

SCHÄFFER

POESCHEL

1

Aufgaben und Teilbereiche des Accountings

Lerninhalte

- ▶ Unterscheidung Financial und Managerial Accounting
- ▶ Abgrenzung zum Controlling
- ▶ Komponenten des Managerial Accounting: Kosten- und Leistungsrechnung, Investitionsrechnung, Kennzahlen und Key Performance Indicators

Fraglos wird auch künftig die Anwendung von Anglizismen/Amerikanismen in der betriebswirtschaftlichen Fachsprache eher zunehmen. Sinnvoll ist dies zum Aufbau einer guten Verständigungsbasis im Rahmen globaler Transaktionen oder auch zur Nutzung der der englischen Sprache innewohnenden Eigenart, dass zahlreiche Sachverhalte kurz und prägnant bezeichnet, auf Anhieb verständlich sind. Wie etwa im Falle von Win-win-Situation, One-to-one-Marketing oder Top-down-Strategie. Da jedoch auch davon auszugehen ist, dass der gleiche schlechte Witz im Kreise deutscher Muttersprachler in englischer Sprache präsentiert, wahrscheinlich eine größere Begeisterung auslöst als in deutscher Sprache, bleibt nur zu hoffen, dass die Anglizismen-Dosis zumeist vernünftig gewählt wird. Im Falle zahlreicher Kapitalmarktberichte und -analysen oder auch vieler Strategiepapiere kann dies durchaus bestritten werden. Hier hat dann die Verwendung von Anglizismen den Nachteil, dass die Entlarvung eventueller Inhaltsleere lediglich mehr Zeit erfordert.

Unabhängig von den Vor- und Nachteilen haben sich viele englische Begriffe in der betriebswirtschaftlichen Literatur und der Wirtschaftspraxis schlicht durchgesetzt. Marketing, Controlling, Customer-Relationship-Management, Supply-Chain-Management und Human-Ressources-Management etwa stellen aktuell Bezeichnungen von Unternehmensbereichen, Funktionen oder auch Softwaremodulen ohne pragmatische Alternative dar.

Auch das Rechnungswesen eines Unternehmens wird heutzutage in Theorie und Praxis immer häufiger als »Accounting« bezeichnet. Es beinhaltet alle Verfahren zur systematischen Erfassung und Auswertung aller quantifizierbaren Vorgänge und Sachverhalte im Unternehmen mit dem Zweck der Dokumentation, Planung und Kontrolle des betrieblichen Geschehens. Hierzu sind alle relevanten Sachverhalte mengen- und wertmäßig zu erfassen, aufzubereiten und zu analysieren.

Die weitere Differenzierung in die Bereiche Financial Accounting und Managerial (oder auch Management) Accounting folgt letztlich der bekannten Differenzierung in das externe und interne Rechnungswesen (siehe auch Kapitel 4.1).

Während das Financial Accounting die Finanzbuchhaltung und Bilanzierung umfasst und somit die Informationsbedürfnisse von Unternehmensexternen befriedigt, stellt das Managerial Accounting das Rechnungswesen für das Management des Unternehmens dar. Es kann somit auch als »führungsorientiertes Rechnungswesen mit den Aufgaben der Sammlung, Analyse und Verarbeitung von Informationen zur Unterstützung der Führungskräfte« (Horvath & Partners 2009, S. 90) bezeichnet werden.

»The purpose of management accounting is to supply information to meet the specific needs of managers and employees who are working to further the objectives of the organization. . . . Financial accounting, on the other hand, is designed to communicate objectives, verifiable information about the firm's historical financial performance (Brandon/Drtina 1997, S. 7).«

»Managerial accounting is concerned with providing information to managers – that is, the people inside an organization who direct and control its operations. In contrast, financial accounting is concerned with providing information to stockholders, creditors, and others who are outside the organization. This contrast in orientation results in a number of major differences between financial and managerial accounting, even though they often rely on the same underlying financial data (Brewer/Garrison/Noreen 2010, S. 30).«

Den Unterschied zwischen Financial und dem Managerial Accounting soll abschließend nochmals die Abbildung 1.1 verdeutlichen (Brewer/Garrison/Noreen 2010, S. 31).

Managerial Accounting soll im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen inhaltlich nicht als deckungsgleich mit Controlling betrachtet werden. Während dem Controlling – als betrieblicher Querschnittsfunktion – die Aufgabe der Unterstützung des Managements durch Planung, Kontrolle, Steuerung und Information zukommt – ihm die Funktion der »Rationalitätssicherung der Führung« (Weber, Schäffer 2011, S. 33) innewohnt –, fungiert im hier vertretenen Sinne das Managerial Accounting als dem untergeordnete Informationsbasis im Sinne des klassischen Internen Rechnungswesens. Zentrale Themen des Controllings, wie etwa das Strategische Controlling oder Risiko-Controlling sind insofern nicht Gegenstand der weiteren Erläuterungen. Vielmehr erfolgt die intensive Darlegung der traditionellen Komponenten des Internen Rechnungswesens:

