

auf das verfolgte Ziel Kosten bedeuten. Nach dieser entscheidungslogisch begründeten Auffassung ist für die Beurteilung des Kostencharakters von Steuern nicht maßgeblich, ob die Bemessungsgrundlage der Steuern z.B. an Einsatzgütern (Grundsteuer u.a.), am Vermögen oder am Gewinn ansetzt und ob sie vom Unternehmer (Körperschaftsteuer) oder vom Anteilseigner (Einkommensteuer) zu zahlen ist. Bestimmend ist allein die vom Entscheidungsträger bei der Planung und Steuerung verfolgte Zielsetzung.

Auch wenn man grundsätzlich den Kostencharakter von Steuern akzeptiert, stellt sich die Frage, in welchem Ausmaß sie bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen sind. Während das Problem der **Berücksichtigung von Steuern** für die Investitionsrechnung ausführlich untersucht und weitgehend geklärt worden ist¹⁵³, liegt für die Kostenrechnung erst eine begrenzte Anzahl von Untersuchungen vor¹⁵⁴. Steuern müssen in denjenigen Fällen in die Entscheidungsfindung einbezogen werden, wo ihre Vernachlässigung zu suboptimalen Entscheidungen führen könnte. Dies ist der Fall, wenn sich durch die Berücksichtigung von Steuern ein positiver Zielbeitrag in einen negativen umkehrt oder die Rangfolge von Alternativen verändert wird. Daher ist zu prüfen, ob durch eine anstehende Entscheidung Steuerbemessungsgrundlagen sowie die auf sie entfallenden Steuerbeträge beeinflusst werden. Steuern müssen demnach bei allen Entscheidungen berücksichtigt werden, für welche sie **zielrelevant** sind.

Eine derartige Feststellung der Entscheidungsrelevanz von Steuern erfordert vor allem bei Ertragsteuern genaue Analysen. **Substanzsteuern** (Vermögen- und Gewerbesteuer) sind entscheidungsrelevant, wenn durch die betrieblichen Alternativen eine Änderung des Einheitswertes ausgelöst wird. Die Kostenrechnung soll in der Regel Informationen für kurzfristige Entscheidungen liefern. Der für Substanzsteuern maßgebende Einheitswert wird jedoch üblicherweise im Abstand von mehreren Jahren festgestellt. Eine Einheitswertfortschreibung ist nur bei Überschreitung bestimmter Grenzen erforderlich. Deshalb wird man vielfach unterstellen können, dass die Höhe der Substanzsteuern durch die in der Kostenrechnung betrachteten Entscheidungen nicht verändert wird und sie daher oft nicht in die Rechnung einbezogen werden müssen.

V. Erfassung von Erlösarten

1. Verfahren der Erfassung von Erlösen

Auch für die Erfassung von Erlösen bestehen die beiden Möglichkeiten einer getrennten Mengen- und Preiserfassung sowie einer undifferenzierten Wert-erfassung. Die erste Form ist vor allem auf die **Güterentstehung** anzuwenden, **die nicht unmittelbar zu Markterlösen** führt. Da hier noch keine Bewer-

¹⁵³ Vgl. SCHNEIDER, D. (Investition); WAGNER, F. W./DIRRIGL, H. (Steuerplanung); GEORGI, A. (Steuern).

¹⁵⁴ Vgl. GEESE, W. (Steuer); WAGNER, F.W./HEYDT, R. (Ertrag- und Substanzsteuern); DÖRING, U. (Kostensteuern).

tung durch den Markt stattgefunden hat, sind die erstellten Gütermengen direkt beobachtbar. Für die Bewertung von Bestandserhöhungen und von innerbetrieblichen Leistungen lassen sich die verschiedenen Verfahren der Kostenbewertung heranziehen. Ihre Auswahl hängt vom jeweils verfolgten Rechnungszweck ab.

