

3 Kosten

3.1 Definition der Kosten

Die Bezeichnung „Kosten“, die bisher als fast selbstständiger und eindeutiger Begriff benutzt wurde, ist in der Praxis keineswegs einheitlich festgelegt. Das liegt vor allem daran, dass im Bereich der Finanzbuchhaltung häufig der Begriff „Kosten“ mit den für die Buchführung korrekten Bezeichnungen „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ gleichgesetzt wird.

Der Kostenbegriff ist gekennzeichnet durch die Merkmale des Güter- bzw. Dienstleistungsverbrauchs und die Leistungsbezogenheit. *Kosten* entstehen demnach, wenn Güter bzw. Leistungen für die betriebliche Leistungserstellung verbraucht werden.

Aus dem Bereich der Finanzbuchhaltung lassen sich folgende Begriffspaare bilden, die miteinander in Wechselbeziehungen stehen:

- Ausgaben – Einnahmen
- Aufwendungen – Erträge

Für Zwecke der Kostenrechnung ergibt sich wegen der Leistungsbezogenheit des Kostenbegriffs die Gegenüberstellung:

- Kosten – Leistungen

Ein Güterverbrauch, der nicht der betrieblichen Leistung dient, stellt keine Kosten dar, auch wenn er zu Ausgaben geführt hat bzw. in der Finanzbuchhaltung als Aufwand erfasst wurde. Ein solcher Güterverbrauch wird als (leistungs-)neutraler Aufwand bezeichnet, da er mit der betrieblichen Leistungserstellung in keinem Zusammenhang steht. Als Beispiel wären zu nennen eine Spende an das Rote Kreuz oder Kursverluste bei spekulativen Wertpapierbeständen. Neutrale Aufwendungen können außerdem als periodenfremder Aufwand auftreten, wenn der Güter- oder Leistungsverbrauch einer späteren oder früheren Periode zuzurechnen ist (z. B. einmalige Steuernachzahlung) oder wenn er sich keiner Periode exakt zurechnen lässt (z. B. Aufwendungen durch die Betriebs- oder Gesellschaftsgründung).

Ein leistungsbezogener Verbrauch fällt auch dann unter den Begriff Kosten, wenn er nicht mit Ausgaben verbunden ist. Dabei handelt es sich um Zusatzkosten, wie z. B. den kalkulatorischen Unternehmerlohn, Zinsen auf das im Betrieb angesetzte Eigenkapital, Mieten für Betriebsräume, die sich im Eigentum des Unternehmers befinden u. a.

Der *Aufwand* eines Betriebs, wie er sich aus der Gewinn- und Verlust-Rechnung, also der Erfolgsrechnung der Finanzbuchhaltung, ergibt, besteht aus folgenden Bestandteilen:

- Aufwendungen für die betriebliche Auftragsabwicklung (Zweckaufwand)
- neutrale Aufwendungen, die wiederum aufzuteilen sind in:
 - betriebsfremde Aufwendungen
 - außerordentliche, periodenfremde Aufwendungen

Die *Kosten* eines Betriebs dagegen bestehen aus:

- den Grundkosten (identisch mit dem Zweckaufwand)
- den Zusatzkosten bzw. den kalkulatorischen Kosten

Einleuchtend ist folgende grafische Darstellung (nach Schmalenbach):



3.2 Einzelkosten und Gemeinkosten

Die Kosten eines Geschäftsjahrs lassen sich nach unterschiedlichen Gesichtspunkten gliedern. Zum Zweck der Kostenartengliederung wurden Standardeinteilungen entwickelt, die sowohl in die verschiedenen Kontenrahmen als auch in das HGB eingingen. Entsprechend § 275 HGB kann man die Kosten nach der Art der Entstehung wie folgt gliedern:

- Materialverbrauch
- Wareneinsatz
- Fremdleistungskosten
- Personalkosten
- Abschreibungen
- sonstige Kosten
- Kapitalkosten

Für Kalkulationszwecke sind die Gesamtkosten des Betriebs nach völlig anderen Gesichtspunkten einzuteilen. In Betrieben, in denen die Vollkostenrechnung (Zuschlagskalkulation) praktiziert werden soll, müssen die entsprechenden Kosten aufgliedert werden in:

- *Einzelkosten*, die direkt einer bestimmten Leistung bzw. einem Auftrag zugeordnet werden können. Dies ist in Klein- und Mittelbetrieben der Fall bei:
 - Fertigungslohn („Produktivlohn“)
 - Material- und Wareneinsatz
 - Sondereinzelkosten der Fertigung (z. B. Kosten einer Vorrichtung für einen bestimmten Auftrag, Miete für einen Kran u. Ä.)
 - Sondereinzelkosten des Vertriebs (z. B. besondere Versandkosten, Provisionszahlungen für Auftragsvermittlung u. Ä.)
- *Gemeinkosten*, die sich nicht direkt, sondern nur über Zwischenrechnungen, also indirekt mit individuellem Auftrag bzw. der einzelnen Leistung, zuordnen lassen. Beispiele für Gemeinkosten sind Mieten und andere Raumkosten, Gehälter für kaufmännische oder technische Angestellte, Abschreibungen, Zinsen u. Ä.

