinbarte Leistungen, wie z. B. Krankengeldzuschüsse, hier eingeordnet.<sup>118</sup>

<sup>116</sup> Bundesverband der deutschen Industrie (o. J.), Ziffer K 262.1.

<sup>117</sup> Von Prämienlöhnen als Mischform soll hier abgesehen werden.

<sup>118</sup> In Hinblick auf Urlaubs-, Krankheits- und Feiertagslöhne (und -gehälter) erfolgt eine Zurechnung entweder zu den Löhnen und Gehältern oder zu den Sozialkosten.

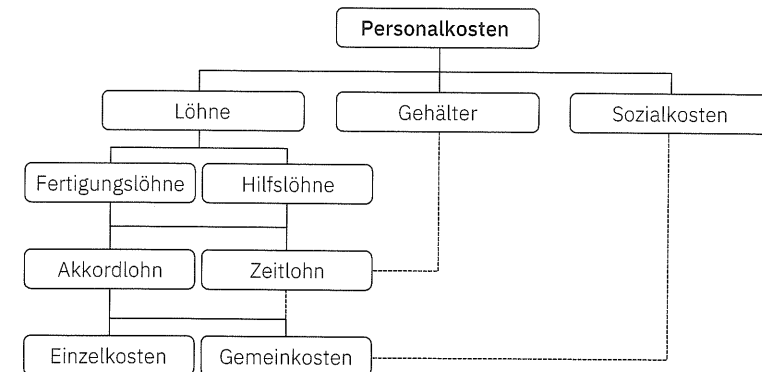


Abb. 15: Gliederung und Verrechnung der Personalkosten

Bei den **freiwilligen Sozialkosten** werden zwei Gruppen unterschieden. Primäre freiwillige Sozialkosten entsprechen direkten Leistungen an den Arbeitnehmer, wie z. B. zusätzliche Zahlungen an die Sozialversicherung, freiwillige Zusagen zur betrieblichen Altersversorgung, Beihilfen für Fahrt und Verpflegung, zur Ausbildung, zu Reha-Aufenthalten, Unterstützungszahlungen bei Geburten, Hochzeiten, Jubiläumsgeschenke etc. Sekundäre freiwillige Sozialleistungen(-kosten) kommen dem Arbeitnehmer „indirekt“ zugute, z. B. die Kosten für die Sanitätsstation, Werksfürsorge, Röntgenreihenuntersuchungen, Bücherei, Werkszeitung, Sportanlagen, Kindergarten, Kantine etc.

freiwillige Sozial-  
kosten

**Sonstige Personalkosten** entstehen insbesondere beim Personalwechsel durch Inserate-, Vorstellungs-, Umzugs- und Abfindungskosten.

sonstige Perso-  
nalkosten

Besondere Abgrenzungsberechnungen ergeben sich bei den Personalkosten aufgrund der Tatsache, dass sich bestimmte Teile dieser Kosten ungleichmäßig auf das Jahr verteilen. Das gilt insbesondere für die Urlaubs-, Feiertags- und Krankheitslöhne sowie für die meisten Kategorien der Sozialkosten. Würde man beispielsweise die gesamten Urlaubslöhne in voller Höhe dem Monat anlasten, in dem das Werk Betriebsferien macht, so wäre die Kostenstruktur in Relation zum Produktionsvolumen erheblich gestört und die Aussagefähigkeit der Ergebnisse der Kostenrechnung sehr gering. Man schätzt also die voraussichtlichen Beträge für diese stoßweise anfallenden Teile der Personalkosten und verrechnet sie in gleichmäßigen Raten oder in Relation zu der jeweils

Abgrenzungs-  
probleme

gezahlten Lohn- und Gehaltssumme<sup>119</sup> der Abrechnungsperiode in die Kosten. Rechentechnisch wird hierzu ein Abgrenzungskonto eingerichtet, dem die tatsächlichen Zahlungen belastet und die verrechneten Beträge gutgeschrieben werden.

