Einheitliche Kostenrechnung

Autor(en): **Weibel, Jakob**

Objekttyp: **Article**

Zeitschrift: **Schweizerische Bauzeitung**

Band (Jahr): **86 (1968)**

Heft 30

PDF erstellt am: **23.05.2024**

Persistenter Link: https://doi.org/10.5169/seals-70090

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.
Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.
Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Ein Dienst der *ETH-Bibliothek*
ETH Zürich, Rämistrasse 101, 8092 Zürich, Schweiz, www.library.ethz.ch

http://www.e-periodica.ch

Einheitliche Kostenrechnung

DK 657.47

Der Verfasser des unter dem gleichen Titel erschienenen Buches[1]) will – um seine eigenen Worte zu gebrauchen – untersuchen, wie weit mathematische Gesetzmässigkeiten den Verlauf der Kosten bestimmen und wie weit die Ergebnisse der Kostenträgerrechnung, beruhend auf diesen «Gesetzmässigkeiten», zuverlässig sind.

Nach Rummel ist eine sinnvolle Kostenverrechnung nur möglich auf der Grundlage einer Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Grössen. Über weite Strecken seiner Arbeit bemüht er sich, diese Proportionalitäten in ihren verschiedenen und wechselseitigen Formen aufzudecken.

Eine zentrale Stellung in Rummels einheitlicher Kostenrechnung nimmt das Fixkostenproblem ein. Rummel setzt die Fixkosten den Bereitschaftskosten eines Betriebes gleich, das heisst, die fixen Kosten sind Bereitschaftskosten[2]) betrieblicher Teilkapazitäten, die für bestimmte Kalenderzeiträume zur Verfügung gestellt werden, sich also mit der Höhe und der Zusammensetzung der Produktion nicht ändern. Ein funktionaler Zusammenhang zwischen Kosten und Erzeugung bestehe nur für die variablen Kosten. Folgerichtig fordert Rummel, dass die fixen Kosten in der Kostenrechnung und in der kurzfristigen Erfolgsrechnung nicht auf die betrieblichen Leistungseinheiten verrechnet, sondern periodenweise in das Betriebsergebnis übernommen werden. Eine solche Behandlung bezeichnet Rummel als Blockkostenrechnung: «Bei der Abtrennung der Bereitschaftskosten bleiben zur Verteilung auf die Erzeugnisse nur die proportionalen Kosten, und – nach Erfassung möglichst vieler Gemeinkosten als Einzelkosten – ist nur ein erheblich kleinerer Betrag übrig, der dann leichter ordnungsgemäss geschlüsselt werden kann.»

Rummel geht bei der Betrachtung der fixen Kosten davon aus, dass jedes Unternehmen bei seinem Beginn für eine bestimmte Kapazität, also eine bestimmte Erzeugungsmöglichkeit bei «optimalem» Beschäftigungsgrad, ausgelegt wird. Bei dem fast in jeder Unternehmung früher oder später einmal eintretenden Zustand der nur teilweisen Ausnützung der Kapazität würde die Unternehmung – nach aufmerksamer Marktanalyse – die sich anbahnende Entwicklung schätzen und sich auf einen mutmasslichen Beschäftigungsgrad über eine mutmassliche Zeitspanne hin einrichten. «So wird man das Paradoxon zu lösen versuchen, die festen Kosten nach Möglichkeit «proportional» zu machen.»

Ein wertvolles Mittel dazu ist nach Rummel das Rechnen mit Soll-Werten, das heisst die fixen Kosten seien jeweils für jede Kostenart zu planen und mit diesen Soll-Werten zu verrechnen. Wie Prof. Kilger in seinen Anmerkungen als Anhang zum Buch bemerkt, hat die «Einheitliche Kostenrechnung» Rummels die Tendenz und den Ansatz zur Plan-Kostenberechnung gegeben, und zwar zu einer Grenzplankostenrechnung; denn die Aufteilung in fixe und proportionale Kosten sei immer mit Planentscheidungen verbunden.

Der Auffassung Kilgers, wonach die Kostenuntersuchungen Rummels ein Fundament für die spätere Entwicklung der Plankostenrechnung (insbesondere zu Grenzplankostenrechnungen mit differenzierten Bezugsgrössensystemen) gelegt haben, darf zugestimmt werden. Darum kann die Arbeit – was von vielen Kostentheoretikern immer wieder anerkannt wird – als wertvoller Beitrag zur Kostenlehre im Allgemeinen und Speziellen (zum Beispiel auch bezüglich der Verrechnungspreise, mehr noch der Bezugspreise) anerkannt werden.

Der Zielsetzung und dem Fundamentalprinzip seiner Kostenlehre entsprechend ist der Aufbau dieses Werkes. Das erste Kapitel befasst sich mit den mathematischen Grundlagen (Einflussgrössen, Massgrössen, Bezugsgrössen usw.). Es führt mit den Ausführungen des zweiten Kapitels über das Schlüsseln der Gemeinkosten zu der im dritten Kapitel dargelegten Verwendung von Bezugsgrössen zwecks Aufstellung statistischer Kennzahlen, die bei der Beurteilung anteiliger bzw. proportionaler Kosten wichtig sind. Im vierten Kapitel über die gegenseitigen Beziehungen der Massgrössen kommt der Verfasser auf das wichtige Moment der Austauschbarkeit der Massgrössen zu sprechen. Das fünfte Kapitel behandelt die Einheitskalkulation, in welcher der Spaltung der Kostenarten nach mehreren Proportionalitäten ein wichtiger Platz eingeräumt wird. Beschlossen wird die Arbeit durch die im sechsten Kapitel unter anderem dargelegte Blockkostenrechnung.

