

### 1.4 Diese Arten von Kostenunterbegriffen gibt es

Der allgemeine Kostenbegriff reicht für die Durchführung der Kostenrechnung nicht aus. Daher werden zur Präzisierung Kostenunterbegriffe (Kostenkategorien) gebildet. In den folgenden zwei Kapiteln werden Kostenkategorien erläutert, die folgendermaßen abgegrenzt werden:

- nach der Zurechenbarkeit zu einem Bezugsobjekt, dies betrifft die Einzel- und Gemeinkosten sowie
- nach dem Verhalten bei Beschäftigungsänderungen, dies betrifft die variablen und die fixen Kosten.

#### 1.4.1 Einzelkosten und Gemeinkosten

**Einzelkosten (EK)** sind Kosten, die einem Bezugsobjekt über Belege in einer wirtschaftlichen Art und Weise eindeutig zugeordnet werden können. Die Einzelkosten (z.B. Fertigungslöhne, Fertigungsmaterial, Sondereinzelkosten der Fertigung) werden direkt und verursachungsgerecht auf einen Kostenträger<sup>2</sup> oder eine Kostenstelle<sup>3</sup> (z.B. Abschreibungen, Miete) verteilt.

**Gemeinkosten (GK)** sind Kosten, die sich einem Bezugsobjekt nicht direkt zurechnen lassen, sondern nur über Hilfsgrößen zugerechnet werden können, weil sie entweder für mehrere Bezugsobjekte gemeinsam anfallen oder für mehrere Bezugsobjekte gemeinsam erfasst werden.<sup>4</sup> Die Gemeinkosten können nach dem Ort ihrer Entstehung eingeteilt werden in:

- Materialgemeinkosten (MGK), wie Kosten des Einkaufs oder des Lagers,
- Fertigungsgemeinkosten (FGK), wie das Gehalt des Produktionsleiters oder Meisters,
- Verwaltungsgemeinkosten (VwGK), wie das Gehalt der Geschäftsleitung oder der Mitarbeiter im Rechnungswesen und
- Vertriebsgemeinkosten (VtGK), wie z.B. die Kosten der Versandabteilung oder des Fertigwarenlagers bzw. des Vertriebsinnendienstes.

---

2 Kostenträger: vom Unternehmen erstellte Zwischen-/Endprodukte, Dienstleistungen sowie selbst erstellte Anlagegüter.

3 Eine Kostenstelle ist ein betrieblicher Teilbereich mit eigener Kostenverantwortlichkeit, der selbstständig abgerechnet wird. Den kleinsten betrieblichen Teilbereich bezeichnet man als Kostenplatz.

4 Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 1963, S. 304.

Diese Arten von Kostenunterbegriffen gibt es

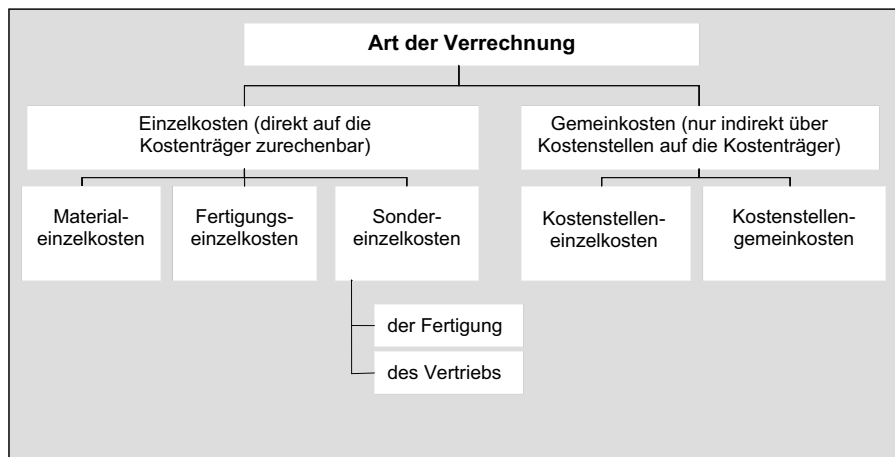
Gemeinkosten können weiter differenziert werden als „**echte Gemeinkosten**“ (sie können einem einzelnen Produkt nicht zugerechnet werden) und „**unechte Gemeinkosten**“ (hier wird lediglich aus Wirtschaftlichkeitsgründen auf eine direkte Zurechnung verzichtet). Unechte Gemeinkosten sind in der Regel als variabel anzusehen.

