

1. Einleitung

1.1. Die Bedeutung von Kosten und Kostenrechnung für die Preisbildung. Zielsetzung der Einführung

In dieser Publikation sollen die wichtigsten Formen der Kostenrechnung (Istkostenrechnung zu Voll- und Teilkosten, einschließlich Deckungsbeitragsrechnung und Plankostenrechnung) dargestellt und ihre Eignung für Zwecke der Preispolitik untersucht werden. Die Publikation ist als Einführung für Studium und Praxis gedacht.

Unter den von der Unternehmung verfolgten Zielsetzungen kommt dem Gewinnstreben besondere Bedeutung zu. Gewinn sei definiert als Differenz zwischen Erlösen und Kosten. Kosten entstehen durch den Einsatz von Produktionsfaktoren zur Erzeugung von Gütern und Leistungen. Die (meisten) Kostenarten lassen sich darstellen als Produkt aus Einsatzmenge und Preis eines Produktionsfaktors (z. B. 3 kg Rohmaterial à 3,- ergeben Materialkosten von 9,-). In der Kostenrechnung werden die in der Unternehmung entstehenden Kosten oder wesentliche Teile dieser Kosten aufgezeichnet und den einzelnen Produktarten und den in der Unternehmung ablaufenden Prozessen zugeordnet. Im ersten Fall erhält man **Produktkosten**, im zweiten Fall **Prozesskosten** bzw. Kosten von Produktionsverfahren. Die Kostenrechnung ist somit eine rechnerische Abbildung von Teilaspekten des Unternehmensgeschehens. Die Ermittlung von Produkt- und Prozesskosten kann im Wesentlichen vier Zwecksetzungen dienen:

1. Die **Produktkosten** können als Entscheidungsgrundlage für die Festsetzung von Preisen und die Zusammenstellung von **Produktionsprogrammen** dienen. Wie später ausführlich behandelt wird, gibt es verschiedene Möglichkeiten zur Ermittlung von Produktkosten. Es können z. B. alle in der Unternehmung entstehenden Kosten (Vollkosten) oder nur ein Teil der Kosten (Teilkosten) den Produkten zugerechnet werden. **Hauptaufgabe dieser Publikation ist die Untersuchung, welche Bedeutung unterschiedlich ermittelte Produktkosten als Entscheidungsgrundlagen für die betriebliche Preispolitik haben.**
2. Die **Prozesskosten** können als Entscheidungsgrundlage für die Auswahl von Produktionsprozessen und damit auch für Investitionsentscheidungen herangezogen werden. Dieser Aufgabe der Kostenrechnung soll nur am Rande nachgegangen werden. Für Investitionsentscheidungen haben sich dynamische, auf Kapitalwerten basierende finanzmathematische Verfahren (z. B. NPV-Net Present Value) durchgesetzt (Berk, J., De Marzo P., Corporate Finance, Global Edition, Pearson Education Limited, 2019).
3. Ein weiterer Zweck der Kostenrechnung ist es, zu einer Minimierung der Kosten der gewählten Prozesse beizutragen, indem sie es ermöglicht, die Istkosten mit Normvorstellungen, wie Plankosten, Istkosten im Zeit- und Betriebsvergleich, Produktivitätsvergleiche allgemein etc., zu vergleichen. Dadurch werden sowohl die Arbeitnehmer zu einer plangerechten Durchführung der Produktionsverfahren

1. Einleitung

ren angeregt als auch Möglichkeiten der Kostensenkung aufgezeigt (Kontrollwirkungen). Als Verfahren haben sich hier Effizienzmessungen mittels DEA (Data Envelopment Analysis, <https://www.deazone.com/>) etabliert. Dieser Zweck wird in den folgenden Ausführungen ebenfalls nicht im Vordergrund stehen.

4. Ein vierter Zweck der Kostenrechnung – die Ermöglichung der Bewertung der Halb- und Fertigerzeugnisse gemäß handels- bzw. unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Richtlinien – interessiert für diese Publikation nicht.

