

3 Zu Kosten

3.1 Erläuterung zur Gliederung und zu Eigenschaften

Kosten lassen sich aus verschiedenen **Blickwinkeln betrachten**. Je nachdem ergeben sich dann andere Gliederungen aber auch andere Größen, Abhängigkeiten und Verläufe.

Kosten lassen sich in der Kostenrechnung nach bestimmten **Merkmalen** sammeln. Sie werden den definierten Merkmalen zugeordnet oder Kosten erhalten durch die Zuordnung ein besonderes Merkmal.

Es gibt aber auch **Wesensmerkmale (Kosteneigenschaften)** die unabhängig von ihrer Zuordnung erhalten bleiben.

Gliederungsmerkmale

- Eine Gliederung nach der **Art der verbrauchten Produktionsfaktoren** führt zu **Kostenarten** (→ 3.2). Unterschieden wird in Materialkosten, Personalkosten, Energiekosten usw. Der verbrauchte Faktor findet sich meist im Namen der Kostenart. Unabhängig wie mit einer Kostenart weiteraufgewertet wird, sie ändert sich grundsätzlich nicht. Unabhängig ob Materialkosten der Kostenstelle Fertigung oder der Kostenstelle Baustelle oder der Kostenstelle Lagerplatz zugewiesen werden, sie bleiben weiterhin Materialkosten.
- Die Zuordnung von Kosten zu einzelnen Sammelstellen führt zu **Kostenstellen** (→ 3.3). Dieser Kostenbereich bildet Kosten wie Lagerplatzkosten, Kosten der Angebotslegung (Vertriebskosten), Personalverrechnungskosten, Kosten für Kleingerät usw. ab. In dieser Kostensammlung werden unterschiedliche Kostenarten zusammengeführt. Diese Gliederung ist **betriebsindividuell**.
- Die **Zurechenbarkeit zu einem Kalkulationsobjekt** (Kostenstelle, Kostenträger; → 3.4) führt zur Unterscheidung nach **Einzel- und Gemeinkosten** (→ 3.5). Werden Kosten direkt zugeordnet werden sie Einzelkosten oder auch **direkte Kosten** genannt. Kosten die nach einem Umlageschlüssel dem Kalkulationsobjekt zugerechnet werden, werden Gemeinkosten oder auch **indirekte Kosten** genannt. Die direkte Zurechnung von Kosten zu einer Kostenstelle macht aus ihnen **Kostenstelleneinzelkosten**; im Gegensatz dazu die **Kostenstellengemeinkosten**. Werden Kosten direkt auf einen Kostenträger (zB einer Leistung) bezogen macht das aus ihnen **Kostenträgereinzelkosten**; im Gegensatz dazu die **Kostenträbergemeinkosten**.

- Eine Gliederung nach der **Herkunft der Kosten** führt zu einer Unterteilung in **primäre und sekundäre Kosten**. Entstehen die Kosten durch einen Leistungsbezug von außen (zB Personalkosten oder Materialkosten) so werden sie primäre Kosten, entstammen sie einer internen Leistungsverrechnung so werden sie sekundäre Kosten genannt (zB Umlagen im Rahmen der Kostenträgerrechnung). Sekundäre Kosten speisen sich selbstverständlich aus primären Kosten. Zur Weiterverrechnung benötigen die Kosten aber einer Umwandlung. So werden zB Kosten von Kleinmaterial über eine Umlage auf das Hauptmaterial verrechnet. Die Kosten für Kleinmaterial werden sekundäre Kosten genannt.

Das **Gliederungsmerkmal Kostenart** ergibt sich aus den Kosten selbst, idR recht eindeutig (zB wird wohl niemand die Kosten für die Krankenversicherung der Mitarbeiter der Kostenart Material zuordnen).

Die **anderen Gliederungsmerkmale** sind individuelle. Sie sind von Betrieb zu Betrieb oft stark unterschiedlich (zB welche Kostenstellen angelegt werden, welche Zuordnung zu Einzel- oder Gemeinkosten erfolgt).

