

Kalkulationsverfahren

Als einer der Hauptzwecke der Kosten- und Leistungsrechnung gilt die (Preis-)Kalkulation. Ihre wichtigsten Teilbereiche lassen sich innerhalb der betrieblichen Grundfunktionen ableiten: In der Beschaffung sind Preisobergrenzen für den Einkauf zu ermitteln, in der Produktion innerbetriebliche Verrechnungspreise zu kalkulieren und im Absatz Verkaufspreise festzulegen.

Die in der Praxis üblicherweise verwendeten Kalkulationsverfahren stützen sich zumeist auf die traditionelle Vollkostenrechnung. Gemeinsames Ziel dieser Verfahren ist, die „vollen“ Selbstkosten als Basis der Preisstellung für das jeweilige Kalkulationsobjekt zu ermitteln.

Obleich eine Vielzahl vollkostenorientierter Kalkulationsverfahren entwickelt wurde, ist ihr Prinzip sehr einheitlich: Sämtliche Kosten einer Abrechnungsperiode werden direkt oder durch stets willkürliche Schlüsselung auch indirekt den Kalkulationsobjekten zugerechnet oder angelastet. Eine derartige Kalkulation ist einseitig, da sie vor allem die Beschäftigungssituation des Unternehmens völlig außer acht läßt. Die Mängel vollkostenorientierter Kalkulationsverfahren sind Ansatzpunkt für moderne Kalkulationsverfahren, wie sie von Riebel im Rahmen der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung konzipiert und von Männel für die entscheidungsorientierte Kostenrechnung weiterentwickelt wurden.

Ermittlung von Preisobergrenzen: Für den Einkauf verfolgen moderne Kalkulationsverfahren einen eigenständigen Weg. Sie stellen nicht allein auf die Kosten der zu beschaffenden Einsatzgüter ab. Hier wird vielmehr gefragt, welche erfolgswirtschaftlichen Konsequenzen mit dem Verzicht auf die Beschaffung eines bestimmten Einsatzgutes verbunden sind. Im Extremfall führt ein solcher Verzicht zur völligen Einstellung der Produktion eines bestimmten Erzeugnisses.

Zur Untermauerung einer derart wichtigen Entscheidung ist sehr sorgfältig festzustellen, welcher Beschaffungspreis sich gerade noch akzeptieren ließe. Ist der Abbau oder eine anderweitige Nutzung der freiwerdenden Kapazität nicht möglich, ergibt sich als kurzfristige Preisobergrenze die Differenz zwischen den dem Produkt jeweils direkt zurechenbaren Kosten und Erlösen. Zur Vermeidung von Fehlentscheidungen dürfen nur die nach den Grundsätzen der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung ermittelten Einzelkosten (aber keinesfalls willkürlich angelastete Gemeinkosten) und Einzelerlöse in die Kalkulation einbezogen werden.

Können die Vorprodukte selbst erstellt werden, so haben unterbeschäftigte Betriebe als kurzfristige Preisobergrenze für den jeweiligen Fremdbezug die kurzfristig variablen Kosten der Eigenerstellung anzusetzen. Vollbeschäftigte Betriebe hätten in diesem Fall zusätzlich eine Engpaßbetrachtung durchzuführen, wie sie modellhaft für die Kalkulation von Verkaufspreisen noch vorgestellt wird. Bei der Berechnung langfristiger Preisobergrenzen ist darüber hinaus zu bedenken, daß auf lange Sicht auch Kosten abbaufähig sind, die kurzfristig als fix gelten müssen (zum Beispiel Personalkosten). Diese sind dann ebenfalls in die Kalkulation einzubeziehen.

Ermittlung von innerbetrieblichen Verrechnungspreisen: Die meisten Unternehmen verrechnen innerbetriebliche Leistungen zu Vollkostenpreisen, die mit Hilfe traditioneller Kalkulationsverfahren ermittelt wurden. Demgegenüber bringen moderne Verfahren nur solche Kosten in Ansatz, die auch tatsächlich mit dem Leistungsvolumen der innerbetrieblichen Leistungen produzierenden Stellen variieren und diesen Leistungen eindeutig als Einzelkosten zugerechnet werden können.

Derart kalkulierte Verrechnungspreise gewährleisten in nicht ausgelasteten Unternehmen, daß hier innerbetriebliche Leistungen relativ „billig“ sind. Dies ermöglicht eine markt- und konkurrenzbezogene Leistungserstellung. Vollkostenkalkulationen führen dagegen zum Ansatz überhöhter Preise.