### 3.2.3.3 Dienstleistungskosten

Dienst- und  
Fremdleistungs-  
kosten

Der Begriff der **Dienstleistungskosten** soll hier weit gefasst werden. Unter Dienstleistungen werden zunächst alle ‚Lieferungen‘ außenstehender Dienstleistungsunternehmen verstanden, also z. B. Transport-, Reparatur-, Werbe-, Reise-, Rechtsberatungs-, Prüfungs-, Versicherungs- sowie Forschungs- und Entwicklungsleistungen.

Daneben fallen unter die Dienst- oder Fremdleistungskosten auch Mieten und Pachten sowie die Kosten für Wasser, Strom und Gas, obwohl die letzteren im strengen Sinne als Betriebsstoffkosten zu den Werkstoffkosten gehören.

Auch öffentliche Abgaben (in der Form der Gebühren und Beiträge) seien zu den Dienstleistungskosten im weiteren Sinne gerechnet. Dies lässt sich leicht vertreten, da ihnen (zum Teil) besondere Gegenleistungen der öffentlichen Hand gegenüberstehen.

Dienstleistungs-  
kostenerfassung

Bei der **Erfassung der Dienstleistungskosten** ergeben sich keine besonderen Probleme, wenn man einmal von der häufig notwendigen zeitlichen Abgrenzung absieht. In diesen Fällen (z. B. bei im Voraus gezahlten Versicherungsprämien oder bei unregelmäßig anfallenden Rechtsanwalts- und Prozesskosten) geht man abrechnungstechnisch so vor, wie soeben für die „Egalisierung“ der Sozialkosten skizziert.

### 3.2.3.4 Steuern, Gebühren, Beiträge

Abgaben

**Abgaben** werden definiert als „Sammelbegriff für alle kraft öffentlicher Finanzhoheit zur Erzielung von Einnahmen erhobenen Zahlungen“, **Steuern** als „Abgaben, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens (Bund, Länder, Gemeinden) darstellen und allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand des jeweiligen Steuergesetzes zutrifft“ (vgl. § 3 Abs. 1 AO), **Gebühren** als „Abgaben, die für (freiwillig oder gezwungenermaßen in Anspruch genommene) besondere Einzelleistungen der öffentlichen

<sup>119</sup> Die Personalnebenkosten beliefen sich in 2016 nach Berechnungen des Statistischen Bundesamtes (Statistisches Bundesamt (2017), S. 3) für das produzierende Gewerbe (Dienstleistungsgewerbe) auf durchschnittlich 28 % bezogen auf die gesamten Arbeitskosten. Man bezeichnet diese Kosten auch als Personalzusatz- oder -nebenkosten. Dieser „Sozialkostenprozentsatz“ ist nach Wirtschaftszweigen und Betriebsgrößen unterschiedlich.

Hand erhoben werden“ und **Beiträge** als „Abgaben, die von jedem erhoben werden, dem ein dauernder Vorteil aus einer öffentlichen Einrichtung geboten wird, unabhängig von dem Ausmaß der Inanspruchnahme des Vorteils“. <sup>120</sup> Inwieweit nun Abgaben und insbesondere Steuern als Kosten zu qualifizieren sind, ist umstritten.

Eine Aufgabe der Kostenartenrechnung stellt die Klärung der Frage dar, was Kosten sind. Es wurde bereits festgestellt, dass die Antwort auf diese Frage von dem zugrunde gelegten Kostenbegriff abhängig ist. <sup>121</sup> Zunächst ist somit hier zu klären, ob Abgaben (= Steuern, Gebühren und Beiträge) nach wertmäßigen Kostenbegriff Kosten darstellen.

Abgaben und  
wertmäßiger  
Kostenbegriff

Der wertmäßige Kostenbegriff verlangt

- einen Güterverzehr,
- der leistungsbezogen und
- bewertet sein muss.

Fasst man die Gebühren und Beiträge als (staatliche) Dienstleistungen auf, da hierfür besondere Gegenleistungen der öffentlichen Hand gewährt werden, kann hier der wertmäßige Kostenbegriff als erfüllt angesehen, Gebühren und Beiträge als Kosten verrechnet werden. Bei Steuern fehlen aber definitionsgemäß die Gegenleistung der öffentlichen Hand und damit der leistungsbezogene Güterverzehr.