Da sie sich nicht direkt zurechnen lassen, werden Gemeinkosten zunächst mithilfe von Kostenverteilungsschlüsseln auf die Kostenstellen verteilt. Dabei wird unterschieden zwischen:

- Kostenstelleneinzelkosten und
- Kostenstellengemeinkosten.

Die folgende Abbildung zeigt die Art der Verrechnung der Einzel- und Gemeinkosten.

### Gliederung nach der Art der Verrechnung



Die verschiedenen Arten der Einzelkosten bzw. Kostenträgereinzelkosten lassen sich folgendermaßen beschreiben:

- **Materialeinzelkosten** fallen für Rohstoffe an (z.B. Holz in der Möbelindustrie, Wolle in der Textilindustrie).
- **Fertigungseinzelkosten** fallen bei der direkten Arbeit am Produkt an (z.B. Akkordlohn).

- **Sondereinzelkosten der Fertigung** entstehen bei einem speziellen Auftrag (z.B. Spezialwerkzeuge, Kosten für Modelle).
- **Sondereinzelkosten des Vertriebs** entstehen beispielsweise bei einem speziellen Auftrag (z.B. Verpackungskosten, Transportversicherungen, Verkaufsprovisionen).

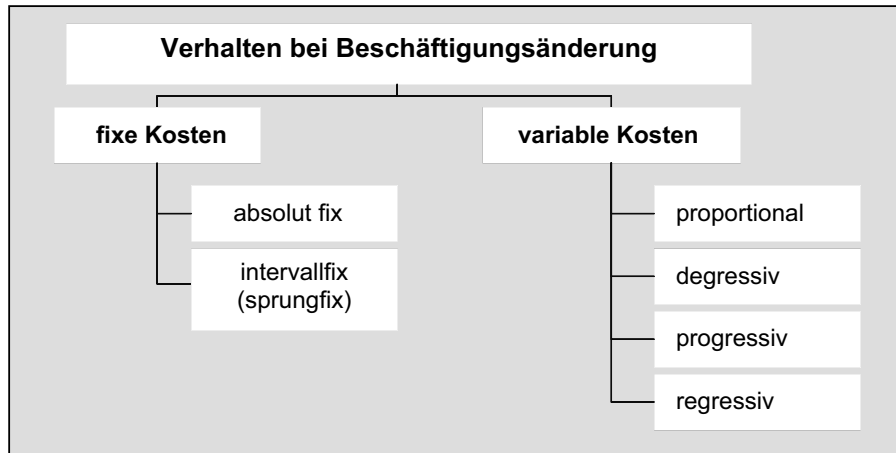
**Gemeinkosten** lassen sich den Kostenträgern (z.B. ein Produkt oder ein Kundenauftrag) nur indirekt über die Kostenstellen zuordnen, da sie von mehreren Kostenträgern verursacht wurden (z.B. Grundsteuern oder Gehälter).

- **Kostenstelleneinzelkosten** sind Kosten, die auf die Kostenträger bezogen zwar Gemeinkosten sind, aber nur in einer Kostenstelle anfallen. Für diese Kostenstellen sind es Einzelkosten, die ihnen direkt (also ohne Verteilungsschlüssel) belastet werden können. Beispiele: Stundenaufschrieb und Löhne anhand der Lohnbuchhaltung, Abschreibungen auf eine Maschine.
- **Kostenstellengemeinkosten** sind Kosten, die mehrere Kostenstellen oder das ganze Unternehmen betreffen. Diese Gemeinkosten können nur indirekt (mithilfe eines Verteilungsschlüssel) auf die betreffenden Kostenstellen umgelegt werden. Schlüsselgrößen, sogenannte Hilfsgrößen der Kostenverteilung (Kostenverteilungsschlüssel) können beispielsweise sein:
  - $m^3$  für Heizkosten,
  - KW-Anschluss für Stromkosten,
  - Telefoneinheiten und Anschlüsse für Telefonkosten.

