



Besonderheiten der Kalkulation von Außenhandelsaufträgen

Von Wolfgang Becker

Überblick

- Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit den speziellen Problemen, die aus kostenrechnerischer Sicht mit der Aufstellung von Kalkulationen für Außenhandelsgeschäfte verbunden sind. Im Mittelpunkt steht dabei das Bestreben, die sich in solchen Geschäftstypen stellenden import- beziehungsweise exportspezifischen Besonderheiten hinsichtlich ihrer für die Kalkulation relevanten kostenmäßigen Konsequenzen zu untersuchen.
- Ziel ist es, dem Leser die mit der Thematik einhergehenden kostenrechnerischen Probleme zu verdeutlichen und ihm Wege zum Aufbau derartiger Kalkulationen zu weisen. In diesem Zusammenhang ist das spezielle Bemühen darauf gerichtet, die Möglichkeiten der Erfassung und Berücksichtigung außenhandelsauftragsbezogener Einzelkosten aufzuzeigen.
- Diese Thematik, die in der einschlägigen Literatur zum Marketing und zur Kostenrechnung – wenn überhaupt – meist nur am Rande behandelt wird, ist aus theoretischer Sicht deshalb interessant, weil sich regelmäßig eine Vielzahl von Zurechnungsproblemen stellen. Die Bedeutung für die betriebswirtschaftliche Praxis ist angesichts der hohen Außenhandelsquote der Bundesrepublik Deutschland evident.

Eingegangen: 4. Februar 1991

Dr. rer. pol. Wolfgang Becker, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lange Gasse 20, 8500 Nürnberg. Akademischer Rat am Betriebswirtschaftlichen Institut, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre insbesondere Rechnungswesen und öffentliche Betriebe.
Hauptarbeitsgebiete: Anlagenwirtschaft, Beschaffungswirtschaft, Controlling, Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung, Konzernrechnungslegung, Wettbewerbsstrategien.

ZfB
ZEITSCHRIFT FÜR
BETRIEBSWIRTSCHAFT

© Gabler-Verlag 1991

A. Einleitung

Die in der Nachkriegszeit rasch einsetzende *Intensivierung des Wettbewerbs in den deutschen Binnenmärkten* führte zur mittlerweile auch für Industrieunternehmen weithin wieder üblichen *Internationalisierung der Geschäftsaktivitäten und -beziehungen*. Diese Entwicklung, die für Banken und Handelshäuser schon im Altertum keine Besonderheit darstellte, bewirkte in Unternehmen der industriellen Branche die zunehmende Betroffenheit letztlich sämtlicher Unternehmensfunktionen. Während erste Bemühungen bereits recht frühzeitig im Bereich des Absatzes im Sinne eines „*global selling*“ aufgenommen wurden, kamen international ausgerichtete Aktivitäten in den übrigen Bereichen – so insbesondere im Sinne eines „*global manufacturing*“ und eines „*global sourcing*“ – erst später hinzu. Dies führte zu einem teilweise erheblichen, auf tatsächlich globales Denken ausgerichteten Wandel betriebswirtschaftlicher Problemstellungen und Auffassungen.

Als besonders bedeutsame Gründe für die *Globalisierung der Geschäftsaktivitäten* lassen sich etwa das Bemühen um die Verbesserung der *Kapazitätsauslastung* im heimischen Unternehmen, die Schaffung der Voraussetzungen zur *Nutzung von scale-Effekten*, das Bestreben um *Autonomie von saisonalen und konjunkturellen Schwankungen* in den Binnenmärkten sowie das Nutzbarmachen von Chancen zur *Imageverbesserung* feststellen. Einhergehend damit wurden die Möglichkeiten zur Forcierung von Import- und Exportgeschäften insbesondere durch die *Schaffung entsprechender weltpolitischen Rahmenbedingungen*, durch die *Verbesserung der weltweiten logistischen Infrastrukturen* sowie nicht zuletzt durch die zum Entstehen eines „*Weltkäufertums*“ führende *Globalisierung der Angebots- und Nachfrageinteressen* deutlich verbessert.

Die hohe und zudem noch steigende *Bedeutung des Außenhandels in der Bundesrepublik Deutschland* ist evident. So nahm das *grenzüberschreitende Güterverkehrsvolumen*¹ von 380 Millionen Tonnen im Jahre 1970 auf über 518 Millionen Tonnen im Jahre 1988 zu. In dieser Mengenbilanz sind zudem noch nicht die ca. 92 Millionen Tonnen Erdöl, Erdgas und Mineralölprodukte enthalten, die im Jahre 1988 durch Rohrfernleitungen transportiert wurden. Darüber hinaus ist zu bedenken, daß der hohe technische Fortschritt der letzten Jahre eine *Zunahme der Produktion von High-Tech-Gütern* bewirkte, so daß die soeben genannten massenbezogenen Daten heute nur noch sehr bedingt realitätsgerechte Entwicklungskennzahlen für den Außenhandel bereitstellen.

Für die Kostenrechnung, speziell für die hier zu betrachtende *Kalkulation*, resultiert aus derartigen Globalisierungsaktivitäten die Anforderung, außenhandelsbedingte Besonderheiten explizit zu erfassen und abzubilden. Dies ist letztlich gleichbedeutend damit, die *kostenmäßigen Konsequenzen der für die Anbahnung und Vorbereitung sowie für die Durchführung und Nachbereitung von Außenhandelsgeschäften erforderlichen Aktivitäten* in die Kalkulation von Import- und Exportaufträgen einzubeziehen.

In diesem Zusammenhang ist darüber hinaus speziell zu bedenken, daß im Sinne einer aussagekräftigen und realitätsgerechten Kalkulation der *Verzicht auf eine pauschale und letztlich stets willkürliche Schlüsselung von Vertriebsgemeinkosten* unabdingbar ist. Insofern muß hier die Erfassung der speziellen Einzelkosten von Außenhandelsgeschäften im Vordergrund stehen. Diese Anforderung wird aus Sicht der Wissenschaft seit langem gestellt. In der unternehmerischen Praxis ist demgegenüber ein unterschiedlich weit entwickeltes Kalkulationsgebaren erkennbar. Insbesondere Unternehmen, die im *Anla-*

gen- und Systemexportgeschäft tätig sind, praktizieren aufgrund der dort vorfindbaren vergleichsweise besseren Abgrenzbarkeit der Kundenaufträge ein auch entsprechende *Sondereinzelkosten des Vertriebs* berücksichtigendes Kalkulieren zwar weitgehend, stoßen jedoch dabei auch nicht selten an Grenzen². Unternehmen, die *Außenhandelsliefergeschäfte* betreiben, sind demgegenüber in höherem Maße vom jeweiligen Ausbaugrad ihrer laufenden Kostenrechnung abhängig und insofern nicht immer in der Lage, Außenhandelsaufträge auf der Basis direkt zurechenbarer Einzelkosten zu kalkulieren.

B. Bedeutsame Gründe und Erfordernisse für den Aufbau aussagekräftiger Kalkulationen im Außenhandel

In den letzten Jahren bemühen sich *Industrieunternehmen* verstärkt darum, ihre *Einzel- und Gemeinkosten* nicht nur im Produktionsbereich, sondern insbesondere auch in den *Beschaffungs- und Absatz-, speziell den Vertriebsbereichen* differenzierter zu erfassen. Diese durch die *Intensivierung von Beschaffungs- und Absatzmarketingaktivitäten* bedingte Entwicklung gilt auch für solche Unternehmen, die trotz der bekannten Gefahren und Mängel noch immer ihre Selbstkosten mit Hilfe traditioneller, auf dem Rechnen mit Vollkosten beruhender Kalkulationsverfahren ermitteln.

Die differenzierte Einbeziehung spezieller Beschaffungs- bzw. Absatz- und Vertriebskosten in *Import- bzw. Exportkalkulationen* ist stets vor dem Hintergrund der mit derartigen Kalkulationen verfolgten *Rechenzwecke*³ zu sehen. Diesbezüglich wird – sowohl bei einer *Absatzkalkulation* als auch bei einer *Beschaffungskalkulation* – das primäre Ziel in der *Unterstützung von Entscheidungen über die Preis- und Konditionenpolitik*⁴ bei *Außenhandelsgeschäften* bestehen.

Darüber hinaus sind eine *Vielzahl weiterer unternehmerischer Festlegungen* erforderlich, so beispielsweise insbesondere auch spezielle *vertragliche, logistische, finanzwirtschaftliche und risikowirtschaftliche Entscheidungen*. Auch für diese Zwecke offeriert eine leistungsfähige Kalkulation *Entscheidungshilfen*. Schließlich erlangen als weitere Rechenzwecke insbesondere die *Durchführung von Kostenkontrollen* sowie die *Erfolgsermittlung* auch im Rahmen der Aufstellung von Kalkulationen Bedeutung.