Die Literatur behilft sich zur Bestimmung von „**Kostensteuern**“ bisweilen über den Umweg,

Kostensteuern

- Steuern explizit als zusätzliche staatliche Dienstleistung zu definieren, die durch die betriebliche Leistungserstellung verursacht ist,
- Geldzahlungen zum Nominalgut zu erklären und die Steuerzahlung als Nominalgüterverzehr zu qualifizieren, oder
- Steuern als „Als-ob-Kosten“ zu definieren.

Nach allen drei Erklärungsansätzen ist die Voraussetzung „**Güterverzehr**“ erfüllt. Das Kriterium der (verursachungsgerechten) Leistungsbezogenheit entscheidet dann allein darüber, ob Steuern Kosten oder neutraler Aufwand sind. Grundsätzlich werden danach mit Ausnahme der Ertragsteuern nahezu alle Steuern zu den Kosten gezählt (= Kostensteuern).

Steuern und  
Güterverzehr

<sup>120</sup> Breithecker (2016), S. 5–6.

<sup>121</sup> Bei den bisher behandelten Kostenarten Werkstoff-, Personal- und Dienstleistungskosten stellte sich diese Frage erst gar nicht, da ihre Kosteneigenschaft unumstritten ist.

Aufgabenerfüllung der Kostenrechnung und Kostensteuern	<p>ern).<sup>122</sup> Nach dem wertmäßigen Kostenbegriff stellen somit nicht alle, sondern nur bestimmte Steuern Kosten dar. Nur diese Kostensteuern gehen in die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung ein. Für Planungsaufgaben wird nur eine Teilmenge dieser Kostensteuern – <b>die entscheidungsrelevanten Kostensteuern</b> – berücksichtigt.</p> <p>Diesem Weg der Beurteilung der Kosteneigenschaft mit Hilfe des wertmäßigen Kostenbegriffs steht ein anderer gegenüber. Danach wird nicht gefragt, ob Steuern definitionsgemäß Kosten sind, sondern vielmehr, inwieweit die Berücksichtigung von Steuern in der Kostenrechnung zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendig ist. Die Aufgaben der Kostenrechnung lassen sich dabei mit</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Planungsaufgaben,</li> <li>2. Kontrollaufgaben und</li> <li>3. Dokumentationsaufgaben</li> </ol> <p>beschreiben.</p>
Kontrollaufgabe und Steuern	<p>Die <b>Kontrollaufgaben</b> bestehen insbesondere in einem Soll-Ist-Vergleich zur Wirtschaftlichkeitskontrolle. Die Berücksichtigung von Steuern zur Erfüllung der Kontrollaufgabe ist insoweit notwendig, als bei der Ermittlung der Sollgröße Steuern im selben Umfang wie bei der Ermittlung der Istgröße einbezogen werden.</p>
Dokumentationsaufgabe und Steuern	<p>Für die Erfüllung der <b>Dokumentationsaufgaben</b> der Kostenrechnung gilt, dass Steuern insoweit einbezogen werden wie sie in den zur Ermittlung der Selbstkosten im Rahmen der LSP oder zur Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten<sup>123</sup> vorgeschriebenen Rechenschemata Verwendung finden.</p>
Planungsaufgabe und Steuern	<p>Inwieweit die Erfüllung der <b>Planungsaufgaben</b> die Berücksichtigung von Steuern erfordert, bedeutet konkret danach zu fragen, ob die Einbeziehung von Steuern die zu treffenden Entscheidungen verbessert. Die nach dieser Fragestellung in die Planungsaufgabe einzubeziehenden Steuern entsprechen dem Teil der Steuerzahlungen, der einer Hand-</p>

122 Hoitsch/Lingnau (2007), S. 137–138, zählen die Kraftfahrzeug- und die Grundsteuer „eindeutig“ zu den Kostensteuern. Kloock/Sieben/Schildbach/Homburg (2005), S. 119, begründen vor dem Hintergrund des handelsrechtlichen Betriebsausgabenabzugs, dass alle sachzielbezogenen Ertragsteuern Kosten sind; gleiches gilt für die sonstigen Verkehr-, Verbrauch- und Substanzsteuern.