Bei **Verkaufsleistungen** sind beide Formen der Leistungserfassung möglich. In den meisten Fällen lassen sich auch die Markterlöse über eine Addition der Stückelerlöse für die abgesetzten Produkteinheiten ermitteln. Die undifferenzierte Werterfassung bietet sich vor allem bei Gemeinerlösen an, weil hier der Gesamtbetrag nicht aus den Einzelpreisen berechnet ist. Die verschiedenen Formen der Bestimmung von Nettopreisen am Markt führen aber dazu, dass eine Reihe von Erlösschmälerungen wie z.B. auftragsbezogene Rabatte oder Skonti nur einer Gesamtmenge und nicht dem jeweiligen Produkt zurechenbar sind. Entsprechendes kann für Verpackungs- oder Frachterlöse u.ä. gelten.

Während die undifferenzierte Werterfassung auf der Kostenseite eher die weniger gebräuchliche Erfassungsform bildet, besitzt sie auf der Erlösseite eine große Bedeutung. Erst wenn man von den tatsächlichen **Einzahlungen** ausgeht, gewinnt man eine zuverlässige, an der Realität überprüfbare Basis. Zudem kommen auf diese Weise die mit dem Verkauf verbundenen Einflüsse auf die Erlöse stärker ins Blickfeld.

2. Probleme und Formen der Erfassung einzelner Erlösarten

Für die Erfassung von Erlösen kann man im Allgemeinen wie bei der Kostenerfassung entsprechend Abbildung 2-15 eine Reihe **vorgelagerter Rechenkreise** nutzen und aus ihnen die wichtigsten Daten übernehmen wie z.B. die Art und die Zahl der in der Unternehmung erstellten Güter. Die Bestandsänderungen an Halb- und Fertigerzeugnissen ergeben sich aus den entsprechenden Systemen der **innerbetrieblichen Lagerbuchhaltung**. Einen tiefergehenden Einblick über die in den einzelnen Arbeitsgängen erzeugten Zwischenproduktmengen und die sonstigen innerbetrieblichen Leistungsmengen können **Systeme der Betriebsdatenerfassung** vermitteln. Sie sind in erster Linie Bestandteile von Produktionsplanungs- und -steuerungssystemen (PPS). Ihre Ergebnisse sind aber zugleich für die Erfassung der Mengenkomponekte der Erlösrechnung nutzbar.

Spezifische Probleme wirft die Bewertung der innerbetrieblichen Leistungen und der Bestandsänderungen auf. Dabei können der Planungs- und der Verhaltenssteuerungszweck zu deutlich voneinander abweichenden Ansätzen führen¹⁵⁵. Geht man im Hinblick auf die Planung vom Realisationsprinzip aus und strebt demnach eine erfolgsneutrale Bewertung an, so bleibt das Problem, in welchem Umfang nicht direkt zurechenbare Gemeinkosten einbezogen werden. Die Systeme der Voll- und der Teilkostenrechnung gelangen

¹⁵⁵ Vgl. Kapitel 4., Abschnitt B., S. 619 ff.

hierbei zu unterschiedlichen Ergebnissen, welche die Gewinnhöhe beeinflussen¹⁵⁶.

