

5 Kalkulation als Planungsrechnung

5.1 Kalkulationsverfahren

Die Kalkulation, also die Selbstkostenrechnung, hat in erster Linie die Frage zu beantworten: Welche Kosten werden durch die Erstellung einer Leistung oder die Durchführung eines Auftrags entstehen? Kalkulation ist deshalb eine zukunftsorientierte Planungsrechnung.

Der etwas weiter gefasste Begriff „Kostenträgerrechnung“ umfasst zusätzliche Aufgaben dieser Selbstkostenrechnung: Sowohl die Planung als auch die Kontrolle des Erfolgs eines bestimmten Zeitraums kann nur auf Basis der Selbstkosten der hergestellten Leistungen erfolgen.

Außerdem ist die Kalkulation Grundlage der Bewertung von Erzeugnissen, die im eigenen Betrieb hergestellt und die am Bilanzstichtag noch nicht abgesetzt wurden. Handelsrecht und Steuerrecht fordern eine Bewertung zu Herstellungskosten, und zwar sowohl bei fertigen bzw. halbfertigen Erzeugnissen als auch bei selbst erstellten Anlagen oder Vorrichtungen.

Die Kalkulationsverfahren, die für Klein- und Mittelbetriebe geeignet sind, lassen sich in drei Gruppen einteilen:

- Divisionskalkulation
- Zuschlagskalkulation (Vollkostenrechnung)
- Deckungsbeitragsrechnung (Teilkostenrechnung)

5.2 Divisionskalkulation

Das einfachste Verfahren zur Erreichung des wesentlichen Ziels jeder Kostenrechnung, der Verteilung der Gesamtkosten des Betriebs auf die einzelne Leistungseinheit, ist die Divisionskalkulation.

Sie beruht auf folgender Gleichung:

| | | |
|---|---|--|
| Kosten eines Auftrags bzw. einer Leistungseinheit | = | $\frac{\text{Gesamtkosten der Periode}}{\text{Anzahl der Aufträge bzw. Leistungseinheiten der Periode}}$ |
|---|---|--|

Voraussetzung für die Anwendung der reinen Divisionskalkulation ist die Einheitlichkeit der Leistungseinheiten, die bei Betrieben gegeben ist, die ausschließlich ein Produkt herstellen oder ausschließlich eine Leistung erbringen.

In Kleinbetrieben ist diese Voraussetzung häufig anzutreffen, und zwar dann, wenn Leistungen gegen Stundenvergütung durchgeführt werden. Die verkaufte Leistung des Betriebs besteht also ausschließlich in Leistungsstunden.

Allerdings ist das einfache Verfahren der Divisionskalkulation auch dann möglich, wenn der Betrieb seine Leistungen nicht gegen Stundenvergütungen erbringen kann, er also wie üblich die Kosten des vollständigen Kundenauftrags als Gesamtleistung ermitteln muss. Zu kalkulieren sind in erster Linie die erforderlichen Produktivstunden. Sie sind in lohnintensiven Kleinbetrieben die wesentliche Leistungseinheit. Die Vorteile der Divisionskalkulation werden an einem Beispiel im Kapitel 11 ausführlich dargestellt.

Eine Verfeinerung der Divisionskalkulation kann erreicht werden, indem man bestimmte Kosten, die der einzelnen Leistung direkt zurechenbar sind, nicht in die Division einbezieht. Betriebe, die ausschließlich Leistungsstunden absetzen, werden z. B. den Materialeinsatz, Fremdleistungen, einen besonderen Geräteeinsatz u. Ä. direkt dem einzelnen Auftrag zurechnen.

Werden zusätzlich die Verwaltungs- und Vertriebskosten gesondert erfasst und nur den Leistungen zugerechnet, die tatsächlich abgesetzt und verkauft wurden, so spricht man von einer mehrstufigen Divisionskalkulation.

5.3 Zuschlagskalkulation (Vollkostenrechnung)

Sofern die Betriebsleistung allerdings aus mehreren, in Qualität bzw. Form unterschiedlichen Leistungen besteht, was in Klein- und Mittelbetrieben die Regel ist, so ist die reine Divisionskalkulation nicht zu gebrauchen.

Besser geeignet ist die zweite Hauptart der Selbstkostenrechnung, die *Zuschlagskalkulation*. Der Unterschied zur Divisionskalkulation besteht darin, dass weder eine Zusammenfassung noch eine gleichmäßige Verteilung der Kosten auf einzelne Kostenträger erfolgt. Es werden vielmehr jeder Leistungseinheit individuell die Kosten zugerechnet, die sie verursacht hat. Die Kostenverteilung erfolgt also nach dem Verursachungsprinzip.

Die Zuschlagskalkulation, die in der Mitte des 19. Jahrhunderts als Verfahren zur Selbstkostenermittlung in Stahl- und Maschinenbaubetrieben entwickelt wurde, wird so genannt, weil die Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenträger mit Hilfe von Zuschlagssätzen auf die verschiedenen Einzelkosten vorgenommen wird. Im Unterschied zu einigen modernen Kostenrechnungsverfahren, die nur einen Teil der betrieblichen Gesamtkosten als Kalkulationsgrundlage verwendet, wird die traditionelle Zuschlagskalkulation als *Vollkostenrechnung* bezeichnet. Hierdurch soll

zum Ausdruck kommen, dass das Ziel dieser Kalkulationsform die Verrechnung der vollen Kosten des Betriebs auf die einzelne Leistungseinheit ist.

5.4 Deckungsbeitragsrechnung (Teilkostenrechnung)

Ziel sowohl der Divisions- als auch der Gemeinkostenzuschlagskalkulation ist es, *alle* Kosten eines Betriebs einem Kostenträger direkt oder indirekt zuzurechnen. Ein anderes Ziel verfolgt die Teilkostenrechnung, die streng unterscheidet zwischen variablen (beschäftigungsabhängigen) und fixen Kosten (vgl. Abschnitt 3.3). Kalkuliert wird zunächst nur mit den variablen Kosten, um Klarheit darüber zu gewinnen, welchen Beitrag ein Auftrag zur Deckung der fixen Kosten des Betriebs leistet. Dieser Beitrag ist die Differenz zwischen Erlös und variablen Kosten. Aus diesem Grund bezeichnet man die Teilkostenrechnung auch als Deckungsbeitragsrechnung.

Die Summe aller in einem Abrechnungszeitraum erzielten Deckungsbeiträge muss insgesamt höher sein als die gesamten fixen Kosten des Betriebs. Ist dies nicht der Fall, wurden die Gesamtkosten nicht gedeckt, es entstand ein Verlust.

Die Vorkalkulation von Aufträgen mit Hilfe der Deckungsbeitragsrechnung setzt die Festlegung eines Soll-Deckungsbeitrags voraus, der aus der Betriebsabrechnung der letzten abgerechneten Periode abzuleiten und zu aktualisieren ist. Wie bei der Divisionskalkulation ist dieser Soll-Deckungsbeitrag (geplante Fixkosten des Betriebs + geplanter Gewinn für eine Abrechnungsperiode) zu verteilen auf Engpasseinheiten, die die Kapazität des Unternehmens begrenzen. In kleinen und mittleren Fertigungsbetrieben ist diese Engpasseinheit in der Regel die Zahl der insgesamt möglichen Arbeitsstunden. Das Ergebnis der Division ist der Soll-Deckungsbeitrag je Produktivstunde.

Einzelheiten und Abrechnungsbeispiele werden in den Kapiteln 9 und 11 dargestellt.