123 R 6.3 Abs. 6 EStR macht die Einbeziehung von Steuern in die steuerbilanziellen Herstellungskosten im Wesentlichen davon abhängig, ob die Steuerart zu den abzugs- und damit zu den aktivierungsfähigen oder nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben zählt. Seit 2008 zählt die GewSt nicht mehr dazu (§ 4 Abs. 5b EStG).

lungsalternative als negative Entscheidungskomponente zugerechnet werden muss.<sup>124</sup> Welche (entscheidungsrelevanten) Steuern sind nun beispielhaft bei der Bestimmung von Preisuntergrenzen, bei der Frage „make or buy“ oder bei der Bestimmung des optimalen Produktionsprogramms zu berücksichtigen?

Im Rahmen von Planungsaufgaben sind solche Steuern zu erfassen, die eine „vor Steuern vorteilhafte Handlungsmöglichkeit unvorteilhaft werden“ lassen „(absolute Vorteilhaftigkeit) oder ... die Rangfolge zwischen mehreren Handlungsmöglichkeiten (relative Vorteilhaftigkeit)“ verändern.<sup>125</sup>

Welche Steuerarten dies im Einzelnen sind, kann nicht generell beantwortet werden. Hier ist jede Entscheidungssituation gesondert zu beleuchten; es spielen wegen der Betrachtung der Alternativ- oder Unterlassensentscheidung (der Vergleichsbasis) sowohl die Rechtsform, in der eine wirtschaftliche Aktivität durchgeführt wird, als auch deren Finanzierung oder das sich ständig ändernde Steuerrecht eine Rolle. Dabei kann der Fall eintreten, dass für Planungsaufgaben unter Umständen Steuern im Entscheidungskalkül zu berücksichtigen sind, die nach dem wertmäßigen Kostenbegriff überhaupt keine Kosten darstellen. **Der wertmäßige Kostenbegriff umfasst somit nicht unbedingt alle entscheidungsrelevanten Steuern.**

DÖRING analysiert sowohl theoretisch die Kosteneigenschaft von Steuern als auch deren praktische Berücksichtigung und kommt zu dem Ergebnis, dass für Planungsaufgaben<sup>126</sup>

- gewinnabhängige Steuern (ESt, KSt, GewSt, KiSt, SolZ) nur in geringem Maße und in seltenen Fällen entscheidungsrelevanten Kostencharakter besitzen;
- die GrdESt, die GrdSt und die USt keinen entscheidungsrelevanten Kostencharakter besitzen;
- die übrigen Verkehrssteuern (KfzSt, VersSt) und Verbrauchsteuern die geringsten Zuordnungsschwierigkeiten aufwerfen und häufig entscheidungsrelevanten Kostencharakter besitzen.

Der Umfang der Berücksichtigung von Steuern in der Kostenrechnung hängt somit davon ab, ob man nach der Kosteneigenschaft oder der **Entscheidungsrelevanz von Steuern** fragt. Da nach dem wertmäßigen

Steuern im Entscheidungskalkül

Kosteneigenschaft oder Entscheidungsrelevanz

124 Vgl. Döring (1984), S. 3.

125 Döring (1984), S. 107.

126 Die hier getroffenen Feststellungen gelten nur für kurzfristige, nicht die Kapazität verändernde Entscheidungssituationen; vgl. Döring (1984), S. 211–215. Vgl. auch Weber/Weißberger (2015), S. 328 ff.

Kostenbegriff unter Umständen entscheidungsrelevante Steuern unberücksichtigt bleiben, muss das Kriterium Rechnungszweck darüber bestimmen, ob es sich bei den Steuern um Kosten handelt oder nicht. Ob Steuern Kosten sind, ist davon abhängig, ob es um die Erfüllung der Dokumentations-, Kontroll- oder Planungsaufgabe der Kostenrechnung geht und bei letzterer zusätzlich davon, ob die Steuern entscheidungsrelevant sind oder nicht.