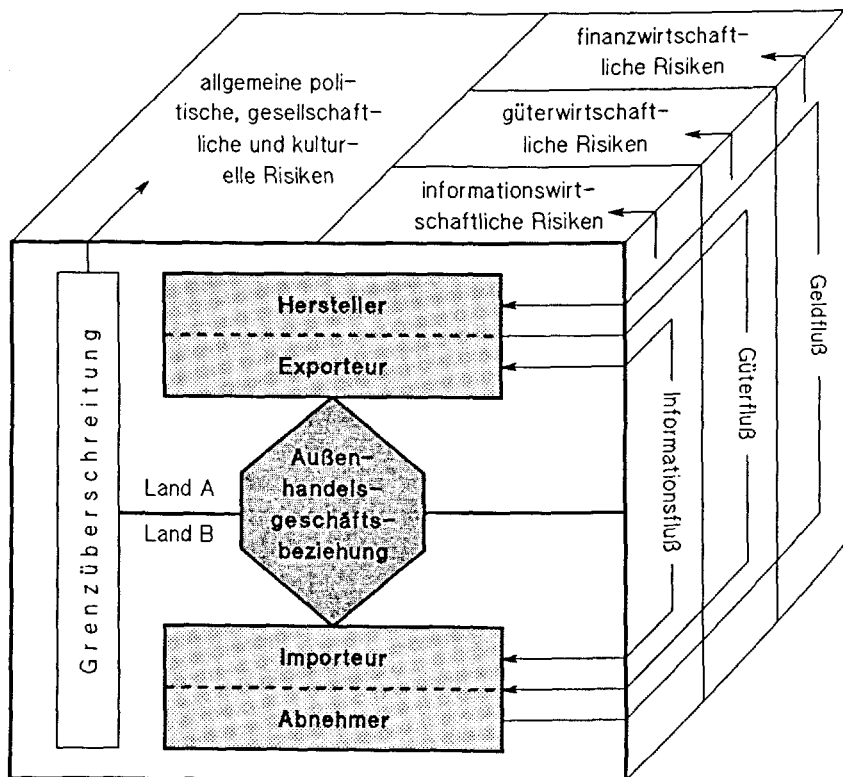
Im Zuge dieser Bemühungen ist das Interesse vielfach speziell darauf gerichtet, für ein effizientes *Vertriebs- bzw. Beschaffungscontrolling* die unmittelbar kostenträgerbezogen zurechenbaren *Einzelkosten möglichst differenziert* zu erfassen und separat innerhalb der Kalkulation auszuweisen⁵. Diesbezüglich ist allerdings im Vertriebsbereich regelmäßig ein evident höherer Ausbaugrad der Kostenrechnung, speziell der Kalkulation, feststellbar. *Beschaffungskosten*, wie sie aufgrund von Importaktivitäten anfallen, finden im allgemeinen nur im Rahmen der undifferenziert verrechneten Materialgemeinkosten Berücksichtigung. Im Vertriebsbereich exportierender Unternehmen bemüht man sich – neben einer hier ebenfalls vorfindbaren pauschalen Verrechnung von *Vertriebsgemeinkosten* – demgegenüber vielfach wenigstens darum, möglichst weitreichend auch *Sondereinzelkosten des Vertriebs* zu erfassen und in die Kalkulation einzubeziehen. So stellen etwa die vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. herausgegebenen Empfehlungen

zur Kosten- und Leistungsrechnung⁶ bereits etliche Sondereinzelkosten des Vertriebs gesondert heraus.

Angesichts des in den letzten Jahren stark zugenommenen *Variantenreichtums* beschränkt man sich allerdings oftmals darauf, spezielle *Standardkostensätze für verschiedenartige Produktgruppen* zu ermitteln⁷, die dann zur pauschalen und insofern letztlich Ungenauigkeiten beinhaltenden Abrechnung individueller Produktvarianten herangezogen werden. Dadurch läßt sich zwar prinzipiell die *Aussagekraft einer (Vollkosten-)Kalkulation* verbessern. Jedoch ist es für Unternehmen, die eine möglichst genaue und insofern *differenzierte Kosten- und Erfolgssteuerung* anstreben, letztlich unabdingbar, eine auf einzelne Produktvarianten sowie auf spezielle Kundenaufträge abstellende *Überwachung sämtlicher relevanten Kostenbestandteile* zu etablieren⁸.

Im Rahmen der *Kalkulation von Außenhandelsgeschäften* muß man sich über die praktisch bedeutsamen sowie auch für die Kostenverursachung relevanten *Dimensionen von Außenhandelsgeschäften*, wie sie in *Abbildung 1* schematisch dargestellt sind, Klarheit verschaffen. Die Darstellung verdeutlicht, daß im Rahmen einer *Außenhandelsbeziehung* zwischen den Geschäftspartnern im wesentlichen eine *aus Informations-, Güter- und Geldtransfers bestehende Handelskette* aufzubauen ist. Der Tatbestand, daß es sich dabei

Abb. 1: Bedeutsame betriebswirtschaftliche Dimensionen von Außenhandelsgeschäften



um *grenzüberschreitende Aktivitäten* handelt, verursacht in einer derartigen Handelskette das *Auftreten spezifischer Risiken*, mit denen ein nur im Binnenhandel agierendes Unternehmen nicht, beziehungsweise zumindest nicht im selben Ausmaß konfrontiert ist.

Im Hinblick auf die sich stellende Aufgabe, eine *aussagekräftige Außenhandelskalkulation* aufzubauen, sind sowohl die zwischen den Geschäftspartnern entstehenden *Informations-, Güter- und Geldtransferleistungen* als auch die mit der Grenzüberschreitung verbundenen *Risiken* als *kostenverursachende Dimensionen* näher zu analysieren.

Vorrangig lassen sich daraus resultierend als *besonders bedeutsame Kostenartengruppen* im wesentlichen

- besondere *beschaffungs- bzw. absatzakquisitorische Zusatzkosten*, die vor allem auch im Rahmen der Überwindung von Handelshemmnissen anfallen;
- aus der *Auftragsbearbeitung und -abwicklung* von Außenhandelsgeschäften resultierende Kosten;
- durch spezielle *logistische und vertragliche Erfordernisse* entstehende *Kosten des Außenhandels*;
- aus dem *Vorhandensein spezieller güterwirtschaftlicher Risiken* resultierende Kosten des Außenhandels sowie
- durch die *Finanzierung von Außenhandelsgeschäften* verursachte Kosten

identifizieren. Diese Kostenarten sind der Art und der Höhe nach separat zu erfassen und – soweit dies möglich ist – als Einzelkosten in die Kalkulation einzubeziehen.

C. Analyse der Besonderheiten in der Ausgestaltung von Außenhandelsgeschäften

Außenhandelsgeschäfte, speziell Überseegeschäfte, lassen sich aus absatzwirtschaftlicher Sicht bereits in der frühen Phase der *Absatzanbahnung und -vorbereitung*, aber auch während der *Absatzdurchführung und -nachbereitung* durch *zahlreiche Besonderheiten* charakterisieren, die hier nicht umfassend und in allen Einzelheiten darzulegen sind.⁹

Die vorherigen Ausführungen belegen jedoch, daß es für den *Aufbau möglichst differenzierter Außenhandelskalkulationen* erforderlich ist, zumindest eine *Analyse derjenigen typischen Besonderheiten in der Ausgestaltung von Außenhandelsgeschäften* vorzunehmen, die aus kostenrechnerischer Sicht wesentlich die Kalkulation determinieren. In diesem Zusammenhang ist speziell darauf zu achten, daß die im Rahmen von Außenhandelsgeschäften durchzuführenden Aktivitäten so analysiert werden, daß die jeweiligen *auftrags-spezifischen Einzelkosten geplant, kalkuliert, budgetiert, dokumentiert und überwacht werden* können. Dies bedingt, auf der Grundlage einer möglichst genauen Analyse der leistungswirtschaftlichen Prozesse dem *Ablauf der Abwicklungsaktivitäten* zu folgen¹⁰, die für solche Geschäfte (ideal-)typisch sind.

Insofern wird man ausgehend von der *Auftragsakquisition*, in deren Zusammenhang typischerweise bestehende Außenhandelsbarrieren zu überwinden sind, die *Auftragsbearbeitung und -abwicklung* sowie die gesamte *Auftragslogistik* und die parallel dazu zu beachtenden speziellen *Finanzierungs- und Risikobedingungen* hinsichtlich der Kostenentstehung analysieren müssen.

Besondere Schwierigkeiten im Rahmen der Kalkulation bestehen vor allem hinsichtlich der *Erfassung der Akquisitions-, Bearbeitungs- und Abwicklungsleistungen und -kosten von Außenhandelsgeschäften*. Diese resultieren daraus, daß im Außenhandel agierende Unternehmen regelmäßig über spezielle *Organisationseinheiten* verfügen, die mit der *übergreifenden Wahrnehmung der vielfältigen absatzwirtschaftlichen Aufgaben* betraut sind¹¹. Insofern entstehen im Zusammenhang mit der *Erfüllung planerischer und dispositiver Aufgabenstellungen in Auslands-Marketing-Abteilungen* typischerweise *Gemeinkosten*, die nicht oder nur bedingt unmittelbar einzelnen Außenhandelsaufträgen zugerechnet werden können.

Die *Analyse der in Außenhandelskalkulationen anzusetzenden Kosten* muß systematisch auf der Basis von typischen Aktivitäten erfolgen, die für die *Abwicklung eines Exportauftrags* in der unternehmerischen Praxis erforderlich sein können. Insbesondere ist dabei vorauszusetzen, daß das betrachtete Außenhandelsgeschäft auf der Basis international weitläufig gebräuchlicher Handelsusancen, deren – auch vertragswirksame – Regelung in den sogenannten *INCOTERMS* (International Commercial-Terms) kodifiziert ist, getätigt wird. Die in *Abbildung 2* im Überblick dargestellten INCOTERMS, die international anerkannte Regeln für die *Auslegung der handelsüblichen Vertragsformen* beinhalten, wurden bereits 1936 von der Internationalen Handelskammer in Paris aufgestellt und galten bis 1990 prinzipiell in der 1953 revidierten Fassung mit den Erweiterungen von 1967, 1976 und 1980. Eine erneute *Revision* erfuhren die INCOTERMS im Jahr 1990¹² durch die fällige Anpassung an heute übliche Handelsusancen. Diese Neufassung berücksichtigt¹³ insbesondere