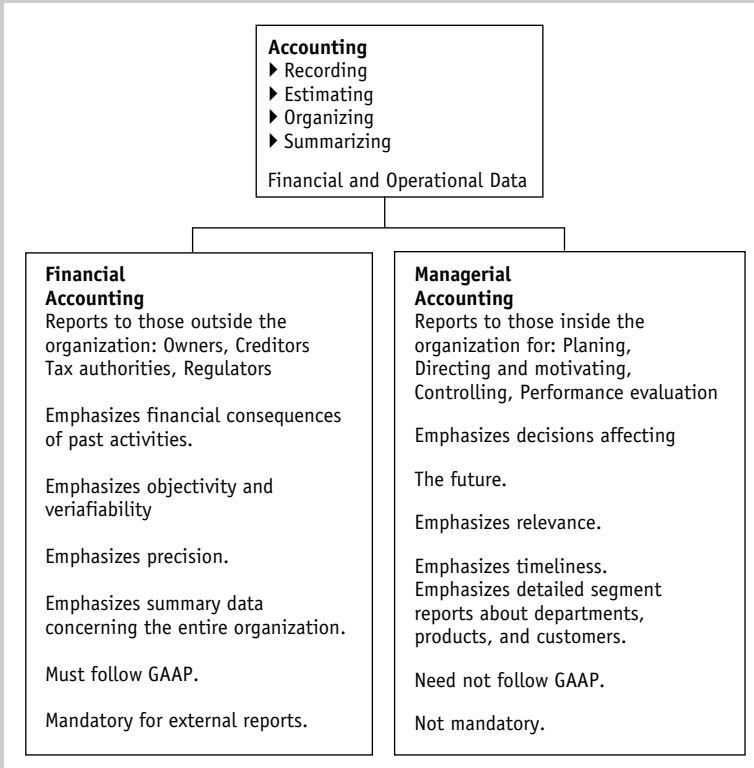
- ▶ Kosten- und Leistungsrechnung,
- ▶ Investitionsrechnung, als wesentlichem Bestandteil der betrieblichen Planungsrechnung,
- ▶ Kennzahlen und KPI's als *dem* Instrument der betrieblichen Statistik.

Die gemeinsame Behandlung dieser Themen in einem Werk ist auch deswegen zweckmäßig, weil es gemeinsame Grundlagen und zahlreiche Themenverzahnungen gibt.

So stellt die Beherrschung der sogenannten Stromgrößen des Rechnungswesens eine notwendige Voraussetzung zum Verständnis der Kosten- und Leistungsrechnung, aber auch der verschiedenen Verfahren der Investitionsrechnung dar. Auch bei der Analyse betriebswirtschaftlicher Kennzahlen zeichnet sich der erfahrene Öko-

Abb. 1-1

Financial und Managerial Accounting



nom dadurch aus, dass er beim jeweiligen Konstrukt zunächst auf die Art der Datenbasis achtet – so kann sich eine Materialaufwandsquote durchaus von einer Materialkostenquote unterscheiden.

Ist in einem Unternehmen eine Kosten- und Leistungsrechnung vorhanden, so stellt diese i. d. R. den größten ökonomischen Datenpool dar. Dieser wird abseits der traditionellen Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung auch als Basis zur Fundierung anderer betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, wie etwa Investitionsentscheidungen, genutzt. Die Beurteilung einer geplanten Investition setzt jedoch voraus, dass einzelne Kostenarten und -kategorien inhaltlich bekannt sind. So sollte der Unterschied zwischen fixen und variablen Kosten oder auch die Auszahlungswirksamkeit oder -unwirksamkeit verschiedener Kosten bewusst sein.

Spätestens mit der Entwicklung der neueren Verfahren des Kostenmanagements erfolgte eine (noch) stärkere Verzahnung der Kosten- und Leistungsrechnung und der Investitionsrechnung, so dass auch vor diesem Hintergrund die gemeinsame Behandlung beider Themen in einem Lehrwerk sinnvoll erscheint.

2 Strom- und Bestandsgrößen des Rechnungswesens

Lerninhalte

- ▶ Auszahlungen und Einzahlungen
- ▶ Ausgaben und Einnahmen
- ▶ Aufwand und Ertrag
- ▶ Kosten und Leistungen
- ▶ Handelsrechtliche Irritationen

Ohne ein tiefes Verständnis für die nachfolgend präsentierten Begriffe des Rechnungswesens, mittels derer jeweils Geschäftsvorfälle charakterisiert werden, und den zwischen ihnen bestehenden Unterschieden, sind zahlreiche betriebswirtschaftliche Sachverhalte und Werkzeuge nicht tatsächlich bewusst. Hierbei ist insbesondere der Unterschied zwischen liquiditäts- und erfolgsrelevanten Ereignissen von zentraler Bedeutung. So können Unternehmen in Liquiditätsnot zeitgleich eine zufriedenstellende oder gar prächtige Gewinnsituation aufweisen. Auch umgekehrt ist es durchaus beobachtbar, dass Unternehmen in Verlustzeiten (zunächst) nicht mit Liquiditätsproblemen zu kämpfen haben. Langfristig entwickeln sich die verschiedenen Ebenen zwar in die gleiche Richtung, kurzfristig können jedoch erhebliche Unterschiede auftreten.

Der Sachverhalt, dass die nun zu erläuternden Begriffe im täglichen Sprachgebrauch ohne inhaltliche Reflexion bereits verwendet werden, erschwert sicherlich ein rasches Begreifen der Materie. So werden Begriffe wie Auszahlungen, Ausgaben, Aufwand und Kosten umgangssprachlich durchaus auch als Synonyme verwandt. Es wird daher empfohlen, von »Bauchgefühlen« in der künftigen Anwendung dieser Begriffe zugunsten der nachfolgenden Definitionen abzusehen. Zudem sollten umgangssprachliche Wortschöpfungen, wie etwa »Unkosten« oder »Kostenaufwand« aus dem Wortschatz eliminiert werden.