### 1.4.2 Fixe und variable Kosten

Fixe und variable Kosten – auch als „Kosten nach dem Verhalten bei Beschäftigungsänderung“ bezeichnet – werden, wie ihr ausführlicher Name vermuten lässt, entsprechend ihres Verhaltens bei einer Variation der Beschäftigung eingeteilt.

## Kosten nach dem Verhalten bei Beschäftigungsänderung



**Fixe Kosten** sind von der Ausbringungsmenge und damit von Beschäftigungsschwankungen unabhängig. Sie fallen unabhängig vom Beschäftigungsgrad an und sind deshalb konstant (z.B. Mieten, Abschreibungen, Leasingraten, Versicherungsbeiträge). Je mehr ein Unternehmen produziert, desto geringer werden die anteiligen fixen Stückkosten. Sie können weiter unterteilt werden in absolut-fixe und intervallfixe Kosten:

- **Absolut-fixe Kosten** bleiben unabhängig von Beschäftigungsschwankungen konstant. Beispiele: kalkulatorische Miete, Gehalt des Geschäftsführers, Abschreibungen auf das Betriebsgebäude, kalkulatorische Zinsen, Kosten für Leasing- und Wartungsverträge.
- **Intervallfixe oder sprungfixe Kosten** bleiben lediglich innerhalb bestimmter Intervalle konstant und steigen beim Überschreiten bestimmter Beschäftigungsgrenzen sprunghaft an. Beispiele: kalkulatorische Abschreibungen durch den Kauf einer weiteren Maschine, Personalkosten für zusätzlich eingestellte Mitarbeiter(innen).

**Variable Kosten** sind abhängig vom Beschäftigungsgrad, d.h. von der Ausbringungsmenge (der Produktionsmenge). Sie fallen nur an, wenn Leistungen produziert werden. Vier Arten von variablen Kosten lassen sich unterscheiden:

- **Proportionale Kosten** verändern sich in gleichem Maße wie die Beschäftigung. Der Kostenverlauf ist also linear mit der Beschäftigung. Beispiele: Akkordlöhne, Rohstoffverbrauch.
- **Degressive Kosten** steigen in geringerem Maß wie die Beschäftigung. Beispiele: Rohstoffkauf (Rabattsysteme), Erfahrungseffekte bei Mitarbeitern.
- **Progressive Kosten** steigen in stärkerem Maß im Vergleich zur Beschäftigung. Beispiel: Lohnkosten bei Überstundenzuschlägen.
- **Regressive Kosten** steigen bei sinkender Beschäftigung und fallen bei steigender Beschäftigung. Sie haben aber in der Praxis keine Bedeutung. Beispiele: Warmhaltekosten in einer Gießerei, fallende Heizkosten im Theater/Kino oder im Hörsaal mit steigender Zuhöreranzahl.

Die folgende Übersicht zeigt die Zusammenhänge zwischen den Einzel-/Gemeinkosten und den variablen bzw. fixen Kosten.

### Übersicht über Kostenkategorien<sup>5</sup>

Verknüpfung der Kostenbegriffe				
Zurechenbarkeit auf Bezugsobjekte	Einzelkosten	Gemeinkosten		
		unechte Gemeinkosten	echte Gemeinkosten	
Verhalten bei Beschäftigungsänderungen	variable Kosten			fixe Kosten
Beispiele	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Kosten für Werkstoffe (außer bei Kuppelproduktion)</li> <li>■ Kosten für Verpackung</li> <li>■ Provisionen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Kosten für Hilfsstoffe</li> <li>■ Kosten für Betriebsstoffe</li> <li>■ Kosten für Energie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Materialkosten bei Kuppelprozessen</li> <li>■ Kosten für Energie und Betriebsstoffe bei mehrdimensionalen Kostenfunktionen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Kosten der Produktart und Produktgruppe</li> <li>■ Kosten der Fertigungsvorbereitung und Betriebsleitung</li> <li>■ Abschreibungen</li> </ul>

<sup>5</sup> Schweitzer, M.; Küpper, H.-U., Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 2008, S. 530.