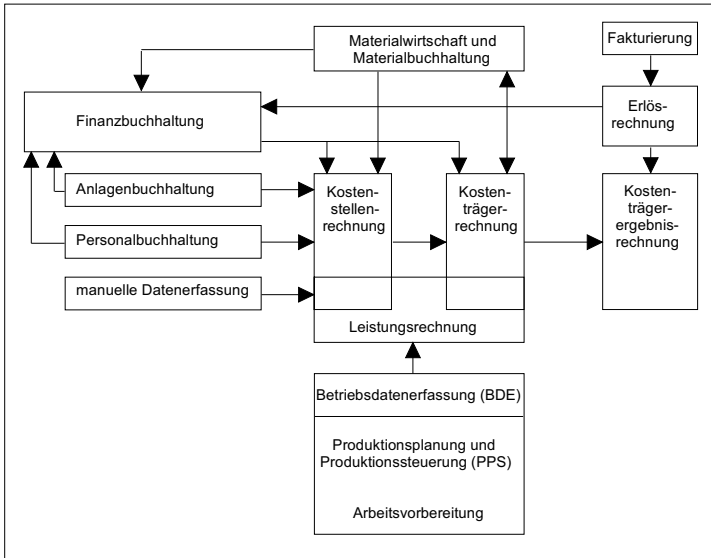


Abb. 2-15: Kosten- und Erlösrechnung und vorgelagerte Rechenkreise¹⁵⁷

Die Daten über Verkaufsleistungen lassen sich aus den **Systemen der Fakturierung** übernehmen. Für die präzise Erfassung der Markterlöse stehen dabei verschiedene Formen zu Verfügung¹⁵⁸. Neben der im Normalfall üblichen auftragsweisen gibt es die ratenweise Erfassung bei Großprojekten und die periodenweise, die in regelmäßigen oder unregelmäßigen Abständen z.B. bei Strom- oder Telefongebühren erfolgt. Das ratenweise Vorgehen richtet sich bei Bauvorhaben u.ä. nach dem Fortschritt der Fertigstellung. Häufig schließt es Vorauszahlungen ein, die schon zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder kurz danach geleistet werden. Bei einer Reihe von Produkten ist die Erlösentstehung und -erfassung von der eigentlichen Gütererstellung völlig losgelöst. Eine solche Abkoppelung besteht z.B. bei Briefmarken oder Telefonkarten. Schließlich gibt es auch eine von der Güterart losgelöste Preisberechnung, wenn beispielsweise gemischte Trikotware nach dem Gewicht berechnet wird und sich damit die Erlöse nur für das Gesamtpaket, aber nicht für dessen einzelne Produkte bestimmen lassen.

Eine spezifische Aufgabe liegt in der möglichst genauen Erfassung und Abgrenzung von **Erlösschmälerungen**. Um die tatsächliche Marktleistung zu erkennen, muss das letztlich bezahlte Entgelt ermittelt werden. Deshalb sind die bei den Erlösarten unterschiedenen Komponenten der Preisstellung¹⁵⁹ im

¹⁵⁶ Vgl. Kapitel 3., Abschnitt D.I.5.a), S. 455 f.

¹⁵⁷ Vgl. MÄNNEL, W. (Erfassung), S. 410.

¹⁵⁸ Vgl. MÄNNEL, W. (Bedeutung), S. 637 ff.

¹⁵⁹ Vgl. Kapitel 2., Abschnitt A.III. Abb. 2-6, S. 86.

einzelnen zu berücksichtigen und möglichst genau zu dokumentieren. Ferner sind Erlösminderungen, -berichtigungen und -korrekturen einzubeziehen. Denn eine korrekte wertmäßige, zeitliche und auf die Einzelleistung bezogene Erfassung erfordert ein zuverlässiges Buchungssystem. Dabei sind zwei spezifische Probleme zu lösen. Erstens ist klar festzulegen, wann es sich um Erlösschmälerungen handelt und wann Beträge zu den Kosten zu rechnen sind. Grundsätzlich sind Erlösschmälerungen Korrektur- bzw. Abzugsposten, denen kein Güterverbrauch zugrunde liegt. Ein Abzug von Skonti bedeutet zum Beispiel, dass für die Lieferung nur der Nettopreis verlangt werden kann, da keine zusätzliche Kreditleistung für den Zeitraum des Zahlungszieles erbracht wird. Die Erlösschmälerungen treten nur in der direkten Beziehung zwischen dem Verkäufer und dem Käufer auf. Es sind Veränderungen des Preises, deren Eintreten im Kaufvertrag in der Regel vereinbart wurde, deren Höhe jedoch erst nach dessen Vollzug genau festliegt. Nach Abzug der Erlösschmälerungen kommt man zu dem Betrag, den die liefernde Unternehmung vom Kunden fordern kann. Demgegenüber handelt es sich bei den Kosten um Aktivitäten, welche die Unternehmung gegenüber Kunden direkt (z.B. Installation, Schulung) oder indirekt (z.B. allgemeine Werbung) erbringt. Das zweite Problem liegt darin, dass Erlösschmälerungen erst **schrittweise** bis zum endgültigen Vollzug des Kaufvertrags **erfassbar** sind. Ihre Dokumentation kann sich dementsprechend in mehreren Belegen niederschlagen. Im Zeitpunkt der Rechnungserstellung sind Sofortrabatte in Abzug zu bringen, umgekehrt können Erlöszuschläge in Form von Mindermengenzuschlägen auftreten. Diese Posten sind auf der Rechnung dokumentiert. Erst später lassen sich mit dem Zahlungsbeleg Skonti und Währungsschwankungen, Nachlässe für Minderqualitäten, Rücknahmen und andere Korrekturen aufgrund von Reklamationen sowie Boni oder andere jahresumsatzbezogene Rabatte registrieren. Als schwierig erweist sich die exakte Erfassung der Erlöse für die Periodenerfolgsrechnung. Ein Teil der Vorgänge ist zum Periodenende noch nicht abgeschlossen. Dann ist mit Plan- bzw. Standardwerten zu arbeiten, durch welche die erwarteten Korrekturen näherungsweise berücksichtigt werden¹⁶⁰.