Die Relevanz der Produktkosten für die Preispolitik hängt vom **Wirtschaftssystem** des Staates und der für eine Unternehmung relevanten **Marktform** ab. Bei von staatlichen Instanzen **vorgeschriebenen oder genehmigten Preisen** (z. B. Kartellpreise) kommt der Ermittlung von Produktkosten besondere Bedeutung zu. Sie dienen der Preisrechtfertigung und – falls die Preise zu weit von den Kosten abweichen – der Festlegung von Subventionen oder Preisabgaben (z. B. Verbrauchsteuern). Ähnliches gilt auch, wenn die Preise zwar nicht staatlich festgesetzt werden, jedoch die Unternehmungen Preiserhöhungen von einer „Paritätischen Kommission“ der Wirtschaftspartner oder heute von branchenorientierten Regulierungsbehörden (Energie, Telekom, Banken .) überwacht und genehmigt werden müssen. Seit dem Beitritt Österreich zur EU ist für die Regulierung des Wettbewerbes insbesondere auch die Generaldirektion 1, Wettbewerb, der Kommission von Bedeutung. Auch hier dienen Ergebnisse der Kostenrechnung zur Rechtfertigung geänderter Preise.

Aber auch für Unternehmungen, die in marktwirtschaftlichen Systemen die **Preise autonom festsetzen** können, ist die Kostenrechnung eine wichtige Entscheidungsgrundlage. Zwar hängen die jeweiligen Preise von Angebot und Nachfrage ab, das Angebot wird aber vom Verhältnis der Kosten zu den erwarteten Preisen abhängen. In langer Sicht bestimmen wohl in jeder Branche die Kosten den durchschnittlichen erzielbaren Preis. Dies soll an einem Beispiel aus der Landwirtschaft demonstriert werden. Wenn in dem Zeitraum nach der Ernte das Angebot an einer Obstsorte im Verhältnis zur Nachfrage sehr groß ist, wird der Preis entsprechend sinken. Oberflächlich gesehen hängt der Preis allein von der Relation des Angebots zur Nachfrage ab. Ein im Vergleich zu den Produktionskosten sehr niedriger Preis wird aber dazu führen, dass Obstbauern zum Teil reifes Obst nicht ernten und damit das Angebot verringern, wodurch der Preis wieder steigt bzw. die Preisminderung sich verringert. In langer Frist wird der gegenüber den Kosten niedrige Preis dazu führen, dass der Anbau dieser Sorte eingeschränkt wird, indem vorhandene Obstplantagen eingestellt, jedenfalls aber kaum neue Plantagen zur Produktion dieser Sorte errichtet werden. Dies bewirkt eine Minderung des Angebots und Preiserhöhungen in den nächsten Saisonen. Wenn durch die Minderung des Angebots der Preis wesentlich über die Kosten steigt, so ergibt sich ein verstärkter Anreiz zum Anbau dieser Sorte, wodurch das Angebot wieder erhöht und der Preis verringert wird. In langer Frist wird also der erzielbare Preis um die Kosten des Grenzanbieters, das ist jener Anbieter, der sich mit seinen Produktionskosten im eingeschwungenen Zustand (Gleichgewichtspunkt bzw. Schnittpunkt von Angebot- und Nachfragekurve) gerade noch am Markt halten könnte, schwanken. Ist die Steigung der Angebotsfunktion absolut

1.1. Die Bedeutung von Kosten und Kostenrechnung für die Preisbildung

gesehen niedriger als die der Nachfragefunktion, also sehr flach, wie bei Produktionen mittels Technologien, die es erlauben, sehr einfach eine Produktion aufzunehmen und damit in einen Markt (wieder) einzusteigen, kann es statt einer Konvergenz auch zu einer Divergenz um den Gleichgewichtspunkt kommen. Im Extremfall kalkuliert man sich aus dem Markt, weil nicht einmal ein Angebot zum Prohibitivpreis zustande kommt (siehe die Einsatzmöglichkeiten in Abschnitt 3.).

Bei obiger Argumentation wurde implizit angenommen, es herrsche eine vollkommene **Konkurrenzsituation** und die Produzenten bzw. Händler hätten das betreffende Produkt zum gleichen Preis zu verkaufen. In den meisten Fällen jedoch haben Produzenten und Händler einen gewissen **Preisspielraum**. Ein Händler kann ein und dieselbe Ware teurer anbieten als ein anderer Händler und dennoch nicht seinen gesamten Absatz verlieren, weil die Kunden über die Preise anderer Händler schlecht informiert sein können, die Kunden eventuelle Qualitätsunterschiede nicht ausreichend beurteilen können, die Entfernung zu den billigeren Händlern zu groß ist oder weil einfach persönliche Präferenzen bestehen. Der Kostenrechnung kommt nun für die Wahl des günstigsten Preises innerhalb eines bestehenden Preisspielraums große Bedeutung zu. Dieser Spielraum, akquisitorisches Potenzial genannt, führt zu einem sehr kleinen monopolistischen Bereich relativ unelastischer Nachfrage, in dem der Produzent das Abwandern zu Wettbewerbern weniger fürchten muss als bei vollständiger Konkurrenz (Stepan, A., E., Fischer, Betriebswirtschaftliche Optimierung, 8. Auflage, Oldenburg 2009, S.50–52).

