Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung[1]

1 Hauptkostenstellenverfahren 2
2 Kostenstellenumlageverfahren 4
3 Kostenstellenausgleichsverfahren 5

Zur Erläuterung dienen dabei die in Bild 1 angeführten Zahlen.

Kostenstellen	**Allgemeine Kostenstellen**		**Hilfs-kosten-stellen**	**Haupt-kostenstellen**		**Summen-spalte**
Kostenarten	K_1	K_2	K_3	K_4	K_5	
Gemeinkostenmaterial						
Stelleneinzelkosten	20	20	10	300	200	550
Stellengemeinkosten	80	70	60	1.300	800	2.310
Gemeinkostenlöhne, Gehälter und soziale Aufwendungen						
Stelleneinzelkosten	110	30	40	1.600	1.700	3.480
Stellengemeinkosten	50	20	10	750	800	1.630
Steuern und Versicherungen (Stellengemeinkosten)	130	210	210	800	200	1.550
Instandhaltungskosten (Fremdleistung) (Stelleneinzelkosten)	60	46	40	900	0	1.046
Wagniskosten (Stellengemeinkosten)	0	30	0	750	1.500	2.280
sonstige kalkulatorische und andere Gemeinkosten (Stellengemeinkosten)	150	70	30	600	800	1.650
Summe der Stelleneinzelkosten	190	96	90	2.800	1.900	5.076
Summe der Stellengemeinkosten	410	400	310	4.200	4.100	9.420
Summe der primären Kosten	600	496	400	7.000	6.000	14.496

Bild 1: Zahlenbeispiel zur Verteilung der Primärkosten aus der Kostenartenrechnung auf die einzelnen Kostenstellen

[1] Quelle: Warnecke, Bullinger, Voegele, Kostenrechnung für Ingenieure, Hanser Verlag, ISBN 3-446-18695-6

Die in den allgemeinen Kostenstellen (K_1, K_2) bzw. Hilfskostenstellen (K_3) gesammelten Primärkosten werden nach den in Bild 2 angegebenen Schlüsseln vollständig auf die Hauptkostenstellen (K_4, K_5) verteilt.

1 Hauptkostenstellenverfahren

Bei diesem Verfahren wird der Betrieb nur in Hauptkostenstellen gegliedert, es werden also für die Erfassung der innerbetrieblichen Leistungen keine eigenen Kostenstellen gebildet. Die Hauptkostenstellen erfassen die absatzbestimmten *und* die innerbetrieblichen Leistungen.

Eine Variante des Hauptkostenstellenverfahrens ist das **Kostenartenverfahren.** Hierbei werden nur die (Stellen-) *Einzel*kosten (Fertigungslohn, Fertigungsmaterial, Fremdreparaturen usw.) der erstellten innerbetrieblichen Leistung erfaßt und der empfangenden Stelle als sekundäre Kosten (Einzel- oder Gemeinkosten) zugeschlüsselt.