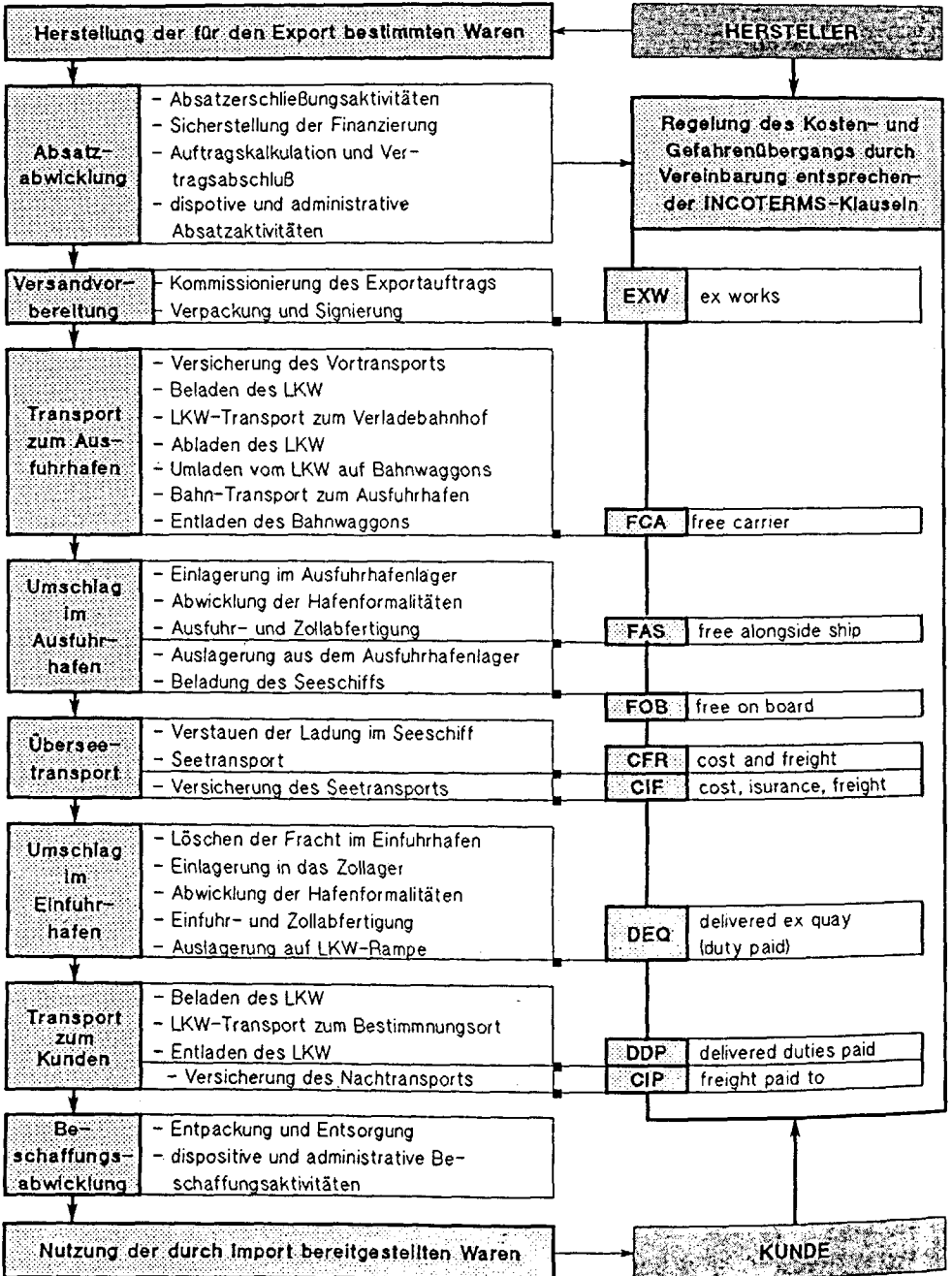
- die aus der Anwendung moderner Kommunikationstechnologien resultierende Notwendigkeit zur *Vereinheitlichung der im Außenhandel erforderlichen Dokumente*;
- die inzwischen übliche Nutzung moderner Transportsysteme und die damit einhergehende zunehmende *Inanspruchnahme komplexer Dienstleistungsangebote durch spezialisierte Frachtführer*, die die Definition einer völlig neuen Klausel (FCA: free carrier, named place) innerhalb der INCOTERMS erforderlich machten, sowie
- die – im Sinne des Abbauens entstandener Rechtsunsicherheiten – zwischenzeitlich eingetretene Notwendigkeit, in den sog. „I“-Klauseln (CIF: cost, insurance and freight, named port of destination; CIP: carriage and insurance paid to, named place of destination) *eindeutige Regelungen hinsichtlich des Versicherungsschutzes* gemäß der 1982 revidierten Institute Cargo Clauses des Londoner Marktes aufzunehmen.

Die *Analyse der in einer Außenhandelskalkulation zu berücksichtigenden Kosten* wird nachfolgend auf der Grundlage eines typische Vorgehensweisen und zugleich alternativ mögliche Vertragsvereinbarungen beinhaltenden exemplarischen Ablaufs eines Außenhandelsgeschäftes durchgeführt. Einen Überblick über den unterstellten Prozeß des Exportgeschäftes vermittelt *Abbildung 3*. Die kostenrechnerischen Überlegungen gründen somit auf der Annahme, daß ein leistungsseitig weitgehend abgrenzbarer *Exportauftrag akquiriert und bearbeitet* sowie unter *Einschaltung unterschiedlichster Transportsysteme*, speziell auch per Überseetransport, zum Kunden versendet wird.

Abb. 2: Überblick über die 1990 neugefaßten International Commercial Terms (INCOTERMS)

| International Commercial Terms (INCOTERMS 1990) | | |
|---|--|---|
| E-Term | Die gehandelten Güter werden dem Käufer, der alle weiteren Kosten und Risiken zu tragen hat, im eigenen Bereich des Verkäufers bereitgestellt. | EXW : ex works, named place |
| F-Terms | Die gehandelten Güter werden vom Verkäufer, der die Kosten dafür trägt, einem verantwortlichen Frachtführer übergeben. | FCA : free carrier, named place FAS : free alongside ship, named port of shipment FOB : free on board, named port of shipment |
| C-Terms | Die gehandelten Güter werden vom Verkäufer, der in Abhängigkeit von der jeweils vereinbarten Klausel Kosten und Risiken zu tragen hat, in das Bestimmungsland versendet. | CFR : cost and freight, named port of destination CIF : cost, insurance and freight, named port of destination CPT : carriage paid to, named place of destination CIP : carriage and insurance paid to, named place of destination |
| D-Terms | Die gehandelten Güter werden vom Verkäufer, der alle Kosten und Risiken zu tragen hat, im Gebiet des Käufers bereitgestellt. | DAF : delivered at frontier, named place DES : delivered ex ship, named port of destination DEQ : delivered ex quay (duty paid), named port of destination DDU : delivered duty unpaid, named place of destination DDP : delivered duty paid, named place of destination |

Abb. 3: Exemplarische Darstellung der Bearbeitungsschritte eines unter Nutzung unterschiedlicher Transportmittelsysteme zu versendenden Außenhandelsauftrags



I. Erfassung und Einbeziehung der im Rahmen der Akquisition von Außenhandelsaufträgen anfallenden Kosten der Überwindung von Außenhandelsbarrieren

Im Rahmen der *Akquisition von Außenhandelsaufträgen* lassen sich allenfalls einige *wenige auftragsspezifische Kosten als Einzelkosten* erfassen. Dies sind im wesentlichen Kosten, die mit der *Überwindung von Außenhandelsbarrieren* anfallen. Hierzu zählen beispielsweise die im Falle eines beabsichtigten Exports von Gütern und Dienstleistungen in Schwellen- und Entwicklungsländer oftmals zur Absatzwegbereitung bzw. zur Absatzbeschleunigung erforderlichen *Schmiergelder* sowie landestypische *Absatzprovisionen*. Solche aus der *Überwindung nicht-tarifärer Handelshemmnisse*¹⁴ resultierenden Kosten können in der Kalkulation als *akquisitorische Zusatzkosten* Berücksichtigung finden. Hierzu zählen beispielsweise insbesondere auch folgende Kostenarten:

- *Kosten für die Ausstellung von Ausfuhrlicenzen*, wie sie etwa im Falle des Exports bestimmter landwirtschaftlicher Erzeugnisse aus der Bundesrepublik Deutschland erforderlich sind.
- *Kosten für die Ausstellung von Vertriebs- und/oder Einfuhrlicenzen*, die aufgrund des speziellen nationalen Rechts des jeweiligen Absatzlandes erforderlich sind.
- *Kosten aus Umrüsterfordernissen aufgrund von länderspezifischen Produktbestimmungen*, wie dies etwa für den Export von Automobilen typisch ist. Diesbezüglich ist allerdings zu bedenken, daß derartige Anforderungen häufig dazu führen, daß statt einer nachträglichen Umrüstung eines für den nationalen Markt gefertigten Erzeugnisses oftmals spezielle Produktvarianten produziert werden, deren Mehrkosten häufig nur unzureichend bestimmbar sind.
- *Kosten für die Einhaltung länderspezifischer Qualitätsbestimmungen*¹⁵, wie dies etwa aufgrund der sehr weitreichenden Bestimmungen zur Produkthaftpflicht bereits seit langer Zeit in den USA typisch ist.
- *Kosten für die Einhaltung spezifischer Verpackungs- und Markierungsbestimmungen*, die im Importland gegebenenfalls gefordert werden.
- *Kosten für die Ausstellung der im Importland geforderten Begleitpapiere*, wie etwa Handelsrechnungen und/oder Zollfakturen, Konsulatsfakturen, Ausfuhr- und Einfuhrlicenzen, Ursprungszeugnisse, Atteste, Konnossemente, Ladescheine, Frachtbriefe, FCR-Spediteur-Übernahmebescheinigungen, Versicherungspolice, Packlisten sowie Qualitätszertifikate für die exportierten Erzeugnisse.
- *Kosten aus der Einhaltung spezieller Zahlungs- und Devisenbestimmungen*, die im Importland Gültigkeit besitzen¹⁶.

Darüber hinaus sind des weiteren diejenigen Kosten zu berücksichtigen, die *aus länderspezifischen Abgabenbestimmungen* resultieren. Hierzu können neben den normalen Zöllen auch Sonder-, Zusatz- und Schutzzölle, bestimmte Verkaufs- und Verbrauchssteuern sowie sonstige hoheitlich festgelegte Gebühren zählen.

Schließlich ist insbesondere im Rahmen der Aufstellung spezieller *Kalkulationen für Exportgeschäfte* auch zu berücksichtigen, daß vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer häufig besondere Exportpreisprüfungen fordern¹⁷. Insofern setzt die Absicht, Exportaufträge mit Exportpreisprüfungen verlangenden Ländern abzuwickeln, zwin-

gend Kenntnisse über die mit der Preisprüfung einhergehenden Anforderungen voraus, um diesen bereits im Rahmen des Aufbaus und der Erstellung der Außenhandelskalkulation gerecht werden zu können.