Bei der Zuordnung der Kosten zu Kostenarten und Kostenstellen sowie bei der Zuordnung zum Kalkulationsobjekt sind, soweit möglich, folgende Grundsätze zu beachten:

- Grundsatz der Vollständigkeit (Verzeichnung aller Kosten),
- Eindeutigkeit der Gliederungsmerkmale (zB bei der Definition der Kostenstellen und Kostenarten),
- Einheitlichkeit der Zuweisung von Kosten (keine Überschneidungen),
- Beibehaltung der Zuordnung über mehrere Perioden (Anwendungssicherheit, Vergleichbarkeit) und das alles unter dem
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Anwenderfreundlichkeit.

Es bestehen auch noch andere Einteilungen. Für die Liquiditätsplanung ist die Kenntnis über die **Ausgabewirksamkeit** von Kosten erforderlich (→ 3.6).

Wesensmerkmale

Kosten können aber auch ein bestimmtes Verhalten aufweisen. Das sind **Wesensmerkmale** von Kosten. Unabhängig wie die Gliederung der Kosten erfolgt, das Wesensmerkmal bleibt dabei erhalten. Von besonderer Bedeutung ist das Verhalten von Kosten in **Abhängigkeit von der Beschäftigung** und bei Beschäftigungsänderungen. Das führt zur Unterscheidung in **fixe** und **variable Kosten** (→ 3.8).

Gesetzmäßigkeiten

Kosten können auch gewissen Gesetzmäßigkeiten unterliegen. Sie behalten ihre **Größe bei anderen gegebenen Umständen nicht bei**. Beispielsweise sind die Kosten pro m² Asphalt-aufbruch für wenige m² im Rahmen eines Rohrgebrenchens ganz andere, als wenn im Zuge einer Straßensanierung hunderte m² aufzubrechen sind. Wachstumsgesetze und Mengengesetze sind daher ggf zu beachten (→ 4.1, → 4.2).

Um die Frage zu beantworten, **wie Kosten auf eine Änderung des Umfeldes reagieren**, sind nicht nur kostentheoretische Überlegungen bezüglich der Beschäftigung notwendig, sondern auch andere Kosteneinflussgrößen zu beachten. Die Gesamtkosten ändern sich nicht nur durch Veränderung des Beschäftigungsgrades, sondern auch durch weitere Kosteneinflussgrößen wie zB:

- die Faktorqualitäten (das sind die technisch-organisatorischen Produktionsbedingungen; → 4.5),
- die Faktorpreise (→ 4.6),
- die Anpassungsprozesse mit denen auf ein geändertes Umfeld reagiert wird (→ 3.8.8),
- die Betriebsgröße und das Fertigungsprogramm (→ 4.7).

Sogar der Preis selbst kann Einfluss auf die Kosten ausüben (zum Sax'schen Preisgesetz siehe Kapitel 4.9 (94)).

3.2 Kostenarten: Gliederung der Kosten nach den Produktionsfaktoren

Die Erfassung der in der Produktion eingesetzten Produktionsfaktoren ist eine wichtige Aufgabe der Kostenrechnung und führt zu **Kostenarten** (→ 6.3.2.1 (128)). Der verbrauchte Faktor findet sich idR im Namen der Kostenart. Gleichartige Kostenarten zusammengefasst ergeben Kostenartengruppen.

Folgende grobe Gliederung nach Kostenartengruppen ist gebräuchlich:²³

- Personalkosten
- Materialkosten
- Betriebsmittelkosten
- Energiekosten
- Dienstleistungskosten
- Sonstige Kosten²⁴

Die ÖNORM B 2061:2020 hält sich im Wesentlichen an diese gebräuchliche Gliederung und nennt in Abschnitt 5.1 folgende **Kostenartengruppen**:

- Personalkosten
- Materialkosten
- Gerätekosten
- Kapitalkosten
- Kosten für Fremdleistungen
- andere Kosten

Die ÖNORM ordnet Energiekosten den Materialkosten zu und wegen der Bedeutung der Kosten der Vorfinanzierung, in den bisherigen Ausgaben der ÖNORM „Bauzinsen“ genannt, und Verzinsung des Anschaffungswertes von Geräten sind Kapitalkosten extra erwähnt.