Bestandsgrößen beziehen sich jeweils auf einen Zeitpunkt, z. B. den Lagerbestand zum 31.12. oder das Anlagevermögen am 30.6. Stromgrößen hingegen beziehen sich auf einen Zeitraum z. B. den Lagerzugang im ersten Quartal, oder die Investitionen im Geschäftsjahr. Stromgrößen führen jeweils zu Veränderungen von ihnen zugrunde liegenden Bestandsgrößen. So verändern monatliche Lagerzugänge und Lagerabgänge den Lagerbestand zum jeweiligen Monatsende. Investitionen und Abschreibungen verändern das Anlagevermögen, Kreditaufnahmen und Kredittilgungen den vorhandenen Bestand an Verbindlichkeiten etc. Hinsichtlich der hier relevanten Stromgrößen sind die nachfolgenden Bestandsgrößen von Bedeutung:

- ▶ Zahlungsmittelbestand (liquide Mittel): Summe aller sofort verfügbaren Barmittel, folglich der Kassenbestand sowie Sichtguthaben bei Kreditinstituten.

- ▶ Geldvermögen: Zahlungsmittelbestand plus Forderungen (z. B. gegenüber Kunden), minus Verbindlichkeiten (z. B. Lieferantenverbindlichkeiten).
- ▶ Reinvermögen (Nettovermögen): Geldvermögen plus Sachvermögen, folglich das gesamte Vermögen abzüglich der Verbindlichkeiten.

2.1 Auszahlungen und Einzahlungen

Geschäftsvorfälle, die den Zahlungsmittelbestand verringern, sind Auszahlungen. Hingegen stellen Geschäftsvorfälle, die den Zahlungsmittelbestand erhöhen, Einzahlungen dar. Die Differenz von Ein- und Auszahlungen, also die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes in einer Periode, wird Einzahlungsüberschuss oder Cash-flow genannt. Es handelt sich hierbei um eine Liquiditäts-, nicht um eine Gewinngröße. Zahlungsfähigkeit oder Liquidität ist eine notwendige Existenzvoraussetzung für Unternehmen. Die Zahlungsunfähigkeit (Illiquidität) stellt den häufigsten Insolvenztatbestand in Deutschland dar. Insofern sollte die künftige Liquidität des Unternehmens geplant werden, die Plangrößen hierzu sind die künftig erwarteten Aus- und Einzahlungen.

2.2 Ausgaben und Einnahmen

Finanzsaldo

Geschäftsvorfälle, die das Geldvermögen verringern, sind Ausgaben. Geschäftsvorfälle, die das Geldvermögen erhöhen, sind Einnahmen. Die Differenz von Einnahmen und Ausgaben, also die Veränderung des Geldvermögens in einer Periode, nennt man Einnahmenüberschuss oder Finanzsaldo. Auch hierbei handelt es sich um einen Saldo der Liquiditäts-, nicht der Gewinnebene des Unternehmens.

Auszahlungen können, müssen jedoch nicht zugleich Ausgaben sein. Dies gilt analog für die Beziehung zwischen Einzahlungen und Einnahmen.

Erfolgt der Verkauf von Ware an einen Kunden auf Ziel und zahlt dieser zwei Wochen später, so stellt dies zum Zeitpunkt des Verkaufs eine Einnahme und zum Zeitpunkt der Kundenzahlung eine Einzahlung dar. Zum Zeitpunkt des Verkaufs steigen die Forderungen des Verkäufers, sein Zahlungsmittelbestand bleibt jedoch zunächst konstant – das Geldvermögen steigt. Zum späteren Zeitpunkt der Kundenzahlung erhöht sich der Zahlungsmittelbestand, das Geldvermögen bleibt jedoch konstant, denn dieser Erhöhung steht die betragsgleiche Reduzierung der Forderungen gegenüber.

Betriebsausgaben
und Betriebseinnahmen

Nicht zu verwechseln sind die Begriffe »Betriebsausgaben« und »Betriebseinnahmen« mit dem hier vorgestellten Begriffspaar der Ausgaben und Einnahmen. Bei Ersteren handelt es sich um steuerrechtliche Termini, welche den nun folgenden Begriffen Aufwand und Ertrag ähneln, hier jedoch nicht weiter erläutert werden sollen.

2.3 Aufwand und Ertrag

Nach den bislang erläuterten Begriffen der Liquiditätsebene (Einzahlungen/Auszahlungen und Einnahmen/Ausgaben), sind die nun folgenden Begriffe (Aufwand/Ertrag und Kosten/Leistungen) solche der Gewinebene des Unternehmens.

Das Sachvermögen (Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Vorräte etc.) stellt, für sich genommen, keinen Ansatzpunkt für hier relevante Stromgrößen dar. Seine Berücksichtigung neben dem Geldvermögen führt zum Reinvermögen (auch Nettovermögen). Es handelt sich hierbei um das Gesamtvermögen des Unternehmens nach Abzug seiner Verbindlichkeiten. Vorgänge, die diese Bestandsgröße verändern – entweder durch Werteverzehr (Aufwand) oder durch die Schaffung von Werten (Ertrag) –, beeinflussen den Gewinn des Unternehmens. Hierbei handelt es sich um den Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag als der Gewinngröße des externen Rechnungswesens. Reinvermögensänderungen sind Eigenkapitaländerungen. In der Bilanz eines Unternehmens, die immer einen Zeitpunktbezug hat, ergibt sich der Jahresüberschuss/-fehlbetrag als Entwicklung der Differenz zwischen den Vermögensgegenständen und den Verbindlichkeiten. In der zeitraumbezogenen Gewinn- und Verlustrechnung werden die beiden Stromgrößen Aufwand und Ertrag gegenübergestellt – die sich ergebende Differenz repräsentiert ebenfalls der Jahresüberschuss/-fehlbetrag.

Ein Geschäftsvorfall, der einen Aufwand darstellt, muss nicht liquiditätswirksam sein und umgekehrt gilt, dass nicht jeder Ertrag die Liquidität des Unternehmens verbessert.