Bis jetzt wurde – wenn auch zuletzt unvollkommene – Konkurrenz unterstellt. Ein **Monopolist** hat selbstverständlich einen größeren Preisspielraum als ein Verkäufer, der sich in einer Konkurrenzsituation befindet. Je größer aber der Preisspielraum ist, desto wichtiger wird es, mit Hilfe einer gut ausgebauten Kostenrechnung und von Untersuchungen über die Reaktion des Absatzmarktes auf unterschiedliche Preise Fehlentscheidungen auf dem Gebiet der Preispolitik zu vermeiden.

Besondere Bedeutung kommt der Kostenrechnung bei **Preisdifferenzierungen** zu: Hier werden auf räumlich getrennten Märkten unterschiedliche Preise gefordert (Inlands-, Exportpreise); oder es werden Rabatte gewährt, die von den nachgefragten Mengen abhängen; auch können zu unterschiedlichen Zeiten und/oder von unterschiedlichen Personen verschiedene Tarife gefordert werden (z. B. Eisenbahnunternehmungen).

Nun sind die Absatzmengen nicht nur von den Preisen, sondern auch von der Werbung, der Absatzorganisation und der Produktqualität abhängig. Eine **Absatzsteigerung** kann man durch verschiedene Mittel erreichen: so z. B. durch eine **Preissenkung** (a), durch erhöhte Werbung, durch verstärkten Einsatz von Verkaufspersonal, durch Errichtung von Filialen (also durch **erhöhte Verkaufskosten**) (b) oder auch durch eine bessere Qualität bzw. Aufmachung der Ware (also durch **erhöhte Fertigungskosten**) (c). Preisminderungen und Kostenerhöhungen sind daher in einem gewissen Bereich substituierbar. Für die Entscheidung über die Kombination

1. Einleitung

absatzpolitischer Mittel (Preispolitik, Werbung, Vertriebsorganisation usw.) können ebenfalls Daten der Kostenrechnung herangezogen werden. In Marktwirtschaften werden von den Anbietern zweckmäßigerweise Preise nicht kalkuliert, sondern beurteilt. Um auch Konsumenten die Beurteilung von Preisen unterschiedlicher Produzenten und unterschiedlicher Verpackungsgrößen zu erleichtern, sind Preise je Einheit (Gewichtseinheit, Volumeneinheit etc.) neben den Preisen für die gesamte Verpackung vorgeschrieben.

1.2. Kosten- und Kostenrechnungsformen

Wie in Abschnitt 1.1. angeführt, lassen sich die meisten Kostenarten als Produkt aus Einsatzmenge und Preis eines Produktfaktors definieren. Je nach Festlegung der einzubeziehenden Faktoreinsatzmengen und Faktorpreise unterscheidet man unterschiedliche Kostenrechnungsformen. **Istkostenrechnungen** liegen vor, wenn vornehmlich die in der letzten Periode eingesetzten Faktoren und deren Tages- oder Anschaffungspreise verrechnet werden. Allerdings gehen auch in Istkostenrechnungen für bestimmte Kostenarten durchschnittliche Faktoreinsatzmengen ein (kalkulatorische Wagnisse, kalkulatorische Abschreibungen). Während kalkulatorische Wagnisse Zahlungen antizipieren, die im Risikofall eintreten können, liegt die Sache bei den Abschreibungen anders. Abschreibungen sind erwartete Erlöse zur Abdeckung der Investition. Und die hängen ausschließlich vom Markt, saisonalen Schwankungen und stochastischen Schwankungen ab (gegen Letztere kann man sich versichern, wie in der Landwirtschaft durch Ernteversicherungen oder in der Industrie durch Exportversicherungen gegen politische Risiken). Die Aufteilung des Investitionsbetrages auf Perioden (linear oder degressiv) oder Leistungseinheiten (z. B. km, Betriebsstunden, Stückzahlen) sind erwartete Erlöse zur Abdeckung des Investitionsbetrages, die marktbedingt mehr oder weniger erfüllt werden. Wie riskantes Letzteres ist, erkennt man an obiger Empfehlung, Preise nicht zu kalkulieren, sondern zu beurteilen. Zu leicht können nämlich Marktpreise durch vorsichtig gemeinte großzügige Bemessung kalkulatorischer Anteile unter den Stückkosten zu Vollkosten liegen und Produktionsentscheidungen, z. B. über Annahme oder Ablehnung eines Auftrages, beeinflussen. Bei Preisrechtfertigungen gegenüber Wirtschaftspartnern oder Regulierungsbehörden spielen kalkulatorische Abschreibungen eine bedeutende Rolle bei der Bemessung von geforderten Preisen, Tarifen oder verordneten Preisen mit Lenkungsfunktion.