II. Erfassung und Einbeziehung der durch die Auftragsbearbeitung und -abwicklung von Außenhandelsgeschäften entstehenden Kosten

Die in einer Auslands-Marketing-Abteilung entstehenden Kosten, speziell die auf *allgemeine Absatzförderungs-, Akquisitions-, Bearbeitungs- und Abwicklungsaktivitäten* sowie auf *allgemeine Kundenbetreuungsaktivitäten* zurückführbaren Kosten, lassen sich *nur selten und zudem in nur beschränktem Umfang* speziellen Außenhandelsaufträgen als *Einzelkosten* zurechnen. Dies ist allenfalls beispielsweise für *auftragsspezifische Serviceaktivitäten* möglich.

Die im Rahmen der übergreifenden Auftragsbearbeitung und -abwicklung auftretenden *Schwierigkeiten der Ermittlung der auftragsspezifischen Kosten* sind grundsätzlich typisch für sämtliche unternehmerischen *Gemeinkostenbereiche* und führen „in den USA derzeit zu einer sehr intensiven Diskussion über den Veränderungsbedarf der Kostenrechnung“¹⁸. Anscheinend bietet es sich gerade für die immer noch in weiten Bereichen mittels traditioneller Vollkostenrechnungssysteme operierende Praxis an, zur Überwachung, Beherrschung und Reduzierung der Gemeinkosten *Systeme des Activity Accounting*¹⁹ zu etablieren.

Gemessen an den Möglichkeiten einer modernen *Grenzplankostenrechnung* oder einer *Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung* gelangt man allerdings hinsichtlich der Einschätzung von amerikanischen Methoden des Activity Accounting zu anderen Urteilen.²⁰ Derartige entscheidungsorientierte Kostenrechnungskonzepte zeichnen sich durch den unbedingten *Verzicht auf die stets willkürliche Schlüsselung von Gemeinkosten sowie die Proportionalisierung fixer Kosten* aus, dem im Rahmen des *Activity Accounting* regelmäßig nicht entsprochen wird.

Zu einer modifizierten Einschätzung gelangt man demgegenüber hinsichtlich der im deutschen Sprachraum zwischenzeitlich vorgenommenen *Weiterentwicklung der amerikanischen Vorschläge*. Hier finden sich neuartige Ansätze, die weitestgehend unter dem Begriff der *Prozeßkostenrechnung* subsumiert werden, insbesondere zur verbesserten Berücksichtigung derjenigen Kostenbestandteile eines Unternehmens, die durch indirekte Bereiche verursacht werden. In diesem Zusammenhang wird zunehmend das *Arbeiten mit leistungsprozeßbezogen gebildeten Kostenverrechnungssätzen*, das sich an den für indirekte Bereiche maßgeblichen Kosteneinflußgrößen bzw. Kostentreibern orientiert, gefordert.²¹ Dieses Vorgehen, das bei strenger *Beachtung der Zurechenbarkeit* die im amerikanischen Activity-Accounting typischen Fehler der Gemeinkostenschlüsselung zwar nicht völlig, aber doch weitgehend vermeidet, begründet allerdings methodisch kein neues Kostenrechnungssystem, sondern knüpft vielmehr an das für die Grenzplankostenrechnung typische *Procedere* an. Die sorgfältige Anwendung ebnet insbesondere für die *Aufstellung strategischer Kalkulationen*²² den Weg. Letztlich wird man dieses Ziel jedoch erst dann erreichen, wenn es gelingt, eine methodisch einwandfreie *Zusammenführung des prozeßkostenrechnerischen und des einzelkostenrechnerischen Vorgehens*, das auf wesent-

lich strengeren Zurechnungsprinzipien basiert, vorzunehmen. Solange dies nicht gewährleistet ist, empfiehlt es sich, *kritische Distanz auch zur Prozeßkostenrechnung* zu wahren, um nicht erneut in die vollkostenrechnerischen Mängel der Fixkostenproportionalisierung und der Gemeinkostenschlüsselung zurückzufallen.

Unternehmen, die – noch weitgehend unabhängig von derartigen Möglichkeiten – im Rahmen einer *Außenhandelskalkulation* trotz der aus der Gemeinkostenschlüsselung resultierenden Gefahren dennoch nicht völlig darauf verzichten wollen, *Kosten der allgemeinen Auftragsbearbeitung und -abwicklung* zu berücksichtigen, verbleibt allenfalls die Möglichkeit, auch hierfür bestimmte *Standardkostensätze* anzusetzen.

Gewisse Bestandteile der aus allgemeinen Aktivitäten von Außenhandels-Marketing-Abteilungen resultierenden Kosten können dadurch in die Kalkulation zur *Ermittlung auftragsbezogener Einzelkosten von Außenhandelsgeschäften* einbezogen werden. Gemeint sind diejenigen Kosten, die Weber²³ als *Prozeßkosten* bezeichnet hat und als solche *Kosten von Potentialfaktoren definiert, deren Höhe sich bei strenger Sicht zwar nicht proportional mit dem Leistungsvolumen, aber doch unmittelbar mit dem Volumen erbrachter (Leistungs-)Prozesse verändert*. Bezogen auf die hier zu betrachtenden Aktivitäten sind dies jene *Kosten, die sich mit der Anzahl der bearbeiteten und abgewickelten Außenhandelsaufträge verändern*. Dies gilt hier zumindest dann, wenn vergleichsweise viele *Mitarbeiter* für diese Aktivitäten eingesetzt werden, so daß im Falle eines genügend großen Beschäftigungsrückgangs ein entsprechender *Personal- und damit Kostenabbau* durch Ausnutzung natürlicher Fluktuation, durch innerbetriebliche Versetzung oder durch Anwendung von Modellen der Arbeitszeitflexibilisierung möglich erscheint.

Gestützt wird die damit in Grenzen ermöglichte Zurechenbarkeit dieser Kosten, die durch *Ausweis entsprechender Standardsätze für die Auftragsbearbeitung und -abwicklung* erfolgen kann, noch dadurch, daß im Falle regelmäßiger Außenhandelsaktivitäten mit denselben Geschäftspartnern aufgrund der in der unternehmerischen Praxis wirksamen *Preis- und Konditionenverbundenheiten zwischen verschiedenen Aufträgen* weniger kurzfristige, sondern eher *langfristige Außenhandelskalkulationen*²⁴ aufzustellen sind.

III. Erfassung und Abbildung der aus logistischen und vertraglichen Besonderheiten von Außenhandelsgeschäften resultierenden Kosten

Außenhandelsgeschäfte zeichnen sich gegenüber dem Binnenhandel insbesondere auch durch *besondere Formen der logistischen Verknüpfung* zwischen Lieferant und Abnehmer sowie durch – damit in engem Zusammenhang stehende – *spezielle vertragliche Vereinbarungen* aus. *Logistische Besonderheiten im Außenhandel* resultieren insbesondere aus

- der Notwendigkeit, im allgemeinen – zumindest gilt dies bei Überseeengeschäften – *größere Raumüberbrückungen der zu handelnden Wirtschaftsgüter* vorzunehmen als im Binnenhandel;
- der damit regelmäßig eng verbundenen Notwendigkeit, auch *spezielle Zeitüberbrückungserfordernisse* – einerseits während des oft langwierigen Transports und andererseits aufgrund formeller Zwänge, wie etwa im Falle einer notwendigen Einlagerung in Zolllagern – hinnehmen zu müssen;

- dem aufgrund der Raumüberbrückungsproblematik entstehenden speziellen Erfordernis, *geeignete Transportmittel* – oftmals sogar verschiedene Arten, die nacheinander beansprucht werden – auszuwählen;
- der damit wiederum verbundenen Notwendigkeit, *spezielle Verpackungs- und Markierungsmodalitäten* einzuhalten, wie dies etwa für den Überseetransport per See-Container gilt;
- dem Tatbestand der *Grenzüberschreitung*, der nicht nur mit besonderen, regelmäßig besonders detailliert geregelten dispositiven *Formalitäten* einhergeht, sondern auch die gleichzeitige *Berücksichtigung nationaler und internationaler Rechtsbestimmungen* sowie die *Beachtung unterschiedlichster gesellschaftlicher und kultureller Geschäftsusancen* erforderlich macht und darüber hinaus oftmals auch mit spezifischen *Risiken und Finanzierungsbedingungen*, die später separat zu behandeln sind, verbunden sein kann.

Diese besonderen Bedingungen, die Geschäftsabschlüsse zumindest erschweren können, haben zur Aufstellung der bereits angeführten *International Commercial-Terms (INCOTERMS)* geführt, deren vertragliche Vereinbarung bedingt, daß diese prinzipiell dem jeweiligen nationalen Recht übergeordnet sind, so daß im Falle des Eintretens von Streitigkeiten zunächst das in diesem Regelwerk ebenfalls verankerte *Schiedsverfahren* durchzuführen ist, bevor der ordentliche Gerichtsweg beschritten werden kann.

Die *INCOTERMS* beinhalten – wie dies auch den in Abbildung 2 aufgenommenen Klauseln zu entnehmen ist – ausgehend von der *physischen Wirtschaftsgütertransportkette* insbesondere *Regelungen zu folgenden Tatbeständen*²⁵:

- (1) die *Regelung der Liefer-, Abnahme- und Zahlungspflichten* einschließlich sämtlicher (vereinbarter) Nebenpflichten der Verkäufer und Käufer;
- (2) die *Regelung des Gefahren- und damit Risikoübergangs* vom Verkäufer auf den Käufer;
- (3) die – damit verbundene oder auch davon losgelöste – *Regelung der Kostenzurechnung* auf den Verkäufer beziehungsweise den Käufer.

Insofern determinieren die *INCOTERMS* in erheblichem Maße nicht nur die *Aufbaustruktur einer Außenhandelskalkulation*, sondern auch die einzelnen *Kostenarten spezieller logistischer Leistungen*, die in solchen Kalkulationen zu erfassen und zu berücksichtigen sind²⁶. Insbesondere sind dies die durch das Außenhandelsgeschäft entstehenden speziellen *Transport- und Lager- und Umschlagskosten*, die oftmals *Fremdleistungskosten* darstellen, da regelmäßig spezialisierte Dienstleistungsunternehmen mit der Durchführung dieser logistischen Leistungen beauftragt werden²⁷.