Beispiele Aufwand und Ertrag

►► Auf Lager befindliche Rohstoffe werden aufgrund von Marktpreisentwicklungen abgewertet, dies stellt einen Aufwand (Sachvermögensminderung), jedoch keine Ausgabe oder Auszahlung dar. Eine in Vorjahren vorgenommene Sonderabschreibung auf eine Maschine muss aufgrund des nun nicht mehr relevanten Grundes für die Abschreibung wertaufgeholt werden, daher erfolgt eine Zuschreibung – dies stellt einen Ertrag, jedoch keine Einnahme oder Einzahlung dar.

Der Erwerb eines dauerhaft nutzbaren Vermögensgegenstands (Investition) mindert die Liquidität des Unternehmens (Ausgabe). Da aber der Reduzierung des Geldvermögens durch den Zugang des Vermögensgegenstandes eine betragsgleiche Erhöhung des Sachvermögens gegenübersteht, verändert sich das Reinvermögen nicht (kein Aufwand). Handelt es sich um einen abnutzbaren Vermögensgegenstand (Maschinen, Gebäude etc.), stellen die künftigen Abschreibungen Aufwand dar (keine Ausgabe).

Der Kauf von Rohstoffen mindert die Liquidität, im Falle einer Barzahlung sinkt der Zahlungsmittelbestand (Auszahlung) und damit auch das Geldvermögen (Auszahlung, zugleich Ausgabe), im Falle eines genutzten Lieferantenkredits sinkt das Geldvermögen durch den Anstieg der Verbindlichkeiten (Ausgabe). Erst der Verbrauch der Rohstoffe führt jedoch durch die Sachvermögensminderung zum Aufwand (man könnte argumentieren, dass der Rohstoff sich noch im erstellten Produkt findet und somit nicht untergegangen ist, doch stellt die Abgabe in die Produktion

und die Nutzung des Rohstoffs den Aufwand dar, die hierdurch bedingte Produktherstellung repräsentiert einen – zunächst nicht liquiditätswirksamen – Ertrag).

Die Bereitstellung eines bewilligten Kreditbetrags auf dem Konto des Kreditnehmers erhöht seinen Zahlungsmittelbestand (Einzahlung), nicht jedoch sein Geldvermögen, wegen der Erhöhung seiner Verbindlichkeiten (somit keine Einnahme). Bei unverändertem Geldvermögen und hier irrelevantem Sachvermögen hat die Kreditaufnahme keinerlei Gewinnwirkung (kein Ertrag). Umgekehrt gilt ebenso, dass Tilgungen zwar den Zahlungsmittelbestand verringern (Auszahlungen), jedoch keine Ausgaben und keinen Aufwand darstellen. ◀◀

Besonderheiten zum Aufwands- und Ertragsbegriff

Es sei an dieser Stelle angemerkt, dass die bisherigen Ausführungen zum Zwecke der Verdeutlichung der grundlegenden Zusammenhänge und Unterschiede – literaturkonform – andere Komponenten des Reinvermögens eines Unternehmens (wie etwa immaterielle Vermögensgegenstände als Teil des Anlagevermögens oder Rückstellungen als Teil der Schulden) ignorieren. Ihre Berücksichtigung würde jedoch das Gesagte nicht verändern, lediglich den Inhalt des Reinvermögens erweitern.

Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, dass im Unterschied zu allen anderen Stromgrößenpaaren in diesem Kapitel handels- und steuerrechtliche Regelungen für die Klassifizierung eines Geschäftsvorfalles als Aufwand oder Ertrag zu berücksichtigen sind.

Zudem gelten die folgenden Ausnahmen von den bisher vorgestellten Regeln:

- ▶ Einlagen von Gesellschaftern erhöhen das Reinvermögen des Unternehmens (Bareinlagen erhöhen das Geldvermögen, Sacheinlagen das Sachvermögen), stellen jedoch keinen Ertrag dar.
- ▶ Gewinnausschüttungen mindern das Reinvermögen, sind jedoch kein Aufwand.

2.4 Kosten und Leistungen

Wie an späterer Stelle (Kapitel 4) ausführlich erläutert, dient die (freiwillige) Kosten- und Leistungsrechnung in erster Linie zwei Zwecken: einerseits erfolgt die Preisgestaltung auf der Basis der bei der Herstellung anfallenden Kosten und andererseits dient das periodische Resultat der Verrechnung von Leistungen und Kosten als wichtige Erfolgsgröße für die Unternehmenssteuerung.

Vergleichbar mit Aufwand und Ertrag handelt es sich bei Kosten und Leistungen ebenfalls um Begriffe der Gewinnebene. Ein wesentlicher Unterschied besteht jedoch darin, dass bei der Bestimmung der Kosten und Leistungen keine gesetzlichen Vorschriften berücksichtigt werden müssen. Werteverzehr und Wertezugänge können nach unternehmenseigenen Vorstellungen bewertet werden.

Die Aussage »ich verkaufe Ihnen das Produkt zu den mir entstandenen Kosten« ist keine Garantie dafür, dass das Produkt anderweitig nicht günstiger erhältlich ist.

Kosten und Leistungen unterscheiden sich von Aufwendungen und Erträgen auch dadurch, dass Sie ausschließlich für die betriebliche Leistungserstellung des Unternehmens anfallen. Damit ermöglicht ihre Saldierung die Bestimmung des Gewinns

Abb. 2-1

Aufwand und Kosten



im Rahmen des eigentlichen Betriebszwecks, z. B. der Herstellung von Porzellan, dem Handel mit Fahrzeugen, dem Angebot bestimmter Dienstleistungen etc.