Umgekehrt können in ausgelasteten Unternehmen die für innerbetriebliche Leistungen kalkulierten Preise auch das Niveau vergleichbarer Vollkostenpreise übersteigen. Dies gilt vor allem dann, wenn zusätzlich Kapazitäten geschaffen werden müßten. Hohe innerbetriebliche Verrechnungspreise bewirken eine zunehmende Attraktivität des Fremdbezuges. Dies führt zur Entlastung.

Menge der zu kalkulierenden Leistung	1 LE	120 LE
Materialbeschaffungskosten	250	X
Materialbeschaffungsnebenkosten	+ 42	
Materialkosten	= 292	
Fertigungskosten	+ 55	
produktionsbedingte Kosten	= 347	
absatzbedingte Kosten	+ 83	
den einzelnen Leistungseinheiten direkt zurechenbare kurzfristige variable Kosten	= 430	51 600
Ermittlung der aufgrund der Vollbeschäftigung und der deshalb notwendigen Verdrängung einer anderen Leistungsart aus dem Leistungsprogramm anzusetzenden Opportunitätskosten der Nutzung knapper Ressourcen		
Nettoerlös der verdrängten Leistungsart	350	X
absatzbedingte Kosten der verdrängten Leistungsart		
produktionsbedingte Kosten der verdrängten Leistungsart	- 180	
Deckungsbeitrag der verdrängten Leistungsart	= 100	
zeitliche Nutzung des Engpasses durch die verdrängte Leistungsart	2,5	
entgehender Deckungsbeitrag pro Zeiteinheit	= 40	
zeitliche Nutzung des Engpasses durch die zu kalkulierende Leistungsart	x 1,5	
Opportunitätskosten der Engpaß-Nutzung durch die zu kalkulierende Leistungsart	+ 60	
kurzfristige Preisuntergrenze bei Vollbeschäftigung	= 490	58 800

Ermittlung von Verkaufspreisen: In der Praxis ist die Kalkulation der Verkaufspreise von primärer Bedeutung. Kalkulationen auf Vollkostenbasis gefährden vor allem unterbeschäftigte Unternehmen: Die Vollkostenrechnung erfordert eine Aufteilung sämtlicher Periodenkosten (also

Kalkulationsschema zur Ermittlung von Preisuntergrenzen für langfristige Preisentscheidungen bei verschiedenen zeitlichen Reichweiten	Menge der zu kalkulierenden Leistung		1 LE	120 LE										
			250											
			+ 42											
			= 292											
			+ 35											
			= 347											
			+ 83											
			= 430	51 600										
den einzelnen Leistungseinheiten direkt zurechenbare kurzfristig variable Kosten														
in Abhängigkeit von der zeitlichen Reichweite der Preisentscheidung zusätzlich zu berücksichtigende (kumulierte) fixe Kosten der Leistungsart				PUG ¹										
Zeit	Jan.	Feb.	Mär.	Apr.	Mai	Jun.	Jul.	Aug.	Sep.	Okt.	Nov.	Dez.		
Monats-einzelkosten	350													+ 350 = 51 950
		350												+ 700 = 52 300
Quartals-einzelkosten			100											+ 1150 = 52 750
				400										+ 1550 = 53 150
Monats-einzelkosten					400									+ 1950 = 53 550
						400								+ 2500 = 54 100
Quartals-einzelkosten							150							+ 2900 = 54 500
Monats-einzelkosten								400						+ 3300 = 54 900
									400					+ 3900 = 55 500
Quartals-einzelkosten										200				+ 4350 = 55 950
Monats-einzelkosten											450			+ 4800 = 56 400
												450		+ 4800 = 56 400
Quartals-einzelkosten													250	+ 6100 = 57 700
Jahres-einzelkosten														+ 6100 = 57 700
						600								

auch der nicht direkt zurechenbaren Gemeinkosten) auf die in der Periode erstellten Leistungen. Bei sinkenden Ausbringungsmengen ergibt sich notwendigerweise ein steigender Anteil der von einer Erzeugniseinheit zu tragenden Gemeinkosten. Dieser erhöht die kalkulierten Selbstkosten je Leistungseinheit und von daher die kalkulierte Preisuntergrenze.

Ist etwa die Ursache einer sinkenden Auslastung auf überhöhte Preise zurückzuführen, so beschleunigt die übliche „Selbstkosten-plus-Gewinnzuschlag-Regel“ den Niedergang des Unternehmens. Sinkende Auslastung führt über steigende Gemeinkostenbelastungen zu steigenden Preisuntergrenzen und schließlich dazu, daß sich das Unternehmen aus dem Markt herauskalkuliert.