Der Verfasser scheidet die Kosten in drei Hauptgruppen: die direkt anrechenbaren Kosten (Fabrikationskosten: Löhne, Fertigungsmaterial), die indirekt (mit Hilfe von Schlüsseln) anrechenbaren Gemeinkosten (Voraussetzung: eine irgendwie – unter Umständen über Drittgrössen – gegebene Proportionalität) und die nicht anrechenbaren Gemein- und Blockkosten. Kurzum: Variable Kosten (als erzeugungsproportionale oder mit Hilfe von Kennziffern auf einem Umweg erzeugungsproportional gemachte Kosten), fixe (feste) Kosten als kalenderzeitproportionale Kosten sowie starre, nicht schlüsselbare Kosten, die keinerlei effektiven oder konstruierten Proportionalität folgen, wie zum Beispiel Forschungs- und Entwicklungskosten, ferner Kosten, die zu keinem Auftrag führen, sowie ein Teil der Verwaltungskosten. Rummel geht dabei von einem gegebenen Beschäftigungsgrad aus, das heisst einem Grad der Beschäftigung, der für einen nicht allzu langen Zeitraum gültig sein wird. Alle Bestrebungen der Geschäftsleitung müssten dahin zielen, die fixen Kosten möglichst annähernd proportional dem Beschäftigungsgrad zu halten.

Hier und an anderer Stelle ergibt sich ein gewisser Widerspruch. Einmal möchte Rummel die fixen Kosten möglichst proportional machen (S. 211: Lohnkosten – vorab Gehälter – von betriebswichtigem Personal, Abschreibungen aus Verschleiss), des andern frägt er (S. 211/213) «warum die einzelnen Erzeugnisse überhaupt mit Kosten belastet werden, für die sie gar nicht verantwortlich sind», oder er sagt, «dass es gar keinen Zweck hat, die fixen Kosten auf die einzelnen Erzeugnisse umzulegen». Wenn man allerdings von der höheren Sphäre der Preisbildung ausgeht, wo nicht nach den Kosten eines Produktes gefragt wird, sondern nach dem Preis, den der Markt im Wirken von Angebot und Nachfrage zu geben bereit ist, wird die Frage Rummels verständlich.

Man könnte dem Verfasser entgegenhalten, seine proportionale Kostenlehre (beruhend auf linearen Gleichungen) lasse beispielsweise das Vorhandensein von Sprung- oder Progressionsrhythmen in einem Betrieb, in einer Branche oder einer Wirtschaft unberücksichtigt (auf Seite 24 weist Rummel darauf hin, dass solche Progressionen bei hohen Losgrössen, bei grossen Massen und Zeiträumen fast unwesentlich würden). Kilger glaubt, dass sich die Thesen Rummels in dieser Frage mit den Behauptungen der modernen Produktions- und Kostentheorie decken, wonach intensitätsmässige Anpassungsprozesse[3]) in der Praxis nur relativ selten durchgeführt würden. Rummel sieht den Betrieb als Ganzes; es zählt für ihn nur der Erfolg der ganzen Unternehmung. Hier stellt er sich in einem gewissen Sinne gegen die neueren Theorien, die, zum Beispiel mit Hilfe der Verrechnungspreise (nach Rummel kritische Preise), eine Schlüsselung des Erfolges nach dem «Beisteuerungs- oder Entstehungsprinzip» erstreben, also nicht eine Auftragsrechnung, sondern eine Abteilungsrechnung.

Das Werk – man möchte in Anlehnung an Prof. Kilger von einem fundamentalen Standardwerk sprechen – darf all jenen empfohlen werden, die sich über den Rand des «eigenen Systems» hinaus für Kostenverrechnung und Kostenlehre interessieren. Nicht nur massgebende Führungskräfte der oberen Stufen, verantwortliche Instanzen des Rechnungswesens, auch Betriebswissenschaftler im allgemeinen werden dieser Arbeit wertvolle Anhaltspunkte, Anregungen und Begriffserklärungen (um die sich der Verfasser teils auf einfache Art bemüht) entnehmen.

In vielem dürfte das Werk eine Fortsetzung verlangen, zum Beispiel in der Behandlung der Kostenrechnungen von Dienstleistungsbetrieben, in der Behandlung der Verrechnungspreise bei Grossbetrieben mit breitem Warensortiment oder hinsichtlich des Verhältnisses zwischen Betriebsabrechnung (Betriebsbuchhaltung) und Finanzbuchhaltung.

Dr. *Jakob Weibel*, Betriebswirtschafter, Zürich

[1]) **Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Grössen.** Von *K. Rummel*. Unveränderter Nachdruck der dritten, durchgesehenen und erweiterten Auflage mit Vorwort und Anmerkungen von *W. Kilger*. 235 S. Düsseldorf 1967, Verlag Stahleisen mbH.

[2]) Es gibt Autoren – worauf auch Prof. Kilger hinweist –, die die Kalenderzeitproportionalität der Kosten nicht akzeptieren; die Kosten seien nicht von der Zeit, sondern von den «Ergebnissen in der Zeit» abhängig, eine Auffassung, welcher eine Berechtigung nicht ohne weiteres abgesprochen werden kann.

[3]) Rummels Ausführungen beziehen sich in erster Linie auf oszillative Schwankungen bei Intensitätsvariationen und nicht dispositive Veränderungen der Intensität.