Kosten und Leistungen werden wie folgt definiert:

Kosten sind der bewertete Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen, der zur Erstellung und zum Absatz der betrieblichen Leistung sowie zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft in einer Periode erforderlich ist (betriebsbedingter Werteverzehr). Leistungen sind der bewertete, betriebszweckkonforme Zugang von Gütern und Dienstleistungen einer Periode.

Die Saldierung von Kosten und Leistungen führt zum (kalkulatorischen) Betriebsergebnis oder auch (kalkulatorischem) Betriebserfolg. Da dieser Gewinn eine wichtige Orientierungsgröße zur Steuerung des Unternehmens im Rahmen des Managerial Accountings ist, wird er im Unterschied zum Jahresüberschuss/-fehlbetrag nicht für ein ganzes Geschäftsjahr im Nachhinein bestimmt. Vielmehr erfolgt seine Ermittlung unterjährig, i. d. R. monatsbezogen. Hierdurch bietet sich dem Management die Möglichkeit, rasch über ökonomische Fehlentwicklungen informiert zu werden, um umgehend entsprechende Maßnahmen einleiten zu können.

Damit es sich um Kosten handelt, müssen folgende Merkmale zutreffen:

- ▶ Werteverzehr: Kosten entstehen nicht bereits durch die Anschaffung von Gütern, sondern erst, wenn die Güter verbraucht werden.
- ▶ Leistungsbezogenheit: Der Verbrauch muss im Zusammenhang mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit stehen.
- ▶ Bewertung: Der Verbrauch muss in Geldeinheiten bewertbar sein.

Das bisher Gesagte macht deutlich, dass zwischen den Stromgrößen des Externen Rechnungswesens (Aufwand und Ertrag) und jenen der Kosten- und Leistungsrechnung (Kosten und Leistungen) Gemeinsamkeiten, jedoch auch Unterschiede bestehen. Die Abbildung 2.1 verdeutlicht dies.

Ein Großteil des Aufwands ist kostengleich, dieser Teil der Werteverzehrung wird als Grundkosten, zugleich Zweckaufwand bezeichnet. Hierzu zählen in erster Linie Material- und Personalkosten, sowie weitere Aufwendungen, sofern betriebsbedingt (Versicherungsprämien, Leasingraten etc.).

Kostenmerkmale

 Neutraler Aufwand

Der übrige Teil des Aufwands stellt neutralen Aufwand dar und wird in der Kosten- und Leistungsrechnung nicht berücksichtigt.

Zum neutralen Aufwand zählen:

1. Betriebsfremder Aufwand

Hierbei handelt es sich um Geschäftsvorfälle die nicht betrieblich bedingt sind, so u. a. eine Spende an eine gemeinnützige Organisation oder Verluste aus Spekulationsgeschäften eines Händlers.

2. Außerordentlicher Aufwand

Der außerordentliche Aufwand zählt wegen seiner besonderen Art, Höhe oder unregelmäßigen Entstehung nicht zum üblichen Betriebsablauf, so etwa bestimmte Forderungsausfälle, Feuer- oder Sturmschäden bei Unterversicherung etc.

3. Periodenfremder Aufwand

Dieser betrifft eine andere Periode, ein Beispiel wäre eine Grundsteuernachzahlung zu einem vorangegangenen Geschäftsjahr.

Die Bezeichnung eines Teils der Kosten als kalkulatorische Kosten rührt daher, dass diese nicht pagatorisch sind. Alle in der Finanzbuchhaltung erfassten Werteverzehr stellen pagatorische, d. h. an Zahlungsströmen ansetzende Sachverhalte dar – weshalb die Finanzbuchhaltung auch als pagatorische Rechnung bezeichnet wird. So kann zum Materialaufwand die Zahlung an den Lieferanten (wenn auch ggf. zu einem anderen Zeitpunkt), zum Personalaufwand die Lohn- und Gehaltsüberweisung nachgewiesen werden.

 Anschaffungswert- und
Wiederbeschaffungswert-
prinzip

Das dem Aufwands- und dem Kostenbegriff zugrunde liegende Wertkonzept unterscheidet sich wesentlich. Der als Aufwand erfasste Werteverzehr folgt streng dem Anschaffungswertprinzip, d. h. wird ein zuvor beschaffter Rohstoff verbraucht, so wird dieser Werteverzehr in der pagatorischen Rechnung auf Basis des Beschaffungspreises ermittelt. Dem Konzept des historischen Anschaffungswerts steht das Konzept des zukünftigen Wiederbeschaffungswerts im Falle der Kosten gegenüber. Würde der Werteverzehr in der Kosten- und Leistungsrechnung nicht auf dieser Basis erfolgen, so würde der Unternehmer seine ökonomische Substanz riskieren. Er wäre beispielsweise bei stark steigenden Beschaffungspreisen nicht dazu in der Lage, aus dem Verkaufserlös eine Ersatzbeschaffung zu realisieren.

Beispiel Pagatorischer Gesamtgewinn

►► Eine beliebte Aufgabenstellung zur Überprüfung der ökonomischen Kompetenz des Befragten ist jene nach der Höhe des Gesamtgewinns im Falle eines Händlers, der einen kleineren Goldbarren für € 2.000 kauft und diesen für € 3.000 verkauft, ihn unmittelbar danach für € 4.000 wieder erwirbt und ihn anschließend erneut, zu € 5.000 verkauft. Eindeutig beläuft sich die Höhe des (pagatorischen) Gesamtgewinns auf $(2 \times € 1.000 =) € 2.000$. Fraglich ist hierbei jedoch, womit er nach dem ersten Verkauf den erneuten Kauf realisieren will. ◄◄

Die strikte Orientierung am (substanzerhaltenden) Wiederbeschaffungspreis verlangt es, dass im Falle sinkender Beschaffungspreise die Kosten eines Gutes unterhalb seines Anschaffungswerts angesetzt werden.