In Durchschnittskostenrechnungen (**Normalkostenrechnungen**) werden durchschnittliche (als normal beurteilte) Faktoreinsatzmengen und/oder -preise der letzten Perioden ausgewiesen.

Prognosekostenrechnungen beruhen auf in der nächsten Periode erwarteten **Plankostenrechnungen (Standardkostenrechnungen)**, auf in der nächsten Periode erstrebten bzw. als Maßstab gesetzten Faktoreinsatzmengen und -preisen.

1.2. Kosten- und Kostenrechnungsformen

In allen genannten Kostenrechnungsformen können die Faktoreinsatzmengen vollständig erfasst und den Produkten zugerechnet werden; dann bezeichnet man sie als **Vollkostenrechnungen** (z. B. Istkostenrechnung zu Vollkosten). Werden jedoch den Produkten nur Teile der Faktoreinsatzmengen zugerechnet (z. B. etwa nur diejenigen, die proportional zur Produktmenge sind), liegen **Teilkostenrechnungen** vor (z. B. Istkostenrechnung zu variablen Kosten, Deckungsbeitragsrechnung, Grenzplankostenrechnung).

Welche Faktoreinsatzmengen in die Kostenrechnung einbezogen und wie sie bewertet werden, hängt vom jeweils verfolgten **Zweck** der Kostenrechnung ab. Es ist daher der Versuch abzulehnen, mittels einer deduktiv gewonnenen **Kostendefinition** (z. B. Kosten sind Werteinsatz oder bewerteter Güterverbrauch für betriebliche Leistungen) entscheiden zu wollen, welche Daten in die Kostenrechnung aufzunehmen sind.

Die Kostenermittlung wird erleichtert, wenn man nicht direkt von den Faktoreinsatzmengen ausgeht, sondern die ohnehin vorhandenen Aufzeichnungen der Buchführung als Ausgangsbasis benutzt. Kosten werden dann durch Transformation von **Aufwendungen** (Aufwendungen sind jene periodenbezogenen Auszahlungen [Ausgaben], die handelsrechtlich bzw. unternehmensrechtlich als gewinnschmälernd anerkannt werden) gewonnen. Der Anschaffungspreis von Rohstoffen z. B. wird in dem Jahr als Aufwand verrechnet, in dem die Rohstoffe eingesetzt werden – nicht aber in der Periode der Bezahlung der Lieferantenrechnung. Vor allem für die Ermittlung von Istkosten wird dieser Weg gewählt. Folgende Schritte werden meist vorgeschlagen, um **Aufwendungen in Istkosten zu transformieren**:

1. Betriebsfremde Aufwendungen (z. B. Aufwendungen für Wohngebäude mit betriebsfremden Mietern, die somit mit der eigentlichen Betriebstätigkeit nicht in Zusammenhang stehen) sind auszuscheiden.
2. Aufwendungen, die wegen unzumutbarer Periodisierung überhöht oder zu niedrig sind, sind zu korrigieren. So kann in der Buchführung der Anschaffungspreis eines geringwertigen Wirtschaftsgutes mit z. B. dreijähriger Nutzungsdauer im Jahr der Anschaffung zur Gänze als Aufwand verrechnet werden. In der Kostenrechnung werden dagegen Abschreibungen von z. B. 33% des Anschaffungspreises in den drei Jahren nach der Anschaffung verrechnet. Ähnliches gilt für Sonderabschreibungen und Schadensfälle (siehe später).

Beispiel

Ein Einproduktunternehmen hatte in einem Jahr Aufwendungen von 1.800.000,-. Darin sind betriebsfremde Aufwendungen von 20.000,- und um 80.000,- überhöhte Aufwendungen enthalten. Die Erzeugungsmenge betrug 1.000 Stück.

Gesamtkosten des Betriebes: 1.800.000,- minus 100.000,- = 1.700.000,-.

Stückkosten: 1.700.000,- : 1.000,- = 1.700,-.

1. Einleitung

3. Meist wird vorgeschlagen, als Preisfaktor der Kosten nicht den Anschaffungspreis, sondern den **Tagesbeschaffungspreis** zum Zeitpunkt der Kostenermittlung oder den **Wiederbeschaffungspreis** zum Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung der Produktionsfaktoren zu wählen. In Perioden steigender Preise führt eine solche Umwertung zu höheren Produktkosten und damit potenziell zu höheren Preisforderungen. Die Umwertung auf Tagespreise ist besonders für die Abschreibungskosten infolge des oft großen zeitlichen Abstandes zwischen Ausgabe und Verrechnung als Aufwand von Bedeutung.