Die in die Außenhandelskalkulation einzubeziehenden *Transportkosten* sind unmittelbar abhängig von der *Art der eingesetzten Transportmittel* und determinieren insofern deutlich diesbezüglich zu treffende Entscheidungen. Betrachtet man die Nutzung der *unterschiedlichen Transportmittel*, so läßt sich erkennen, daß eindeutig *Binnenschiffs- und Straßenverkehrsmittel* gegenüber *Eisenbahnverkehrsmitteln* dominieren, sofern die Raumüberbrückung auf dem Landwege möglich ist. Andernfalls rangiert der *Seeverkehr* vor dem *Luftverkehr*. Diese nicht zuletzt auch unter ökologischen Gesichtspunkten beachtenswerte Priorisierung ist auf die weitgehend *durch entsprechende Tarifsysteeme reglementierten Transportkosten*²⁸ zurückzuführen.

Neben derartigen Transportkosten entstehen im Außenhandel spezielle *Umschlags- und Lagerkosten*. Diese resultieren vorrangig aus dem gegebenenfalls erforderlichen *Wechsel von Transportmittelsystemen* im Falle eines kombinierten Verkehrs. In solchen Fällen entstehen entlang der Transportkette wiederholt *Umschlagskosten für das Beladen, Umladen und Entladen* von verschiedenen Verkehrsmitteln beziehungsweise das *Verstauen und Löschen* der Ladung auf einem Seeschiff. Darüber hinaus resultieren aus unvermeidbaren Wartezeiten der zu handelnden Güter auf das jeweils anschließend zu nutzende Transportsystem regelmäßig auch *Kosten für Zwischenlagerungen*, die ihrerseits wiederum *Umschlagskosten für das Ein- und Auslagern sowie für etwaige Kommissionierungsaktivitäten* auslösen. Des Weiteren werden weitere Lagerkosten – wie bereits kurz erwähnt – auch aufgrund der notwendigen Grenzüberschreitung verursacht, die eine gewisse *Zeitüberbrückung im Zollager* zur Erledigung der meist umfangreichen Formalitäten erforderlich macht.

Schließlich lassen sich auch die bereits erwähnten *Verpackungs- und Signierungskosten* sowie auch die *Entpackungs- und Entsorgungskosten*, die aufgrund der aufgezeigten Besonderheiten gerade im Außenhandel einen erheblichen Umfang annehmen können, zu den Logistikkosten zählen. Diese Kostenarten werden erheblich durch die getroffenen *Entscheidungen über die Art der gewählten Verpackung* determiniert. Diese hängen ihrerseits wiederum von der Höhe der ausgelösten Kosten selbst sowie darüber hinaus von einer Vielzahl qualitativer und administrativer *Kriterien* ab, so etwa von der *Zuverlässigkeit* (Schutzfunktion), der *Transportierbarkeit* (Transportfunktion), der *Lagerfähigkeit* (Lagerfunktion), der *Umschlagbarkeit* (Manipulationsfunktion), der *Markierbarkeit* (Informations- und Werbefunktion) der Verpackung²⁹ sowie nicht zuletzt auch von *gesetzlichen Bestimmungen der Export- und Importländer* und den speziellen *vertraglichen Vereinbarungen*, die zwischen den Handelspartnern getroffen werden.

IV. Erfassung und Berücksichtigung der aufgrund der für Außenhandelsgeschäfte bestehenden speziellen güterwirtschaftlichen Risiken anfallenden Kosten

Güterwirtschaftliche Risiken entstehen einerseits in Abhängigkeit von der speziellen Ausgestaltung der zuvor erläuterten *Logistikkette des Güter- und Leistungsflusses zwischen den Handelspartnern*. Andererseits resultieren sie auch aus den spezifischen *politischen Bedingungen*, mit denen Außenhandelsbeziehungen, etwa im Falle der Beschädigung oder des Untergangs der zu liefernden Waren durch Aufruhr oder bürgerliche Unruhen, belastet sein können.

Logistische Risiken lassen sich der Art nach aus den angesprochenen *logistischen Leistungen*, die zur *Aufnahme, Abwicklung und Aufrechterhaltung der Außenhandelsbeziehung* erforderlich sind, ableiten. Hierzu zählen mithin insbesondere *Transport-, Lagerhaltungs- und Umschlagsrisiken*. Derartige logistische Risiken sind – insbesondere durch *Abschluß geeigneter Transportversicherungen* – weitestgehend versicherbar.

In Abhängigkeit von den vereinbarten Vertragsklauseln, den bestehenden Risiken, die ihrerseits wesentlich aus der Art der zu transportierenden Gütern, den gewählten Transportmitteln, der Transportroute und der Transportdauer resultieren, lassen sich in allen Fällen *Versicherungsverträge* mit unterschiedlichsten *Deckungsumfängen* abschlie-

ben³⁰. Daraus resultieren der Art und der Höhe nach exakt feststellbare *Versicherungskosten*, die in der *Außenhandelskalkulation als Einzelkosten aufzunehmen* sind. Darüber hinaus lassen sich durch die nunmehr eine größere Transparenz sowie eine ausgeprägtere Rechtssicherheit bietende Neufassung der INCOTERMS auch die möglicherweise zu Kosten führenden *Restrisiken* bestimmen und kalkulieren.

Es sei an dieser Stelle besonders darauf hingewiesen, daß der Verkäufer nur im Falle der Vereinbarung einer *CIF- oder CIP-Klausel zum Abschluß einer Versicherung verpflichtet* ist. In allen übrigen Fällen bestehen für die Handelspartner keine bindenden Verpflichtungen zum Abschluß einer Versicherung. Allerdings muß der Verkäufer dem Käufer auf Wunsch sämtliche *Informationen bereitstellen, die zur Erlangung eines adäquaten Versicherungsschutzes erforderlich* sind. Diese seit 1990 bestehende Neuregelung der INCOTERMS bewirkt aus kostenrechnerischer Sicht insbesondere, daß nunmehr auch der eine *Importkalkulation* aufstellende Käufer bessere Möglichkeiten zur Kalkulation risikobedingter Kosten vorfindet.

V. Erfassung und Berücksichtigung der aufgrund der für Außenhandelsgeschäfte bestehenden speziellen finanzwirtschaftlichen Risiken anfallenden Kosten

Gegenüber den zuvor erörterten güterwirtschaftlichen Risiken, die physische Beschädigungen oder gar Verluste der exportierten Güter betrafen, resultieren aus den besonderen *Zahlungsbedingungen von Außenhandelsgeschäften* sehr spezielle *finanzwirtschaftliche Risiken*. Hierzu zählt zunächst das *Delkredere-Risiko*, das dadurch entsteht, daß „Warenlieferung und Zahlungsprozeß zeitlich und räumlich auseinanderfallen“³¹. Es beinhaltet die *Uneinbringlichkeit der durch die Leistung des Verkäufers entstandenen Forderungen*, und zwar nicht nur aufgrund einer eventuell bestehenden Zahlungsunwilligkeit oder -unfähigkeit des Käufers, sondern auch aufgrund der für Außenhandelsgeschäfte typischen *politischen und logistischen Risiken*³².

Dieses Risiko ist dann besonders hoch, wenn zwischen den Geschäftspartnern – wie dies im Binnenhandel durchaus typisch ist – die *Bezahlung der Ware gegen offene Rechnung* („clean payment“) oder die *ratenweise Abzahlung gegen Eigentumsvorbehalt*³³ vereinbart wird. Die *vollständige Vermeidung des Delkredere-Risikos* ist demgegenüber prinzipiell nur dann möglich, wenn zwischen Verkäufer und Käufer eine *komplette Vorauszahlung* vereinbart werden kann. Dies ist jedoch deshalb eher selten möglich, da in diesem Fall der Käufer nicht nur die dadurch allein für ihn entstehenden Zinskosten, sondern auch das gesamte Risiko der Nichtbelieferung tragen muß.

Zur Überwindung der sich hiermit abzeichnenden Interessengegensätze entwickelten sich spezielle *Finanzierungsformen im Außenhandel*. Diesbezüglich lassen sich als *Grundtypen* die dem Risikoausgleich dienende *kurzfristige Außenhandelsfinanzierung* sowie die gleichzeitig Kreditierungs- und Risikoaspekte beinhaltende *mittel- bis langfristige Außenhandelsfinanzierung* unterscheiden³⁴.

Im Rahmen der *kurzfristigen Außenhandelsfinanzierung* haben sich als bedeutsamste Ausprägungsformen die folgenden *Varianten* herausgebildet:

– Das *Dokumenteninkasso* („documents against payment“: D/P), das sich dadurch aus-

- zeichnet, daß der Käufer die das *Eigentum an der importierten Ware nachweisenden Dokumente*, wie etwa insbesondere die See-Konnossemente, *erst nach Zahlung* erhält.
- Das *Dokumentenakzept* („documents against acceptance“: D/A), das dadurch charakterisiert ist, daß der Käufer die *Dokumente gegen Akzeptierung eines entsprechenden Wechsels* erhält.
 - Das *Dokumentenakkreditiv* („letter of credit“: L/C), bei dem beide Geschäftspartner ihre Hausbanken beauftragen, die *Dokumente gegen die Bestätigung eines Akkreditivs* auszutauschen.

Im Rahmen der *mittel- bis langfristigen Außenhandelsfinanzierung*, die Zeiträume umfaßt, die länger als ein Jahr sind, finden sich grundsätzlich sowohl *Lieferanten- als auch Bestellerkredite*, die entweder von diesen als *Eigenleistung* erbracht werden, oder für die eine *Refinanzierung über ein Kreditinstitut* erfolgt. Besondere praktische Bedeutung ist in diesem Zusammenhang Finanzierungen beizumessen, die über die *Ausfuhrkredit-Gesellschaft mbH (AKA)* in sowie über die *Kreditanstalt für Wiederaufbau*³⁵ abgewickelt werden. Darüber hinaus ist noch auf den Sonderfall der in der Praxis immer beliebteren *Forfaitierung*³⁶, die materiell prinzipiell dem Factoring³⁷ entspricht, hinzuweisen, bei der gut gesicherte langfristige Forderungen regreßlos an eine in- oder ausländische Bank oder an spezialisierte Finanzierungsgesellschaften verkauft werden.