Diese Arten von Kostenunterbegriffen gibt es

**Einzelkosten** sind grundsätzlich **variable Kosten**, da diese eindeutig durch die Leistungserstellung und -verwertung eines Stücks verursacht wurden und somit auch nicht entstehen würden, falls dieses Stück nicht produziert würde. **Gemeinkosten** hingegen können **sowohl variabel als auch fix** sein.

**Fixkosten** sind immer **Gemeinkosten**, da sie durch die Bereitstellung einer bestimmten Kapazität bzw. durch die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft und nicht aufgrund einer einzelnen Leistung entstehen. Variable Kosten hingegen können sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten sein.

Die oben beschriebenen Kosten lassen sich wie folgt visualisieren:

### Darstellung der verschiedenen Kosten

	<b>Einzelkosten</b>	<b>Gemeinkosten</b>
	Die Einzelkosten können auf das einzelne gefertigte Produkt oder die Dienstleistung direkt umgelegt werden.	Die Gemeinkosten können nicht direkt auf ein einzelnes Produkt umgelegt werden, d.h., es handelt sich um betriebs- oder unternehmensbezogene Kostenarten.
<b>variable Kosten</b>  Dies sind Kosten, die leistungsabhängig sind, d.h. sich leistungsproportional oder sonst abhängig verhalten.	Fertigungslöhne im Industriebetrieb, Rohstoffverbrauch in der Fertigung, Verkaufsprovision, Ausgangsfrachten beim Versand der Verkaufsprodukte	Hilfs- und Betriebsstoffverbrauch, der nicht produktspezifisch, sondern nur statistisch oder geschätzt erfasst wird. In manchen Fällen auch der Energieverbrauch.
<b>fixe Kosten</b>  Die Fixkosten sind leistungsunabhängig, d.h., sie ändern sich bei Ausbringungsänderung nicht.		Hierzu gehören beispielsweise: Verwaltung, Büro, Mieten, Leasing, Versicherungen, kalkulatorische Kosten (z.B. Abschreibung, Zinsen)

### 1.4.3 Gesamt-, Durchschnitts- und Grenzkosten

Zu den **Gesamtkosten** gehören alle Kosten, die im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung innerhalb einer Periode anfallen. Die Gesamtkosten lassen sich als Summe aus variablen und fixen Gesamtkosten darstellen.

$$K = K_{\text{fix}} + K_{\text{var}}$$

K: Gesamtkosten

$K_{\text{var}}$ : variable Gesamtkosten

$K_{\text{fix}}$ : fixe Gesamtkosten

**Durchschnittskosten:** Die Durchschnittskosten oder Stückkosten stellen die Kosten pro Leistungseinheit dar.

### Berechnung der gesamten, variablen und fixen Stückkosten

gesamte Stückkosten	variable Stückkosten	fixe Stückkosten
$k = \frac{K}{X} \quad k = k_{\text{var}} + k_{\text{fix}}$	$k_{\text{var}} = \frac{K_{\text{var}}}{X}$	$k_{\text{fix}} = \frac{K_{\text{fix}}}{X}$
k: Stückkosten in [EUR/St.]	$k_{\text{var}}$ : var. Stückkosten in [EUR/St.]	$k_{\text{fix}}$ : fixe Stückkosten in [EUR/St.]
K: Gesamtkosten in [EUR]	$K_{\text{var}}$ : var. Gesamtkosten in [EUR]	$K_{\text{fix}}$ : fixe Gesamtkosten in [EUR]
X = erbrachte Leistungsmenge in [St./Periode]		

**Grenzkosten** sind Kosten, die bei der Steigerung der Ausbringungsmenge um eine weitere Einheit zusätzlich entstehen. Bei einer linearen Kostenfunktion entsprechen die Grenzkosten den durchschnittlichen variablen Kosten einer hergestellten Einheit.