Gegenüber vollkostenorientierten Verfahren ist bei einer Kalkulation nach den Grundsätzen der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung von unterausgelasteten Unternehmen nur der Anteil der Kosten in Ansatz zu bringen, der in unmittelbarer und ursächlicher Verbindung mit der Erstellung und dem Absatz der zu kalkulierenden Leistung steht. Alle willkürlich den Kalkulationsobjekten angelasteten (Gemein-)Kosten bleiben außer Betracht. Die kostenmäßige Preisuntergrenze wird bei solchen Unternehmen ausschließlich durch die Höhe der kurzfristig variablen Einzelkosten bestimmt.

Aus Kalkulationen auf Basis moderner Verfahren resultieren sehr viel niedrigere Preisuntergrenzen, als es bei Anwendung der Vollkostenrechnung der Fall sein würde. Verfechter der Konzeption einer Einzelkosten- und Dek-

kungsbeitragsrechnung verkennen jedoch — wie oft behauptet wird — keinesfalls, daß langfristig auch die übrigen im Unternehmen anfallenden Kosten gedeckt werden müssen.

Um der oft angeführten Gefahr einer allzu nachgiebigen Preispolitik vorzubeugen, gelten an kurzfristig variablen Einzelkosten orientierte Preisuntergrenzen nur im Falle einer Unterbeschäftigung, in Notfällen und auf kurze Sicht. Sie sind schon dann nicht mehr relevant, wenn mittel- oder gar langfristig Einflüsse auf die Preispolitik des wieder ausgelasteten Unternehmens zu erwarten sind. Analoges gilt, wenn die Unterbeschäftigung nur vorübergehend ist. Auch unter liquiditätspolitischen Gesichtspunkten sind der beschriebenen Preispolitik Grenzen gesetzt, da die Zahlungsfähigkeit der Unternehmung jederzeit gewährleistet sein muß.

Im Falle der Unterbeschäftigung akzeptieren selbst „Vollkostenrechner“ heute oft schon den Ansatz kurzfristig variabler Kosten als Preisuntergrenze. Allerdings wird häufig geäußert, daß bei Vollbeschäftigung ein Kalkulieren mit Vollkosten auf jeden Fall richtig sei. Hiervor sei mit Blick auf das Betriebsergebnis gewarnt.

Ausgelasteten Unternehmen, die kurzfristig zusätzliche Erzeugnisse produzieren wollen, die jedoch kurzfristig ihre Kapazitäten nicht erweitern können, bleibt infolge des entstehenden Engpasses zumeist keine andere Wahl, als ein anderes Erzeugnis aus dem Produktionsprogramm zu streichen. Auf die Prinzipien der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung gestützte Kalkulationen ermitteln in diesen Fällen den engpaßbezogenen Deckungsbeitrag, der dem Unternehmen durch Verdrängung des Erzeugnisses entgeht. Zu verdrängen ist dasjenige Erzeugnis des bestehenden Leistungsprogramms, das den niedrigsten Deckungsbeitrag erbringt.

Die entgehenden Deckungsbeiträge werden sodann mit der Zeit, in der die (verdrängende) zusätzliche Leistung den Engpaß in Anspruch nehmen muß, gewichtet und als Opportunitätskosten in die Kalkulation der kurzfristigen Preisuntergrenze bei Vollbeschäftigung einbezogen.

Im Unterschied zu den traditionellen Kalkulationsverfahren ziehen die mit Deckungsbeiträgen operierenden nicht allein Kosten, sondern auch Erfolge zur Entscheidungsfindung heran. Deshalb ist die kurzfristige Preisuntergrenze bei Vollbeschäftigung sehr eng mit der Marktstellung des kalkulierenden Unternehmens verbunden. Im Falle der Vollbeschäftigung ist es durchaus denkbar, daß die mittels Deckungsbeitragsrechnung kalkulierte kostenmäßige Preisuntergrenze den auf Basis traditioneller Kalkulationsverfahren ermittelten Wert bei weitem überflügelt. Preispolitik mit der Deckungsbeitragsrechnung kann also keineswegs als prinzipiell zu nachgiebig angesehen werden. Dies gilt um so mehr, als im Falle langfristiger Entscheidungen auch kurzfristig als fix zu geltende Kosten — wie dies aus dem nachfolgenden Beispiel ersichtlich ist — in die Kalkulation einbezogen werden.

Moderne Kalkulationsverfahren sind vorteilhaft, da sie nur noch wirklich entscheidungsrelevante Erfolgsgrößen berücksichtigen. Darüber hinaus geschieht hier im Gegensatz zu Vollkostenrechnung eine situationsgerechte Differenzierung vor allem nach der Fristigkeit der Entscheidung sowie nach der Auslastung des kalkulierenden Unternehmens.

Wolfgang Becker, Randolph von Estorff