¹⁶⁰ Für weitere Aufgaben zur Kostenartenrechnung vgl. KÜPPER, H.-U. u.a. (Übungsbuch), S. 1 ff.

B. Kosten- und Erlösstellenrechnung

I. Zwecke der Kosten- und Erlösstellenrechnung

Während die Kosten- und Erlösartenrechnung auf eine isomorphe Erfassung und zweckgerichtete Gliederung der Kosten und Erlöse ausgerichtet ist, steht im Vordergrund der **Stellenrechnung** die Kennzeichnung der Orte bzw. der Partialprozesse, in denen die Kosten und Erlöse entstehen. Die gesamte Unternehmung wird für diesen Zweck in Abrechnungsbezirke eingeteilt. Ein rechnungsmäßig abgegrenzter Bezirk wird in der Regel als **Kostenstelle** bezeichnet.

Durch die Gliederung der gesamten Unternehmung in Kostenstellen können mehrere Rechnungsziele verfolgt werden. Wesentliche Zwecke sind dabei die Kostenplanung, die Steuerung von Entscheidungen, Prozessen sowie Handlungen, die Verteilung der Kosten auf Kostenträger sowie die Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen. In den verschiedenen Systemen der Kostenrechnung ist die Kostenstellenrechnung unterschiedlich stark auf die Erreichung der einzelnen Zwecke ausgerichtet. Die Bildung von Kostenstellen und die Verteilung von Kosten im Rahmen der Kostenstellenrechnung hängen davon ab, welche **Rechnungsziele** und Verteilungsprinzipien im jeweiligen Kostenrechnungssystem besonders betont werden.

Eine Reihe von **Einflussgrößen der Kosten** wie z.B. der Ausschuss oder die Intensität von Arbeits- und ggf. Maschinenleistungen wird nicht von der obersten Unternehmensleitung festgelegt, sondern hängt von den Entscheidungen bzw. dem Verhalten auf unteren Ebenen ab. Die Untergliederung in Kostenstellen und die genaue Analyse der Prozesse, die sich in den Kostenstellen vollziehen, ermöglichen die Kennzeichnung wesentlicher Kostenbestimmungsgrößen und deren Einfluss. Sie stellen die Grundlage für eine genaue Planung der einzelnen Kosten dar. Aufgrund einer Analyse der Bestimmungsgrößen und der kostenmäßigen Auswirkungen von Partialprozessen können u.a. Möglichkeiten der Kostensenkung sichtbar werden. Die Kostenplanung bildet zugleich die Basis für eine **Steuerung und Kontrolle des Produktionsprozesses**. Aus der Gegenüberstellung von geplanten Sollkosten und tatsächlich entstandenen Istkosten werden Kostenabweichungen ersichtlich, die analysiert werden und Grundlage für die Prozesssteuerung sind. Durch die Kostenstellenbildung und den Kostenvergleich je Kostenstelle lässt sich feststellen, wo beispielsweise Kostenüberschreitungen aufgetreten sind. Diese Informationen weisen auf Ursachen für einen nicht kostengünstigen Vollzug von Partialprozessen, die zu beseitigen sind, hin. Eine Vorgabe von Kosten je Kostenstelle dient der zielorientierten Steuerung einer Reihe von Entscheidungen, welche in diesen Stellen zu treffen sind.

Die Kostenstellenrechnung ist ein Bindeglied zwischen Kostenarten- und Kostenträgerrechnung. In mehreren Systemen der Kosten- und Erlösrechnung wird eine **Verteilung aller Kosten** auf die Kostenträger angestrebt. Die Bildung von Kostenstellen ist in diesen Systemen ein Instrument für die Zu-