Bei linearem Kostenverlauf gilt:

$$K' = \frac{\Delta K}{\Delta X} = \frac{K_2 - K_1}{X_2 - X_1}$$

Die Grenzkosten entsprechen den variablen Kosten pro Bezugseinheit.

$K'$ : Grenzkosten

$K_2 - K_1$ : Kostendifferenz

$X_2 - X_1$ : Beschäftigungsdifferenz

$$\frac{\Delta K}{\Delta X} : \text{Differenzenquotient}$$

Bei nicht-linearem Kostenverlauf gilt:

$$K' = \frac{dK}{dX}$$

$K'$ : Grenzkosten

$$\frac{dK}{dX} : \text{Differenzialquotient}$$

Die Gesamtkosten bei linearem Gesamtkostenverlauf setzen sich aus den Fixkosten und den von der Ausbringungsmenge (X) abhängigen variablen Stückkosten zusammen.

$$K = K_{\text{fix}} + (k_{\text{var}} \times X)$$

K: Gesamtkosten

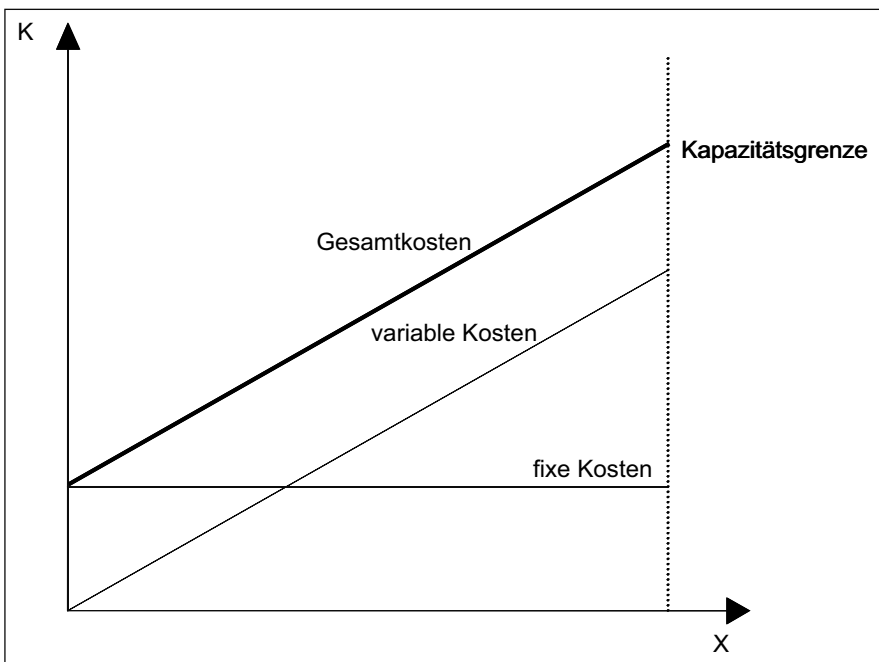
$K_{\text{fix}}$ : fixe Gesamtkosten

$k_{\text{var}}$ : variable Stückkosten

X: Ausbringungsmenge

Man unterscheidet zumeist lediglich zwischen absolut fixen Kosten und proportionalen (linear verlaufenden) variablen Kosten und erhält somit einen linearen Gesamtkostenverlauf, der sich auf einen konstanten Fixkostenanteil aufbaut. Das folgende Schaubild zeigt die lineare Gesamtkostenfunktion:

#### Lineare Gesamtkostenfunktion<sup>6</sup>



<sup>6</sup> Steger, J.: Kosten- und Leistungsrechnung, 2006, S. 119.