In der betrieblichen Realität wird bei der Bestimmung der Kosten allerdings häufig auf das Wiederbeschaffungspreiskonzept verzichtet. Grund hierfür ist weniger die Unsicherheit bezüglich der künftigen Wiederbeschaffungspreise, sondern vielmehr die Notwendigkeit einer zweiten Bewertung neben der pflichtgemäßen Bewertung im externen Rechnungswesen (Stichwort: Kosten durch Kostenrechnung).

Im Falle kalkulatorischer Kosten ist kein Zahlungsstrom nachweisbar – dennoch stellen sie eine wichtige Form des betriebsbedingten Werteverzehrs dar.

Fallweise erfolgt in der einschlägigen Literatur eine Differenzierung der kalkulatorischen Kosten in Anders- und Zusatzkosten. Anderskosten sind hierbei jene kalkulatorischen Kosten, die von ihrer Art her auch in der Finanzbuchhaltung erfasst werden, wenn auch in anderer Höhe. Zusatzkosten hingegen stellen kalkulatorische Kosten dar, die ausschließlich in der Kosten- und Leistungsrechnung als Werteverzehre zum Ansatz gelangen, folglich kein Pendant in der Finanzbuchhaltung haben.

Einige kalkulatorische Kostenarten werden an späterer Stelle im Zusammenhang mit der Kostenartenrechnung intensiver erläutert. An dieser Stelle sollen sie lediglich kurz skizziert werden:

▶ Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Inhaber von Einzelunternehmen oder Gesellschafter von Personengesellschaften beziehen aus ihrem Betrieb keine Lohn- oder Gehaltszahlungen, gleichwohl wirken sie mit bei der betrieblichen Leistungserstellung. Der kalkulatorische Unternehmerlohn sollte als angemessenes Entgelt für die von ihnen erbrachte Arbeitsleistung im Rahmen der Kosten Berücksichtigung finden.

▶ Kalkulatorische Mieten

Der Ansatz kalkulatorischer Mieten sollte dort erfolgen, wo für die betriebliche Nutzung der im Eigentum von Inhabern oder Gesellschaftern stehenden Vermögensgegenstände keine Miete gezahlt wird und somit kein Mietaufwand anfällt.

▶ Kalkulatorische Eigenkapitalzinsen

Unabhängig von der Rechtsform erhalten Eigenkapitalgeber im Unterschied zu Fremdkapitalgebern keinen vertraglich fixierten Kapitalertrag. Während Fremdkapitalzinsen als Zweckaufwand Elemente der Grundkosten sind, sind Eigenkapitalzinsen als Entgelt für die Eigenkapitalbereitstellung als kalkulatorische Kosten zu berücksichtigen.

▶ Kalkulatorische Abschreibungen

Abschreibungen in der Finanzbuchhaltung (bilanzielle Abschreibungen) sind nach gesetzlich definierten Regeln vorzunehmen. Dies betrifft sowohl die Abschreibungsform als auch den Abschreibungsbetrag und die Nutzungsdauer. Hierbei ist insbesondere das oben erläuterte Anschaffungswertprinzip von zent-

Anders- und Zusatzkosten

Kalkulatorische Kostenarten

raler Bedeutung – eine bilanzielle Abschreibung hat immer den historischen Anschaffungspreis als Basis. Abschreibungen in der Kosten- und Leistungsrechnung sollten hingegen auf dem voraussichtlichen Wiederbeschaffungspreis basieren, was i. d. R. zu anderer Abschreibungshöhe führt.

► **Kalkulatorische Wagnisse**

Wagniskosten sind anzusetzen für einzelne, nicht versicherte Risiken. Hierbei erfolgt keine Berücksichtigung des allgemeinen Unternehmerrisikos (z. B. wegen künftig erwarteter konjunktureller oder struktureller Entwicklungen), vielmehr dient die Kostenkomponente der Abdeckung von Einzelrisiken, die sich zu einem späteren Zeitpunkt konkretisieren können, wie etwa Währungs-, Bestands- oder Forderungsausfallrisiken. Sind die Risiken durch Finanzdienstleistungsprodukte abgedeckt, so stellen die jeweiligen Versicherungsprämien, Optionspreise etc. ohnehin Grundkosten dar, hierfür sind dann keine kalkulatorischen Wagniskosten zu berücksichtigen.

Opportunitätskosten

Einige der genannten kalkulatorischen Kosten, wie etwa der kalkulatorische Unternehmerlohn oder die kalkulatorischen Mieten, folgen dem Opportunitätskostenprinzip. Hierbei handelt es sich um Kosten, die dadurch entstehen, dass auf eine andere Möglichkeit der Nutzung einer Ressource verzichtet wird.

Beispiel **Opportunitätskosten**

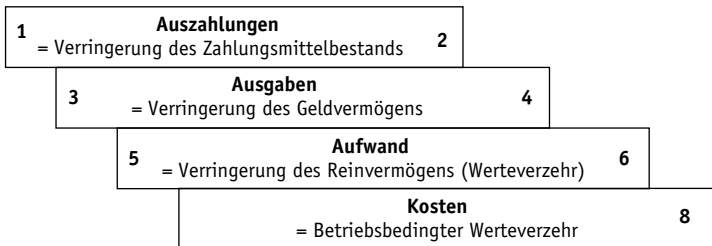
►► Setzt der Einzelunternehmer seine Arbeitskraft in seinem Unternehmen ein, so verzichtet er auf ein Gehalt als abhängig Beschäftigter, nutzt er seine Immobilie für seine unternehmerische Tätigkeit, so verzichtet er auf den Mietertrag im Falle der Immobilienvermietung. ◀◀