### 3.2.3.5 Kalkulatorische Kosten

Zusatzkosten/  
Anderskosten

Wie bereits oben dargestellt, sind kalkulatorische Kosten solche Kosten, denen entweder kein Aufwand (**Zusatzkosten**) oder Aufwand in anderer Höhe (**Anderskosten**) in der Finanzbuchhaltung gegenübersteht. Sie müssen verrechnet werden, damit – unbeeinträchtigt durch handels- und steuerrechtliche Vorschriften, die anderen Zwecken dienen – in der Kostenrechnung der – ‚richtige‘ – Werteverzehr an Produktionsfaktoren berücksichtigt wird, der mit den Aufgaben der Kostenrechnung als Planungs- und Kontrollinstrument in der Hand der Unternehmensleitung korrespondiert.<sup>127</sup>

Buchungs-  
technik

Allen kalkulatorischen Kostenarten ist folgende **buchungstechnische Verrechnung** gemeinsam, die – obwohl hier grundsätzlich keine buchhalterischen Vorgänge dargestellt werden – deshalb skizziert werden soll, weil sie einen instruktiven Einblick in den ökonomischen Charakter der kalkulatorischen Kosten gestattet:<sup>128</sup>

Buchungssatz

Man verbucht die kalkulatorischen Kosten stets entsprechend dem Buchungssatz

Klasse 4 an Klasse 2,

wobei zunächst unerheblich ist, um welche Konten es sich hierbei im Einzelnen handelt.

Klasse 4

Die Kostenrechnung kann damit ab **Klasse 4** mit den kalkulatorischen Kosten, d. h. mit dem betriebswirtschaftlich sinnvollen Werteverzehr, rechnen. Nach Verarbeitung und Auswertung der Zahlen in der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung finden sich die kalkulatorischen Kosten (im Umsatzkostenverfahren insgesamt nach Kostenträgern gegliedert) auf der Soll-Seite des Betriebsergebniskontos wieder. Dieses Konto wird über das Gewinn- und Verlust-Konto abgeschlossen. Die

<sup>127</sup> Bei der „Richtigkeit“ des Werteverzehrs wird hier der wertmäßige Kostenbegriff zugrunde gelegt. Zu einer anderen Auffassung käme man über den pagatorischen Kostenbegriff.

<sup>128</sup> Alle Angaben in Hinblick auf den Kontenrahmen beziehen sich – wie schon bisher – stets auf den GKR.

gleichzeitig in der Klasse 2 gegengebuchten „verrechneten kalkulatorischen Kosten“ werden über das Neutrale Ergebnis (Abgrenzungssammelkonto) ebenfalls über das GuV-Konto abgeschlossen; sie finden sich dort auf der Haben-Seite. Im Ergebnis ist also die Verbuchung der kalkulatorischen Kosten erfolgsneutral.

Die erfolgswirksame Verbuchung der Aufwendungen der Finanzbuchhaltung, die den kalkulatorischen Kosten entsprechen,<sup>129</sup> erfolgt im Soll der **Klasse 2**. Die hier benötigten Konten sind z. B. ‚Bilanzmäßige Abschreibungen‘ (23), ‚Zinsaufwendungen‘ (24), ‚Haus- und Grundstücksaufwendungen‘ (21), ‚Betriebliche außerordentliche Aufwendungen‘ (25). Sie werden über das Neutrale Ergebnis auf das GuV-Konto verbucht und führen dort – nachdem die kalkulatorischen Kosten durch die Gegenbuchung bereits kompensiert wurden – zum gewünschten Ergebnis, nämlich in der GuV-Rechnung nur die Aufwendungen (und Erträge) der Finanzbuchhaltung auszuweisen.<sup>130</sup>

Klasse 2

Dieser Buchungsablauf sei für das folgende Zahlenbeispiel skizziert:

Beispiel

Tatsächlich gezahlte Fremdkapitalzinsen € 500,00

Kalkulatorische Zinsen € 700,00

Klasse 4 kalkulatorische Zinsen		Klasse 2 verr. kalkulat. Zinsen	
(1) 700	(3) 700	(4) 700	(1) 700
Klasse 9 Betriebsergebnis		Klasse 2 Zinsaufwendungen	
(3) 700	(6) 700	(2) 500	(5) 500
Klasse 9 Neutrales Ergebnis		Klasse 9 GuV	
(5) 500	(4) 700	(5) 500	(7) 200
(7) 200		(6) 700	(7) 200

<sup>129</sup> Soweit sie überhaupt – vgl. Unternehmerlohn – anfallen.

<sup>130</sup> Vgl. hierzu auch die Ebene III in Abb. 4.