Für die *Außenhandelskalkulation* relevante *Kosten der kurzfristigen sowie der mittel- bis langfristigen Außenhandelsfinanzierung* resultieren in Abhängigkeit von der jeweiligen Detailgestaltung der Finanzierungsform aus den *durch Eigenleistungen anfallenden Zins- und Bearbeitungskosten* sowie aus den durch beauftragte *Finanzierungsinstitute* in Rechnung gestellten Kosten, wie etwa insbesondere

- *Posten-, Umsatz-, Kontenführungs-, Überweisungs- und sonstige Bearbeitungsgebühren* der Institute,
- *Debitoren- und Diskontzinsen* sowie
- *Kredit-, Diskont-, Akzept-, Aval- und Akkreditivprovisionen* sowie zusätzlich erhobene *Courtagen*.

Das in den meisten der zuvor erläuterten Finanzierungsarten im Falle von *Forderungsausfällen* gleichwohl bestehende Risiko, weiterhin der *Regreßpflicht* zu unterliegen, läßt sich durch den *Abschluß einer Exportkreditversicherung* begrenzen. Die *Kosten dieser Kreditversicherung* sind *außenhandelsauftragsspezifische Einzelkosten*, die in einer Außenhandelskalkulation Berücksichtigung finden müssen.

Im Rahmen derjenigen *finanzwirtschaftlichen Besonderheiten*, aus denen kostenmäßige Konsequenzen für Außenhandelskalkulationen resultieren, sind schließlich noch die *Währungsrisiken* sowie die damit gegebenenfalls verbundenen *Kurssicherungskosten* zu berücksichtigen.

Aufgrund des weltweit existierenden *Systems flexibler Wechselkurse* entstehen bei Abschluß von in Fremdwährung fakturierten Außenhandelsgeschäften stets *Währungsrisiken*. Aus Sicht des Exporteurs ist eine vollständige *Vermeidung dieser Risiken* nur durch *Fakturierung in Landeswährung*, das *Vereinbaren von Kursklauseln* oder von *Preisvorhalten* möglich. In diesem Fall trägt der ausländische Käufer das Währungsrisiko. Aufgrund der in den meisten Fällen *handelsüblichen Fakturierung in US-Dollar* werden allerdings

die genannten, für deutsche Exporteure kostenlosen Formen des Ausschließens von Währungsrisiken zunehmend bedeutungsloser. Ganz im Gegenteil verursachen gerade die kaum noch vorhersehbaren Kursentwicklungen des US-Dollars erhebliche Währungsrisiken.

Entstehen durch den Abschluß von Außenhandelsgeschäften derartige *Währungsrisiken*, so kann der Exporteur bestimmte *Kurssicherungsstrategien* anwenden. Hierzu zählen im Falle *kurzfristiger Außenhandelsgeschäfte* beispielsweise³⁸ die folgenden typischen Möglichkeiten

- der *Abschluß von Hedging-Geschäften*, die sich dadurch auszeichnen, daß bei Vertragsabschluß ein entsprechender *Fremdwährungskredit* aufgenommen wird, der bei Zahlungseingang getilgt wird und dessen Kosten in der Außenhandelskalkulation zu berücksichtigen sind;
- die *Durchführung von Devisentermingeschäften*, bei denen der Devisenabrechnungskurs – als Terminkurs, der sich regelmäßig vom Kassakurs unterscheidet – bereits am Tag des Geschäftsabschlusses verbindlich festgelegt wird, so daß hiermit nicht nur eine Risikoabsicherung erfolgt, sondern auch feste Kalkulationsgrundlagen geschaffen werden.

Darüber hinaus verbleiben für kurz- bis mittelfristige Geschäfte die bereits angesprochenen Möglichkeiten des *Factoring* und der *Forfaitierung*, die neben der Finanzierung auch die Kurssicherung beinhalten können.

Im Falle *langfristiger Außenhandelsgeschäfte* kann schließlich im Rahmen einer *Hermes-Deckung* auch das Währungsrisiko durch eine entsprechende Wechselkursversicherung – mit einem bestimmten Selbstbehalt – reduziert werden. Auch die hierfür anfallenden *Versicherungskosten* sind in die aufzustellende Außenhandelskalkulation einzustellen.

D. Aufbau von aussagefähigen Außenhandelskalkulationen

Im Rahmen der angestrebten *Gestaltung einer aussagefähigen Kalkulation* sind – jeweils ausgehend von den verfolgten Rechenzwecken – einige prinzipielle *Grundsatzfragen* zu klären. So ist insbesondere stets zu klären,

- für welche *Kalkulationsobjekte* die Kalkulation zu erstellen ist,
- mit welcher *Kalkulationsstruktur* die angestrebten Rechenzwecke erreicht werden können und
- mit welchem *zeitlichen Bezug* die aufzubauende Kalkulation ihre Aufgaben erfüllen soll.

Die zunächst geforderte, nur scheinbar triviale *Klärung der Kalkulationsobjekte* ist gleichbedeutend mit der Frage danach, *welche Leistungen zu kalkulieren* sind. Betrachtet man diese Frage etwas genauer³⁹, so wird man zumindest zwischen den zu bestimmten Ergebnissen führenden *Leistungsprozessen* (bzw. Aktivitäten) und den dadurch bewirkten *Leistungsergebnissen* – als Leistung im engeren Sinne – differenzieren müssen. Dar-

über hinaus muß man, um zu exakten Aussagen gelangen, in diesem Zusammenhang prinzipiell auch zwischen verschiedenen *Unternehmenstypen* – speziell vor allem zwischen Industrieunternehmen und Handelsbetrieben – sowie zwischen verschiedenen *Marktbearbeitungsrichtungen* – insbesondere also zwischen der Absatz- und Beschaffungsmarktbearbeitung – unterscheiden.

Im hier betrachteten Zusammenhang gelangt man damit zu folgenden, hinreichend genauen Aussagen über die *Kalkulationsobjekte einer Außenhandelskalkulation*:

- (1) *Kalkulationsobjekte im Sinne von Leistungsergebnissen* sind die einen Außenhandelsauftrag bildenden Produkte. Diese Produkte, die in Abhängigkeit vom jeweiligen Geschäftstyp (Anlagen- bzw. Systemgeschäfte oder Liefergeschäfte), mit dem sich ein Unternehmen beschäftigt, sehr unterschiedlicher Art sein können, stellen aus Sicht des *exportierenden Unternehmens* dessen Marktleistungen dar, die durch das eine *Absatzkalkulation* aufstellende Unternehmen auf dem Auslandsmarkt verwertet beziehungsweise veräußert werden. Betrachtet man demgegenüber das *importierende Unternehmen*, so handelt es sich um Produktionsfaktoren, die in dem eine *Beschaffungskalkulation* aufstellenden Unternehmen bereitgestellt werden.
- (2) *Kalkulationsobjekte im Sinne der zu kalkulierenden Leistungsprozesse* sind im Falle der *Exportkalkulation* die durch den Außenhandel entstehenden Absatzaktivitäten beziehungsweise im Falle der *Importkalkulation* die durch den Außenhandel entstehenden Beschaffungsaktivitäten. Dabei kann es sich um die Erstellung sowohl einer *Außenhandelskalkulation für Teilleistungen* als auch einer *Außenhandelskalkulation für Gesamtleistungen* handeln⁴⁰.

Bezüglich der aufzustellenden Außenhandelskalkulation stellt sich für die adäquate Einbeziehung sämtlicher Kostenarten weiterhin die Frage, nach welchen Kriterien eine *Kalkulationsstruktur* aufgebaut werden sollte. Grundsätzlich bieten sich mehrere Möglichkeiten an:

- (1) Die *Außenhandelskalkulation* kann auf der Basis einer strikten *Strukturierung nach den unterschiedlichen Arten kostenverursachender Produktionsfaktoren* erfolgen. Innerhalb einer derartigen Systematisierung⁴¹ kann – auf einer übergeordneten Hierarchieebene – zusätzlich auch nach dem *Verzehrcharakter*, also zwischen Potential- und Repetierfaktoren sowie – auf nachgelagerten Hierarchieebenen – nach der *Herkunft* und nach der jeweiligen *Phase des Lebenszyklus*, in der sich das Kostengut befindet, differenziert werden.
- (2) Darüber hinaus kann der *Außenhandelskalkulation* auch eine strikte *Strukturierung nach speziellen Teilleistungsbündeln* zugrunde gelegt werden. In diesem Sinne kann der Aufbau der Kalkulation beispielsweise der Systematik folgen, die hier für die in Abschnitt C erfolgte Diskussion der relevanten Kostenarten gewählt wurde.
- (3) Schließlich kann die *Außenhandelskalkulation* in ihrem Aufbau auch einer *Strukturierung nach den jeweils zwischen den Geschäftspartnern angestrebten beziehungsweise bereits vereinbarten INCOTERMS-Klauseln* folgen. Dieses Vorgehen bedeutet grundsätzlich, daß man entlang der Transportkette kalkuliert.

Die *Auswahl der Strukturierungskriterien für die Außenhandelskalkulation* wird man zweckmäßigerweise von den jeweils verfolgten *Rechenzwecken* abhängig machen. So

kann es sich beispielsweise für Zwecke der *Kostenkontrolle* anbieten, eine *nach Produktionsfaktorarten strukturierte Kalkulation* aufzubauen, während es etwa für die Unterstützung der im Außenhandel für vielfältige Leistungen sich stellenden Frage der *Wahl zwischen Eigen- und Fremdleistung* zweckmäßiger erscheint, eine *nach Teilleistungsbündeln strukturierte Kalkulation* zu erstellen.

Im Rahmen des – in diesem Beitrag im Vordergrund stehenden – Bemühens um die *Unterstützung preispolitischer Entscheidungen*, erscheint es demgegenüber besonders zweckmäßig, die *Außenhandelskalkulation auf der Grundlage der INCOTERMS-Klauseln* aufzubauen. Dieses Vorgehen führt – wie dies auch das in *Abbildung 4* dargestellte *Beispiel einer progressiven, auf der Ermittlung des für Inlandsmärkte kalkulierten Verkaufswertes eines abgrenzbaren Auftrags aufsetzenden Exportkalkulation* verdeutlicht – dazu, daß man, dem individuellen Geschäftsablauf folgend, stufenweise die *für bestimmte INCOTERMS-Klauseln jeweils gültigen Verkaufswerte* kalkuliert. Dies ist nicht zuletzt deshalb besonders zweckmäßig, weil die vertragswirksame Vereinbarung bestimmter INCOTERMS-Klauseln zur definitiven Regelung des Kosten- und Gefahrenübergangs führt und insofern auch für preispolitische Entscheidungen und entsprechende Offerten an die Geschäftspartner Bedeutung erlangt.