Die vom Unternehmen fixierten Kosten müssen so hoch sein, dass alle in Verbindung mit der Leistungserstellung für den Kunden verbundenen Werteverzehr vom Kunden, als Empfänger der Leistung, getragen werden. Dies gilt auch für die Arbeitskraft des Einzelunternehmers oder der Bereitstellung von Räumlichkeiten, die zu seinem Privatbesitz zählen. Erfolgt ein zu geringer Kostenansatz, so werden Teile der Werteverzehr nicht gedeckt, das Unternehmen sieht sich in einer unbefriedigenden Gewinnsituation. Erfolgt ein zu hoher Kostenansatz, so wird der überhöhte Preis vom Kunden nicht akzeptiert, es erfolgt kein Verkauf. Da ein Teil der Kosten dennoch anfällt, ist auch dann die Gewinnsituation unbefriedigend.

Stellenweise wird in der einschlägigen Literatur den kalkulatorischen Kosten der Kostencharakter abgesprochen mit dem Argument, es handle sich hierbei lediglich um Gewinnprophylaxe. Gemeint ist hiermit, dass ein Ansatz kalkulatorischer Kosten im Rahmen der Preisgestaltung bei erfolgreicher Verkaufstransaktion zu einem Umsatz führt, der den damit verbundenen Aufwand übersteigt. Somit ist der mit dem Verkauf verbundene finanzbuchhalterische Gewinn (Umsatz minus Zweckaufwand) höher als der kostenrechnerische (Umsatz minus Grundkosten und kalkulatorische Kosten). Dem kann jedoch u. a. entgegengehalten werden, dass die Umsatztätigkeit des Unternehmens auch ein ausreichendes Polster zur Abdeckung künftiger neutraler Aufwendungen oder steigender Wiederbeschaffungskosten ab-

Abb. 2-2

Schmalenbach-Treppe



nutzbarer Vermögensgegenstände schaffen muss. Zudem gilt, dass in Zeiten der Shareholder-Value-Orientierung kapitalmarktorientierte Gesellschaften mit erheblichen Kapitalbeschaffungsproblemen zu kämpfen hätten, wenn sie darauf verzichten würden, in ihre Kosten »angemessene« Eigenkapitalzinsen zu integrieren.

Die Abgrenzung von Ertrag und Leistung erfolgt analog der Abgrenzung von Aufwand und Kosten. Ein neutraler Ertrag ist beispielsweise ein betriebsfremder (z. B. Spekulationsgewinne des Händlers), ein außerordentlicher (Verkauf einer Säge des Möbelherstellers über Buchwert) oder ein periodenfremder (Erstattung eines Teils der Grundsteuer zu Vorjahren). Der überwiegende Teil der Erträge ist zumeist deckungsgleich mit der Leistung, hierbei handelt es sich um Zweckertrag, bzw. Grundleistung (Umsatz des Händlers oder des Industrieunternehmens).

Die im Rahmen der kalkulatorischen Kosten übliche Gliederung von fünf unterschiedlichen Kostenarten findet innerhalb der kalkulatorischen Leistung kein Pendant. Inhaltlich muss es sich hierbei um eine betriebszweckkonforme, nicht pagatorische Werteschaffung handeln. Ein Beispiel für eine Andersleistung wäre eine im Vergleich zur Finanzbuchhaltung höhere Bewertung einer Lagerproduktion oder einer selbsterstellten Anlage, als Beispiel einer Zusatzleistung wäre die unentgeltliche Abgabe von Erzeugnissen des Unternehmens zu nennen.

Die Begriffe Auszahlungen, Ausgaben, Aufwand und Kosten sind oben nochmals in einer Gesamtsicht aufgezeigt, auf eine entsprechende Abbildung zu Einzahlungen, Einnahmen, Ertrag und Leistung soll verzichtet werden. Die Abbildung 2.2 wird in der Literatur häufig auch als »Schmalenbach Treppe« (Stelling 2005, S. 17) bezeichnet.

1. Geschäftsvorfall: (Auszahlung, jedoch keine Ausgabe, kein Aufwand, keine Kosten) z. B. Begleichung einer Lieferantenrechnung.
2. Geschäftsvorfall: (Auszahlung, zugleich Ausgabe, Aufwand und Kosten) z. B. pünktliche Überweisung der Löhne und Gehälter.
3. Geschäftsvorfall: (Auszahlung und Ausgabe, jedoch kein Aufwand und keine Kosten) z. B. Barkauf und Einlagerung von Rohstoffen.
4. Geschäftsvorfall: (Ausgabe, zugleich Aufwand und Kosten, keine Auszahlung) z. B. Kauf einer Dienstleistung auf Ziel bei sofortiger Nutzung.

Anders- und Zusatzleistung

Abb. 4-15

Einfache Kalkulation des Händlers

	Einzelkosten	Anteilige Gesamtkosten	Verkaufspreis incl. Gewinnaufschlag
20 Liter Rum	500 €	400 €	990 €
800 Zigarren	2.000 €	400 €	2.640 €
30 kg Konzentrat	700 €	400 €	1.210 €
50 Notenhefte	300 €	400 €	770 €

Werden Kosten nach dem Ausmaß der möglichen Belastbarkeit den Kalkulationsobjekten angelastet, so handelt es sich hierbei um die Anwendung des Tragfähigkeitsprinzips.

Können die Zigarren beispielsweise zu € 4.500 an einen Kunden verkauft werden, während sich die übrigen Artikel auf »engen Märkten« bewegen, so könnten die Verpackungs- und Versandkosten in voller Höhe den Zigarren zugerechnet werden, während die übrigen Artikel von einer anteiligen Verrechnung frei blieben.