Für verschiedene kostenrechnerische Entscheidungen, insbesondere bei der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis und bei Teilkostenrechnungen, ist es notwendig, die variablen und die fixen Bestandteile zu trennen.<sup>7</sup>

### 1.4.4 Kostenverläufe

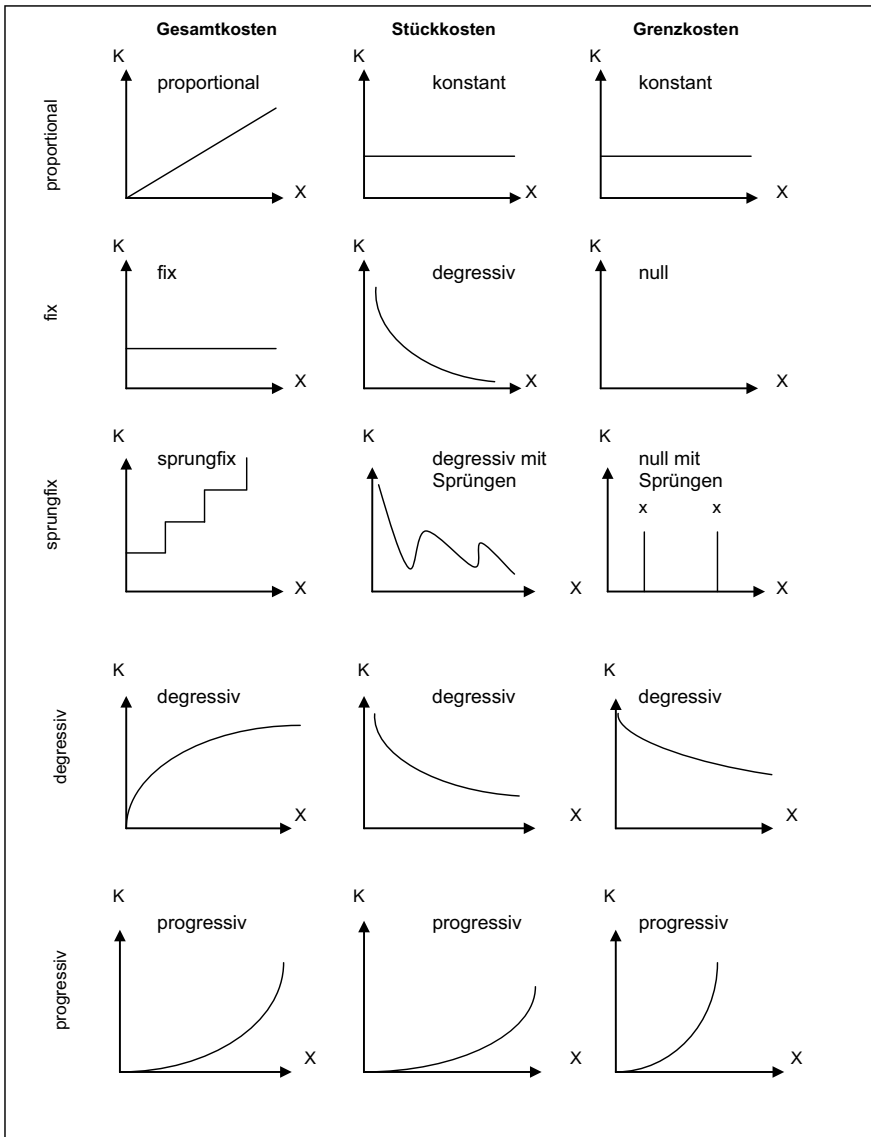
In diesem Kapitel werden die Kostenverläufe in Abhängigkeit von der Ausbringungsmenge (Beschäftigung) erörtert. Denn für kostenrechnerische Zwecke sind nicht nur die Gesamtkosten einer bestimmten Ausbringungsmenge, sondern auch die dazugehörigen Stückkosten (Durchschnittskosten) und die Grenzkosten von Bedeutung.

Im Folgenden sehen Sie die verschiedenen möglichen Kostenverläufe (Gesamtkosten, Stückkosten und Grenzkosten), die sich, je nach Ausbringungsmenge, voneinander unterscheiden.

---

<sup>7</sup> Zdrowomyslaw, N.: Kosten-, Leistungs- und Erlösrechnung, 2001, S. 100.

## Kostenverläufe<sup>8</sup>



8 In Anlehnung an Schmidt, A.: Kostenrechnung, 2008, S. 26.