In diesem Zusammenhang besteht darüber hinaus noch die Möglichkeit, daß *Kalkulationsvarianten* entstehen, die in ihrer Detailstruktur gegebenenfalls unterschiedliche Ausprägungen aufweisen. Diese sind abhängig vom jeweiligen *Typ des Geschäftspartners*, also davon, ob das Außenhandelsgeschäft mit Endkunden, mit Herstellern, mit Vertriebspartnern oder mit eigenen ausländischen Fertigungsstätten oder Vertriebsgesellschaften abgewickelt wird. Insbesondere in den beiden zuletzt genannten Fällen wird das vorrangige Ziel der Kalkulation nicht in der Ermittlung von Marktpreisen, sondern in der Ableitung bilanzpolitisch zweckmäßiger Konzernverrechnungspreise bestehen. Des weiteren können kalkulatorische Besonderheiten auch noch von der *Art der Kooperationsbeziehung* abhängen, die zwischen den Geschäftspartnern herrscht. Die eingehende Analyse derartiger Lieferanten-Abnehmer-Beziehungen zeigt, daß diesbezüglich äußerst vielfältige und unterschiedlich weit reichende Kooperationsbeziehungen festzustellen sind, die bis hin zur Entstehung besonders enger, partnerschaftlich orientierter und strategisch ausgerichteter Bereitstellungsalianzen reichen können. Hieraus können letztlich auch Konsequenzen für die Art der aufzustellenden Kalkulationsstruktur resultieren.

Abschließend ist noch kurz die dritte der anfangs gestellten und mit dem Aufbau von Kalkulationen zu klärenden Grundsatzfragen, nämlich der *zeitliche Bezug der Kalkulation*⁴² zu erörtern. Diesbezüglich stellt sich – wiederum in enger Abhängigkeit vom jeweiligen Rechenzweck – insbesondere die Frage, ob eine *Vorkalkulation*, eine *Zwischenkalkulation*, oder eine *Nachkalkulation* aufzubauen ist.

Vorkalkulationen, die prinzipiell den Ansatz von Plankosten erforderlich machen, sind insbesondere für die *Fundierung von Entscheidungen* erforderlich. Dies gilt sowohl in bezug auf die anzustellenden *preispolitischen Erwägungen* als auch für *anderweitige unternehmerische Entscheidungen*, wie etwa solche der Wahl zwischen Eigen- und Fremdleistung. Gerade im zuletzt angesprochenen Zusammenhang können auch *Alternativkalkulationen*, in denen unterschiedliche Vorgehensweisen hinsichtlich ihrer kostenmäßigen Konsequenzen simuliert werden, wertvolle Entscheidungshilfe leisten. Demgegenüber wird man *Zwischen- und Nachkalkulationen*, in denen die dann bereits bekannten Ist-

Kalkulation von Außenhandelsaufträgen

Abb. 4: Exemplarische Darstellung der Aufbaustruktur einer preispolitische Entscheidungen unterstützenden Außenhandelskalkulation

| | | | |
|--|-----------|--|--|
| Verkaufswert frei Werk für Inlandsaufträge | | | |
| + Kosten der Überwindung von Außenhandelsbarrieren | Beispiele | | aquisitorische Zusatzkosten |
| | | | Vertriebslizenzkosten |
| + Kosten der Außenhandelsfinanzierung | | | Produktumrüstkosten |
| | | | Kommissionskosten |
| + Kosten der Bearbeitung und Abwicklung | | | Zahlungsabwicklungskosten |
| | | | Finanzierungskosten |
| + Kosten der Versandvorbereitung | | | Kreditversicherungskosten |
| | | | Standardsatz für die Bearbeitung und Abwicklung von Außenhandelsgeschäften |
| | | | Kommissionierungskosten |
| | | | Verpackungskosten |
| | | | Signierkosten |
| Verkaufswert frei Werk für Exportaufträge | | | EXW |
| + Kosten des Transports zum Verladebahnhof | Beispiele | | LKW-Transportversicherungskosten |
| | | | LKW-Beladungskosten |
| + Kosten des Bahntransports zum Verschiffungshafen | | | LKW-Transportkosten |
| | | | Frachtladungskosten |
| | | | Bahntransportversicherungskosten |
| | | | Bahntransportkosten |
| | | | Bahnladungskosten |
| Verkaufswert frei Verschiffungshafen | | | FCA |
| + Kosten der Abfertigung im Verschiffungshafen | Beispiele | | Ausfuhrlagerkosten |
| | | | Ausfuhr- und Zollabfertigungskosten |
| Verkaufswert längsseits Seeschiff | | | FAS |
| + Kosten des Umschlags im Verschiffungshafen | Beispiele | | Hafenspeditionskosten |
| | | | Kaiumschlagskosten |
| Verkaufswert frei Seeschiff Verschiffungshafen | | | FOB |
| + Kosten des Seetransports | Beispiele | | Verstaukosten |
| | | | Seefrachtkosten |
| Verkaufswert frei Seeschiff Bestimmungshafen – unversichert | | | CFR |
| + Kosten der Seeverversicherung | | | |
| Verkaufswert frei Seeschiff Bestimmungshafen – versichert | | | CIF |
| + Kosten des Umschlags im Bestimmungshafen | Beispiele | | Frachtlöschkosten |
| | | | Kaiumschlagskosten |
| + Kosten der Zollabfertigung | | | Hafenspeditionskosten |
| | | | Einfuhrhafenlagerkosten |
| | | | Zollagerungskosten |
| | | | Zollabfertigungskosten |
| Verkaufswert frei Kai Bestimmungshafen – verzollt | | | DEQ |
| + Kosten des LKW-Transports zum Bestimmungsort | Beispiele | | LKW-Beladungskosten |
| | | | LKW-Transportkosten |
| | | | LKW-Entladungskosten |
| Verkaufswert frei Bestimmungsort – frachtfrei | | | DDP |
| + Kosten der LKW-Transportversicherung | | | |
| Verkaufswert frei Bestimmungsort – frachtfrei, versichert | | | CIP |

kosten zum Ausweis gelangen können, vor allem für *Kostenkontrollen* einsetzen, mit deren Hilfe etwa die *Auskömmlichkeit der vereinbarten Preise* oder auch die *Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung* überwacht werden kann.

Anmerkungen

- 1 Vgl. zu den angeführten Daten Anonymus 1990, Güterverkehr.
- 2 Vgl. hierzu etwa die Ausführungen von Backhaus 1982, Investitionsgüter-Marketing, hier S. 214 sowie ausführlicher Backhaus 1980, Anlagengeschäft, hier S. 68.
- 3 Vgl. allgemein zu den Rechenzwecken von Kalkulationen etwa insbesondere Vormbaum 1977, Kalkulationsverfahren, hier S. 24–34.
- 4 Vgl. zur Preispolitik insbesondere Bidlingmaier 1973, Marketing, Bd. 2, hier S. 279–327 sowie die umfassende Monographie von Diller 1985, Preispolitik.
- 5 Vgl. so auch Hummel und Männel 1986, Kostenrechnung 1, hier S. 295–296.
- 6 Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. 1980, Empfehlungen, hier S. 61.
- 7 Vgl. hierzu etwa Hummel und Männel 1986, Kostenrechnung 1, hier S. 292.
- 8 Vgl. zu den Mängeln und Gefahren, die aus einer anteiligen Schlüsselung von Gemeinkosten sowie einer – zum Teil hiermit verbundenen – Fixkostenproportionalisierung im Rahmen vollkostenorientierter Preiskalkulationen resultieren, etwa insbesondere Riebel 1964 Preiskalkulation sowie auch Hummel und Männel 1983, Kostenrechnung 2, hier S. 28–29.
- 9 Vgl. hierzu insbesondere Behrens 1957, Betriebslehre; Berekoven 1978, Marketing; Henzler 1970, Betriebswirtschaftslehre; Meissner 1974, Exportpolitik; Meissner 1981, Außenhandelsmarketing; Ringle 1977, Exportmarketing; Stahr 1979, Auslands-Marketing sowie Walldorf 1987, Auslands-Marketing.
- 10 Eine gute Systematisierung der im Außenhandel typischen Abwicklungsaktivitäten findet sich etwa bei Meissner 1981, Außenhandels-Marketing, hier S. 123–124.
- 11 Vgl. hierzu etwa Meissner 1981, Außenhandels-Marketing, hier S. 128 ff. sowie Stahr 1979, Marketing-Strategien, S. 191 ff.
- 12 Die Internationale Handelskammer hat die INCOTERMS 1990 im Februar 1990 verabschiedet, im März 1990 publiziert und zum 1. Juli 1990 in Kraft treten lassen. Vgl. International Chamber of Commerce (Hrsg.): Document No. 460/374, Paris 8. 3. 1990.
- 13 Vgl. hierzu auch Luttmmer und Winkler 1990, Incoterms 1990, hier S. 722.
- 14 Vgl. zu dieser Problematik auch Quambusch 1976, Handelshemmnisse.
- 15 Vgl. hierzu Walldorf 1987, Auslands-Marketing, hier S. 516.
- 16 Gemeint sind hier nicht sämtliche Finanzierungskosten, die im Rahmen von Außenhandelsgeschäften üblicherweise anfallen, sondern nur die im Sinne von Außenhandelsbarrieren wirksamen Zahlungs- und Devisenbestimmungen.
- 17 Vgl. dazu Walldorf 1987, Auslands-Marketing, hier S. 511.
- 18 Weber 1990, Kostenrechnung, hier S. 126.
- 19 Exemplarisch sei hierzu angesichts der mittlerweile umfangreichen Literatur insbesondere hingewiesen auf Cooper 1988 und 1989, Activity-Based Costing; Johnson and Kaplan 1987, Management Accounting sowie Kaplan 1988, Cost System.
- 20 Vgl. hierzu auch die Ausführungen von Franz 1990, Prozeßkostenrechnung sowie die ähnliche Auffassung von Müller 1990, Entwicklungstendenzen, speziell S. 64–73.
- 21 Vgl. hierzu vor allem Horváth und Mayer 1989, Prozeßkostenrechnung; Mayer 1990, Prozeßkostenrechnung und Holzwarth 1990, Prozeßkostenrechnung.
- 22 Vgl. Horváth 1990, Kostenmanagement.
- 23 Vgl. hierzu Weber 1987, Logistikkostenrechnung, hier S. 165–168.
- 24 In solchen Fällen kann – wiederum unter der Bedingung, daß eine große Anzahl gleichartiger Potentialfaktoren eingesetzt wird – von einer zumindest annähernden Proportionalität zwischen den betrachteten Fixkosten und der erbrachten Leistung ausgegangen werden. Vgl. hierzu auch Franz 1990, Prozeßkostenrechnung, hier S. 130.