Insbesondere weil das Durchschnittsprinzip und das Tragfähigkeitsprinzip, aber auch das Verursachungsprinzip bei Auswahl einer beliebigen kostenverursachenden Größe (z. B. dem Gewicht im o. g. Beispiel) in der betrieblichen Praxis häufig zur Anwendung gelangt, sollte offensichtlich geworden sein, welchen analytischen Wert eine auf dieser Basis bestimmte Artikel-Erfolgsgröße hat – keinen.

Nach wenig intensiver Kalkulation setzt der Händler im o. a. Beispiel die Verkaufspreise um 10 % über den Artikelkosten an. Letztere bestimmte er u. a. bei Anwendung des Durchschnittsprinzips.

Anschließend kann er alle Artikel, bis auf die Notenhefte, zu dem so ermittelten Verkaufspreis absetzen. Bei den Heften gelingt es ihm lediglich, einen Preis von € 600 zu erzielen. Unzufrieden plant er daher die »verlustträchtigen« Notenhefte künftig nicht mehr zu verkaufen. Dies wäre eine Fehlentscheidung, denn die übrigen Produkte hätten dann wohl einen wesentlich höheren Gemeinkostenanteil zu tragen. Ein auf Basis von willkürlich verrechneten Gemeinkosten ermittelter Gewinn oder Verlust ist eben wenig aussagefähig.

Werden aus Wirtschaftlichkeitsgründen eindeutig dem Bezugsobjekt zurechenbare Kosten dennoch als Gemeinkosten verrechnet, so handelt es sich um den Fall der unechten Gemeinkosten. Art und Umfang der im Unternehmen verrechneten unechten Gemeinkosten sind Ausdruck des Anspruchsniveaus des Unternehmers im Spannungsfeld zwischen Exaktheit und Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung. Ein Möbelproduzent könnte den jeweiligen Leimverbrauch bei der Herstellung seiner Möbel sicherlich eindeutig den einzelnen Produkten zuordnen. Die hierdurch entstehenden zusätzlichen »Kosten durch Kostenrechnung« stünden jedoch in keinem vorteilhaften Verhältnis zum erlangten Transparenzgewinn.

Auch die sog. Sondereinzelkosten stellen einen Spezialfall dar. Sie sind zwar einigen, nicht aber allen Produkten eines Betriebs eindeutig zuzurechnen. So sind Sondereinzelkosten der Fertigung (des Vertriebs) beispielsweise Kosten für Werk-

Unechte Gemeinkosten

Sondereinzelkosten

Abb. 4-16

Exaktheit vs. Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung

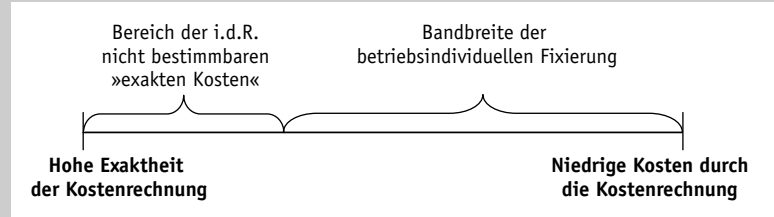
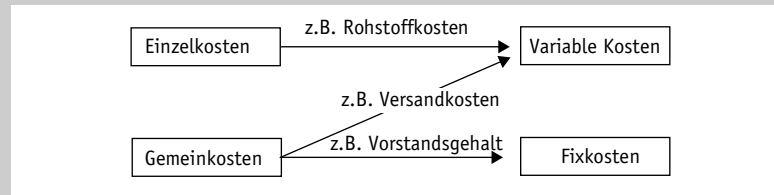


Abb. 4-17

Beziehung zwischen variablen/fixen Kosten und Einzel-/Gemeinkosten



zeuge (Verpackungsmaterialien), mit denen die verschiedenen Spezialprodukte eines Auftrags, nicht aber alle anderen Produkte bearbeitet (verpackt) werden.

Als relative Einzelkosten bezeichnet man Kosten die einem Betrachtungsobjekt zunächst nicht, bei höherer Betrachtungsebene jedoch schon, direkt zurechenbar sind.

Ein Firmenkundenbetreuer einer Bank müht sich um die Belange einer bestimmten Kundengruppe (45 Kunden). Sein Gehalt stellt eine Gemeinkostenposition im Hinblick auf den einzelnen Kunden dar, hat jedoch Einzelkostencharakter hinsichtlich der gesamten Kundengruppe. Die Berücksichtigung der Kostenposition ist somit zur Beurteilung des erzielten Erfolgs mit der Kundengruppe sehr wichtig, während eine auf die einzelnen Kunden vorgenommene Gemeinkostenschlüsselung wenig Aussagekraft aufweist.

Einzelkosten sind immer variable Kosten, während Gemeinkosten variabel oder fix sein können.

Als Bezugsobjekt zur Kostenzuordnung kommt neben dem Produkt oder Auftrag auch der Kostenstelle besondere Bedeutung zu. Kosten, die einem Produkt nicht eindeutig zuzurechnen sind, sind einzelnen Kostenstellen des Betriebs entweder eindeutig zurechenbar (Kostenträger-Gemeinkosten als Kostenstellen-Einzelkosten) oder nicht (Kostenträger-Gemeinkosten als Kostenstellen-Gemeinkosten). Werden im weiteren Verlauf, wie auch in der betrieblichen Realität üblich, die Begriffe Einzelkosten und Gemeinkosten ohne weiteren Zusatz verwendet, so sind damit

Relative Einzelkosten

Einzelkosten: immer variable Kosten