3.3 Fixkosten und variable Kosten

Ebenfalls für Kalkulationszwecke ist eine weitere Einteilung der Kosten von großer Bedeutung. Wenn man die Gesamtkosten eines Betriebs ansieht, ist leicht festzustellen, dass nur ein Teil der Kosten direkt durch die Ausführung von Aufträgen verursacht wird. Diese Kosten könnten also dadurch vermieden werden, dass keine Arbeiten mehr ausgeführt würden. Ein anderer Teil der betrieblichen Kosten würde jedoch auch bei völligem Stillstand des Betriebs anfallen. Die Gesamtkosten lassen sich also untergliedern in leistungsabhängige und leistungsunabhängige Kosten.

- *Fixkosten* sind leistungsunabhängig

Als Bezeichnung für Kosten, die nicht von der Betriebsleistung abhängen, hat sich der Begriff *fixe Kosten* eingebürgert. Sie sind nicht von der Menge der Leistungen des Betriebs abhängig, sondern von dem Zeitraum, für den sie ermittelt werden. Beispiele dafür sind:

- Gehälter für technische oder kaufmännische Angestellte
- Miete und Nebenkosten für die Betriebsräume
- Leasing-Gebühren
- Versicherungsprämien
- Fremdkapitalzinsen

Zum großen Teil sind die fixen Kosten identisch mit den oben genannten Gemeinkosten. Es gibt allerdings auch Gemeinkostenarten, die nicht in die Kategorie der fixen Kosten fallen. Dazu gehören z. B.:

- Energieverbrauch
- Hilfsstoffe und Betriebsstoffe
- Ertragsteuern
- ein Teil der Kraftfahrzeugkosten
- sonstige Transportkosten
- *Variable Kosten* sind leistungsabhängig

Diejenigen Kosten, die ausschließlich von der Höhe der Leistung des Betriebs abhängen, nennt man variable Kosten. Sie sind im Wesentlichen identisch mit den oben genannten Einzelkosten, allerdings – wie die obigen Beispiele zeigen – nicht vollständig identisch.

Eine Einteilung der Gesamtkosten in fixe und variable Kosten ist für Betriebe jeder Größenordnung von erheblicher Bedeutung. Besonders wichtig ist diese Aufgliederung in Betrieben, bei denen keine gleichmäßige Beschäftigung vorausgesetzt werden kann. Bei schwankender Kapazitätsauslastung, wie sie besonders in Klein- und Mittelbetrieben vorkommt, ist das Rechnen mit fixen und variablen Kosten unverzichtbar. Einzelheiten werden in Kapitel 9 dargestellt.

3.4 Der kalkulatorische Unternehmerlohn

Die kalkulatorischen Kosten, auch Zusatzkosten genannt, verursachen keine unmittelbaren Ausgaben und erscheinen somit auch nicht als Aufwand in der Buchhaltung. Dennoch müssen sie in der Kostenrechnung und Kalkulation berücksichtigt werden, da der Kostencharakter durch den wertmäßigen Güter- und Leistungsverzehr, der zur Durchführung eines Auftrags notwendig ist, bestimmt wird.

Kalkulatorische Kosten sind im Wesentlichen:

- kalkulatorischer Unternehmerlohn
- kalkulatorische Mieten
- kalkulatorische Zinsen
- kalkulatorische Abschreibungen

Der Unternehmerlohn ist das Entgelt für die mit keiner Lohn- oder Gehaltszahlung verbundene Tätigkeit des Unternehmers im eigenen Einzelunternehmen oder in einer Personengesellschaft. Bei Kapitalgesellschaften (AG oder GmbH) geht dieser Wert in Form von buchhalterisch erfassten Vergütungen für Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer zwangsläufig in die Erfolgsrechnung ein. Gerade bei Klein- und Mittelbetrieben, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisiert sind, wirkt sich die Arbeitsleistung des Unternehmers relativ stark aus und stellt einen höheren Kostenanteil als in größeren Unternehmen dar.