Im Rahmen der Erläuterung der differenzierenden Zuschlagskalkulation finden sich weitere Ausführungen in Kapitel 6.3.2.1 (128).

²³ Walter/Wünsche, Einführung in die moderne Kostenrechnung⁴, 88.

²⁴ Sonstige Kosten gelten als Platzhalter für eine weitere Differenzierung, weil es nicht sinnvoll ist, unter einer Kostenartengruppe Kosten unterschiedlicher Art zu erfassen und so zu einer Mischkostenart zu gelangen.

3.3 Kostenstellen: Zurechenbarkeit in der Betriebskostenrechnung

Im Unternehmen fallen Kosten in verschiedenen **Bereichen** oder für verschiedene **Aufgaben** an. Für die weitere verursachungsgerechte Verrechnung der Kosten kann es notwendig sein, dafür Kostenstellen anzulegen. Dabei muss es sich nicht immer um eine physische Stelle handeln (zB Personalverrechnung oder Lagerplatz), sondern es können auch spezielle Kostenarten sein deren Kosten gesammelt werden sollen (zB Kostenart Kleingerät).

Größere Unternehmen benötigen, um wirtschaftlich überschaubar zu bleiben, wesentlich mehr Kostenstellen als kleinere. Das gilt auch für Unternehmen die mehrere Betriebsbereiche (zB Fertigung und Montage) unterhalten. Kleine Handwerksbetriebe kommen mit ganz wenigen Kostenstellen aus (zB Geschäftsgemeinkosten und Sammelkostenstellen für Werkzeug, Kleinmaterial oder Kleingerät).

Die Zurechnung kann direkt erfolgen, wenn Kosten an der Kostenstelle direkt entstehen und sie auch eindeutig erfassbar sind. Solche Kosten werden **Kostenstelleneinzelkosten** genannt.

Beispiele: Mietkosten für den Lagerplatz können direkt der KoSt *Lagerplatz* zugeordnet werden. Gehaltskosten für die Personalverrechnung können direkt der KoSt *Personalverrechnung* zugeordnet werden.

In einem Beispiel in Kapitel 6.3.2.2 (131) sind zB die Personalkosten der Kostenstelle *Kalkulation und Angebot* zugeordnet. Wenn diese Personalkosten ausschließlich an dieser Kostenstelle entstehen, sind sie dieser Kostenstelle auch direkt zuordenbar. Ist ein Unternehmen bspw so organisiert, dass Mitarbeiter Kalkulation und Bauleitung übernehmen, also bei Auftragsgewinnung ihr selbst kalkuliertes Projekt später in der Funktion der Bauleitung übernehmen, so muss ein Verrechnungsschlüssel gefunden werden. Welcher Anteil der Personalkosten ist der Kostenstelle *Kalkulation und Angebot* zuzuordnen, und welcher der *Kostenstelle Baustelle xx*?

Jene Kosten, die nicht direkt zuordenbar sind, müssen über einen Verrechnungsschlüssel weiter verrechnet werden.

Beispiele:

Kosten einer zentralen Telefonanlage, eines zentralen Sekretariats oder der Reinigung des Gebäudes werden idR auf die die Leistungen nutzenden Kostenstellen verteilt.

Hilfskostenstellen werden zunächst angelegt (zB Kostenstelle *Gebäude* auf der alle Aufwendungen für ein Gebäude von der Miete bis zur Versicherung erfasst sind) und über interne

Verrechnungen erfolgt die Belastung der einzelnen Kostenstellen. Solche Kosten werden **Kostenstellengemeinkosten** genannt.

Im Rahmen der Erläuterung der differenzierenden Zuschlagskalkulation finden sich weitere Ausführungen in Kapitel 6.3.2.2 (131).