Beispiel

Im Aufwand des obigen Betriebes sind Abschreibungen von 500.000,- enthalten. Der Preis der Anlagen ist um 10% gestiegen. Man rechnet, dass er bis zur Wiederbeschaffung des Aggregates um weitere 10% steigen wird.

	Ansatz zu	
	Tagespreisen	Wiederbeschaffungspreisen
Gesamtkosten	1.750.000,-	1.800.000,-
Stückkosten	1.750,-	1.800,-

4. Für bestimmte Faktoreinsätze dürfen in der Buchführung keine Aufwendungen verrechnet werden. So enthalten die Aufwendungen keine Zinsen für das Eigenkapital und bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen keine Gehälter für mitarbeitende Unternehmer. In vielen Kostenrechnungen werden daher kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital und kalkulatorische Unternehmerlöhne den Aufwendungen hinzugefügt.

Beispiel

Obige Angaben werden dadurch erweitert, dass das Eigenkapital 2.000.000,- beträgt. Zinssatz 5%. Unternehmerlohn 50.000,-.

	Ansatz zu	
	Tagespreisen	Wiederbeschaffungspreisen
Übertrag	1.750.000,-	1.800.000,-
+ Eigenkapitalzinsen 5%	100.000,-	100.000,-
+ Unternehmerlohn	50.000,-	50.000,-
Gesamtkosten	1.900.000,-	1.950.000,-
Stückkosten	1.900,-	1.950,-

1.2. Kosten- und Kostenrechnungsformen

Statt Zinsen auf das Eigenkapital hinzuzurechnen, können zunächst die Zinsen auf das Fremdkapital ausgeschieden und dann neu berechnete Zinsen auf das Gesamtkapital (= Eigen- und Fremdkapital) hinzugerechnet werden. Ebenso können die bilanziellen Abschreibungen zur Gänze ausgeschieden und durch neu berechnete, den Zwecken der Kostenrechnung entsprechende Abschreibungen ersetzt werden – anstatt die bilanziellen Ansätze durch Zu- oder Abschläge zu korrigieren.

Aufwendungen, die man bei Ermittlung der Kosten ausscheidet, heißen **neutrale Aufwendungen**. Die den Aufwendungen hinzugefügten Kosten heißen **kalkulatorische Kosten**. Die umseitige Abbildung fasst die **Ableitung der Kosten aus den Aufwendungen** zusammen (vgl. Kloock, J., Sieben, G., Schildbach, Th., Kosten- und Leistungsrechnung, 7. Aufl., Düsseldorf 1993).

Der grundsätzliche Aufbau und die Organisation der Kostenrechnung werden im nächsten Kapitel behandelt.

Es wurde gezeigt, dass man unter Kosten sehr verschiedene Größen verstehen und dass die Kostenrechnung sehr unterschiedliche Formen annehmen kann. Man könnte nun versuchen, eine Kostenrechnungsform zu konstruieren, die der Zielsetzung, Unterlagen für die Preispolitik zu liefern, möglichst gerecht wird. Dieser Weg wird hier nicht eingeschlagen, weil die Unternehmungen in der Regel auch andere Zwecksetzungen mit der Kostenrechnung verbinden. Daher soll untersucht werden, in welcher Weise, mit welchen Vorteilen und Nachteilen und unter welchen Bedingungen sich die bestehenden älteren und die modernen Formen der Kostenrechnung in den Dienst der Preispolitik stellen lassen bzw. zu diesem Zwecke verbessert werden könnten.

AUFWAND		
NEUTRALER AUFWAND (Aufwand, nicht zugleich Kosten)		ZWECKAUFWAND (Aufwand, zugleich Kosten)
Aufwand, dem keine Kosten gegenüberstehen, z. B. betriebsfremder Aufwand	Aufwand, dem Kosten in anderer Höhe gegenüberstehen, z. B. Abschreibungen	

KOSTEN		
GRUNDKOSTEN (Kosten, zugleich Aufwand)	KALKULATORISCHE KOSTEN (Kosten, nicht zugleich Aufwand)	
	Anderskosten (Kosten, denen Aufwand in anderer Höhe gegenübersteht, z. B. Abschreibungen)	Zusatzkosten (Kosten, denen kein Aufwand gegenübersteht, wie z. B. Unternehmerlohn)