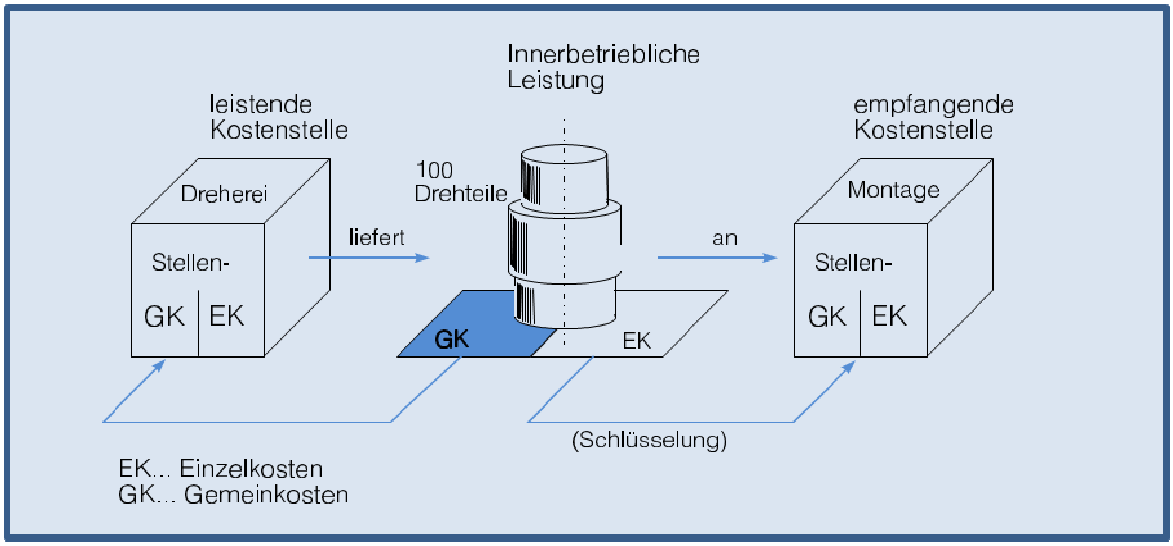

Bild 2: Schematische Darstellung des Kostenartenverfahrens

Der Nachteil dieses Verfahrens besteht darin, dass die Gemeinkosten der innerbetrieblichen Leistungen bei der ausführenden Stelle verbleiben (vgl. Bild 2). Dadurch wird der Gemeinkostenzuschlag der leistenden Stelle für die zum Absatz bestimmten Kostenträger zu hoch. Bei Anwendung des Kostenartenverfahrens sollte deshalb der Gemeinkostenanteil der innerbetrieblichen Leistungen an den gesamten Gemeinkosten der leistenden Kostenstelle gering sein oder aber die

Stellengemeinkosten der empfangenden Leistung denjenigen der abgegebenen Leistungen entsprechen.

Rechenbeispiel:

Die Fertigungshauptstelle Bohrerei erbringt für die Fertigungshauptstelle Schleiferei eine innerbetriebliche Leistung, indem sie ihr einen Facharbeiter befristet überlässt. Dieser Facharbeiter wird in der Schleiferei zu 3/4 für Fertigungsarbeiten und zu 1/4 für sonstige Arbeiten eingesetzt. Der Fertigungslohn für diesen Facharbeiter beträgt 80.000 €. Die primären Kosten der beiden Kostenstellen sind in Bild 3 gezeigt (Ausschnitt aus einem Betriebsabrechnungsbogen).

	Kostenstellen primäre Kosten	Endkostenstellen Bohrerei	Schleiferei
1	Fertigungslöhne	1.350.000	1.750.000
2	Fertigungsmaterial	950.000	250.000
3	Hilfslöhne	390.000	500.000
4	Gehälter	130.000	90.000
5	Sozialkosten	85.000	66.000
6	Hilfsstoffe	15.000	35.000
7	kalk. Abschreibungen	75.000	55.000
8	kalkulatorische Zinsen	22.000	14.000

Bild 3: Primäre Kosten vor der Leistungsverrechnung mithilfe des Kostenartenverfahrens

Bild 4 zeigt die einzelnen Schritte des Kostenartenverfahrens. Zunächst werden die Kosten nach ihrer direkten und indirekten Zurechenbarkeit getrennt (Zeilen 1 und 2). Im nächsten Schritt (Zeile 4) findet die eigentliche Leistungsverrechnung statt. Die Kostenstelle Bohrerei muss um den Betrag der im Zeitraum der Ausleihfrist anfallenden Fertigungseinzelkosten (Löhne: 80.000 €) entlastet werden. Gleichzeitig belasten diese Kosten die Fertigungsstelle Schleiferei. Entsprechend der Verwendung des Arbeiters fallen diese Kosten in der Schleiferei nur zu 75% als Lohn und damit als Einzelkosten an. Entsprechend muss bei der Belastung differenziert werden. Nach der Leistungsverrechnung ergeben sich in Zeile 7 die verursachungsgerecht zugeordneten Endkosten der beiden Kostenstellen. Sie können nun in der Kostenträgerrechnung den Kostenträgern zugeordnet werden.

	Kostenstellen primäre/sekundäre Kosten	Endkostenstellen Bohrerei	Schleiferei
1	Einzelkosten vor der Leistungsverrechnung (Zeilen 1 + 2)	2.300.000	2.000.000
2	Gemeinkosten vor der Leistungsverrechnung (Zeilen 3 bis 8)	717.000	760.000
3	Primärkosten	3.017.000	2.760.000
4	Verrechnung der Einzelkosten der innerbetr. Leistung: a.) Fertigungslohn b.) Fertigungsmaterial c.) Kostenträgergemeinkosten	 - 80.000 -------- --------	 + 60.000 -------- + 20.000
5	Einzelkosten nach der Leistungsverrechnung	2.220.000	2.060.000
6	Gemeinkosten nach der Leistungsverrechnung	717.000	780.000
7	**Primär- und Sekundärkosten**	**2.937.000**	**2.840.000**

Bild 4: Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen nach dem Kostenartenverfahren

2 Kostenstellenumlageverfahren

Um nicht nur die (Stellen-) Einzelkosten, sondern auch die Gemeinkosten der innerbetrieblichen Leistungen auf die empfangenden Kostenstellen verrechnen zu können, bildet man besondere Kostenstellen für Eigenleistungen (Hilfskostenstellen, Allgemeine Kostenstellen). Die Allgemeinen Kostenstellen und die Hilfskostenstellen verrechnen ihre Gesamtkosten mithilfe von Verteilungsschlüsseln auf die empfangenden Kostenstellen ohne Trennung von Einzel- und Gemeinkosten der innerbetrieblichen Leistung.

Vernachlässigt werden bei dem Kostenstellenumlageverfahren allerdings sämtliche Leistungsabgaben von den Hauptkostenstellen an die Allgemeinen Kostenstellen und an die Hilfskostenstellen. Außerdem bleiben gegenseitige Verflechtungen zwischen den Hilfsstellen und zwischen den Hauptstellen unberücksichtigt.

Bei wechselseitigen Beziehungen wird bei diesem Verfahren so nur ein Teil der Gesamtkosten der Leistungen verursachungsgerecht geschlüsselt (eine Ausweglösung hierzu stellen Mehrfachumlagen in unterschiedlichen Reihenfolgen dar).

Eine verursachungsgerechte Kostenverteilung erfordert meist komplizierte Verteilungsschlüssel, insbesondere dann, wenn man die Einzel- und Gemeinkosten der leistenden Kostenstelle getrennt verrechnen will. Um aber die Wirtschaftlichkeit der Betriebsabrechnung zu wahren, wendet man in der Praxis meist einfache Verteilungsschlüssel an, wie z.B.:

- **Feste Verteilungsschlüssel**,
  wenn sich innerbetriebliche Leistungen beispielsweise nicht mengenmäßig erfassen lassen (z. B. Gebäudekosten, Grundstücksverwaltung). Die Verteilung kann dann z. B. aufgrund der Fläche, der Kopfzahl, der installierten Leistung oder auch des investierten Kapitals erfolgen.
- **Variable Verteilungsschlüssel**,
  wenn zwischen dem gewählten Schlüssel und der innerbetrieblichen Leistung Proportionalitätsbeziehungen bestehen (z. B. Maschinenlaufstunden, Materialmengen, Lohnkosten).
- **Kombinierte Schlüssel**,
  die z. B. teilweise proportional zum Materialgewicht, teilweise proportional zur Fertigungsdauer sind.

Soweit Belege vorhanden sind, ist natürlich auch die Umlage direkt aufgrund dieser Belege durchführbar.

Eine mögliche Variante der Kostenstellenumlageverfahren ist das **Treppen- oder Stufenleiterverfahren.** Die Verrechnung nach dem Stufenleiterverfahren erfordert zunächst das Ordnen der Allgemeinen Kostenstellen und sonstigen Hilfskostenstellen zu einer bestimmten Reihenfolge. Die Reihe beginnt mit derjenigen Kostenstelle, die möglichst alle Leistungen abgibt, sie endet mit der Stelle, die möglichst nur Leistungen empfängt. Die Gesamtkosten einer Kostenstelle werden also nur in einer Richtung verrechnet. Starke Leistungsverflechtungen verzerren dann allerdings die Endkosten der jeweiligen Kostenstelle.

3 Kostenstellenausgleichsverfahren

Beim Kostenstellenausgleichsverfahren werden sowohl die einseitigen als auch die gegenseitigen Leistungsbeziehungen zwischen sämtlichen Kostenstellen (auch den Hauptkostenstellen) berücksichtigt. Im Falle gegenseitiger Leistungsbeziehungen können die betroffenen Kostenstellen zunächst nur die ausgetauschten Mengen, nicht aber deren Kosten einzeln berechnen und auch nicht

verteilen, da die gegenseitig zu belastenden Kostenbeträge noch unbekannt sind.

Die Berechnung dieser Kosten je Leistungseinheit soll mit dem in Bild 5 gezeigten einfachen Beispiel erläutert werden. Damit die Kosten der Leistungseinheiten für beide Stellen ermittelt werden können, wird von der Tatsache ausgegangen, dass die Kosten für die von einer Stelle insgesamt erbrachten Leistungen gleich der Summe ihrer primären und sekundären Kosten sind.

	Hilfs-kostenstelle 1	**Hilfs-kostenstelle 2**
Primäre Kosten in €	4 000	3 000
Insgesamt produzierte Leistungseinheiten (LE)	300 $(LE)_1$	500 $(LE)_2$
Von Stelle 1 an Stelle 2 abgegebene Leistungsein-heiten	100 $(LE)_1$	
Von Stelle 2 an Stelle 1 abgegebene Leistungsein-heiten		200 $(LE)_2$

Bild 5: Beispieldaten zum Kostenstellenausgleichverfahren

Bezeichnet man die Kosten je Leistungseinheit der Stelle 1 (2) mit k_1 (k_2), so müssen folgende Gleichungen gelten:

für Hilfskostenstelle 1:
$4000 + 200 * k_2 = 300 * k_1$

für Hilfskostenstelle 2:
$3000 + 100 * k_1 = 500 * k_2$

Daraus folgt:

$$k_1 = 20\ €, \quad k_2 = 10\ €$$

Diese Werte stellen die zu verrechnenden Kosten je Leistungseinheit der beiden betrachteten Kostenstellen dar.