- 25 Vgl. hierzu Meissner 1981, Außenhandels-Marketing, hier S. 93.
- 26 Vgl. Eisemann 1980, INCOTERMS, hier S. 53–55 sowie Weber 1987, Logistikkostenrechnung, hier S. 149.
- 27 Insbesondere im Falle des hier exemplarisch im Vordergrund stehenden Überseetransports wird man – gegebenenfalls sogar die kompletten – Transportleistungen bei einer Reederei fremdbeziehen. Vgl. Ende 1981, Containerverkehr, hier S. 20.
- 28 Einen Überblick über die jeweils heranzuziehenden tariflichen Vorschriften sowie die daraus im praktischen Einzelfall möglicherweise resultierenden Kostenarten vermittelt Weber 1987, Logistikkostenrechnung, hier S. 148–149.
- 29 Vgl. zu den angeführten Funktionen der Verpackung auch Meissner 1981, Außenhandels-Marketing, hier S. 99–100.
- 30 Vgl. Meissner 1981, Außenhandels-Marketing, hier S. 106–107 sowie Waduschat 1982, Export, hier S. 399.
- 31 Meissner 1981, Außenhandels-Marketing, hier S. 108.
- 32 Insofern bildet das Delkredere-Risiko die Schnittstelle zwischen den in den Abschnitten 4 und 5 diskutierten Risikokategorien.
- 33 Zu beachten ist dabei jedoch, daß der Eigentumsvorbehalt in vielen Ländern ein unbekanntes Rechtskonstrukt darstellt. So auch Waduschat 1982, Export, hier S. 393.
- 34 Die im Außenhandel vorfindbaren vielfältigen Finanzierungsformen können nachfolgend nur in ihren wesentlichen Varianten erörtert werden. Dies erfolgt – auf Grundlage der Ausführungen von Meissner 1981, Außenhandels-Marketing, hier S. 108–119 sowie auch Zahn 1976, Außenhandelsfinanzierung, passim – mit dem Ziel, wenigstens die bedeutsamsten kostenmäßigen Konsequenzen anzudeuten. Einen sehr detaillierten Einblick in die Einzelheiten der Außenhandelsfinanzierung offerieren etwa Voigt 1979, Exportfinanzierung sowie auch Zahn 1976, Außenhandel.
- 35 Vgl. zu den detaillierten Bedingungen etwa Schmitt 1982, Exportfinanzierung, hier S. 415–417.
- 36 Vgl. dazu etwa Kissner 1976, Forfaitierung, passim.
- 37 Das klassische Factoring beschränkt sich allerdings regelmäßig auf den Ankauf kurzfristiger Forderungen. Vgl. hierzu auch Hagenmüller und Diepen 1989, Bankbetrieb, hier S. 714. In der Bundesrepublik Deutschland wird zudem das Factoring, das sich prinzipiell durch die Übernahme der Forderungsverwaltung, der Finanzierung und der Delkredere-Risikoabsicherung auszeichnet, meist nur in leistungsseitig verkürzten Varianten angewandt. Vgl. hierzu auch Bross 1976, Factoring, passim.
- 38 Vgl. hierzu Meissner 1981, Außenhandels-Marketing, hier S. 121–122.
- 39 Dies erscheint angesichts des äußerst vieldeutigen Leistungsbegriffs in den verschiedenen Wissenschaftszweigen, aber auch innerhalb der Betriebswirtschaftslehre und sogar innerhalb der Kostenrechnungstheorie zweckdienlich. Vgl. zur stets wiederkehrenden Diskussion dieses für betriebswirtschaftliche Fragen zentralen Begriffes exemplarisch Beste 1944, Leistung, passim; Engelhardt 1966, Leistungslehre, passim sowie insbesondere auch Weber 1987, Logistikkostenrechnung, hier S. 112–114.
- 40 Vgl. zu dieser Unterscheidung auch Vormbaum 1977, Kalkulationsverfahren, hier S. 35–38.
- 41 Vgl. hierzu auch Weber 1987, Logistikkostenrechnung, hier S. 143–161.
- 42 Vgl. hierzu auch Vormbaum 1977, Kalkulationsverfahren, hier S. 38–40.

Literatur

- Anonymus: Grenzüberschreitender Güterverkehr, Der Zielort ist meist die EG, in: iwD 1990, Nr. 9, S. 8.
- Backhaus, Klaus: Investitionsgüter-Marketing, München 1982.
- Backhaus, Klaus: Auftragsplanung im industriellen Anlagengeschäft, Stuttgart 1980.
- Behrens, Karl Christian: Betriebslehre des Außenhandels, Essen 1957.
- Berekoven, Ludwig: Internationales Marketing, Wiesbaden 1978.
- Beste, Theodor: Der Begriff der Leistung in der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfHf 1944, S. 1–18.

- Bidlingmaier, Johannes: Marketing, Bd. 2, Reinbek 1973.
- Bross, Bernhard: Factoring, in: Büschgen, Hans E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Finanzwirtschaft, Stuttgart 1976, Sp. 377–379.
- Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (Hrsg.): Empfehlungen zur Kosten- und Leistungsrechnung, Band 1: Kosten- und Leistungsrechnung als Istrechnung, Köln 1980.
- Cooper, Robin: The Rise of Activity-Based Costing, in: Journal of Cost Management, Vol. 2, No. 2, Summer 1988, pp. 45–54 (Part One: What Is an Activity-Based Cost-System?), No. 3, pp. 41–48 (Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?), No. 4, Winter 1989, pp. 34–46 (Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?) and Vol. 3, No. 1, Spring 1989, pp. 38–49 (Part Four: What Do Activity-Based Cost Systems Look Like?).
- Diller, Hermann: Preispolitik, Stuttgart 1985.
- Eisemann, Frederic: Die INCOTERMS heute und morgen, Zur Klauselpraxis des internationalen Warenhandels, 2. Auflage, Wien 1980.
- Ende, Harry: Überseeischer Containerverkehr ab binnenländischen Ladeorten, in: RKW-Handbuch Logistik, Integrierter Material- und Warenfluß in Beschaffung, Produktion und Absatz, Berlin 1981, 2. Band, Rubrik 4315, S. 1–47.
- Engelhardt, Werner Hans: Grundprobleme der Leistungslehre, dargestellt am Beispiel der Warenhandelsbetriebe, in: ZfbF 1966, S. 158–178.
- Franz, Klaus-Peter: Die Prozeßkostenrechnung, Darstellung und Vergleich mit der Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: Ahlert, Dieter, Klaus-Peter Franz und Hermann Göppl (Hrsg.): Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument, Festschrift zum 65. Geburtstag von Herbert Vormbaum, Wiesbaden 1990, S. 110–136.
- Hagenmüller, Karl Friedrich und Gerhard Diepen: Der Bankbetrieb, 12. Auflage, Wiesbaden 1989.
- Henzler, Reinhold: Betriebswirtschaftslehre des Außenhandels, Wiesbaden 1970.
- Holzwarth, Jochen: Wie Sie aus Ihrem Kostenrechnungssystem eine Prozeßkostenrechnung ableiten, in: Kostenrechnungspraxis 1990, S. 368–371.
- Horváth, Péter und Reinhold Mayer: Prozeßkostenrechnung, Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in: Controlling 1989, S. 214–219.
- Horváth, Péter: Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement, in: Horváth, Péter (Hrsg.): Strategieunterstützung durch das Controlling, Revolution im Rechnungswesen?, Stuttgart 1990, S. 175–193.
- Hummel, Siegfried und Wolfgang Männel: Kostenrechnung 1, Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Auflage, Wiesbaden 1986;
- Hummel, Siegfried und Wolfgang Männel: Kostenrechnung 2, Moderne Verfahren und Systeme, 3. Auflage, Wiesbaden 1983.
- International Chamber of Commerce (Hrsg.): Document No. 460/374, Paris 8. 3. 1990.
- Johnson, H. T. and Robert S. Kaplan: Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Boston Mass. 1987.
- Kaplan, Robert S.: One Cost System isn't enough, in: HBR Jan.-Feb. 1988, S. 61–66.
- Kemmettmüller, Wolfgang: Einführung in die Kostenrechnung, 3. Auflage, Wien 1989;
- Kissner, Erich: Forfaitierung, in: Büschgen, Hans E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Finanzwirtschaft, Stuttgart 1976, Sp. 642–645.
- Luttmer, Gerhard und Klaus B. Winkler: Die Bestimmungen über die Versicherungsnahme nach den neuen International Commercial Terms („Incoterms 1990“), in: DBW 1990, S. 721–729.
- Mayer, Reinhold: Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis 1990, S. 307–312.
- Meissner, Hans Günther: Außenhandelsmarketing, Stuttgart 1981;
- Meissner, Hans Günther: Exportpolitik vom Standpunkt der Unternehmensführung, Herne und Berlin 1974;
- Müller, Heinrich: Entwicklungstendenzen in der Grenzplankostenrechnung und in der Deckungsbeitragsrechnung, in: Seicht, Gerhard, Heinrich Müller und Henning Kagermann: Die Zukunft des Rechnungswesens, Wien 1990, hier S. 35–106.
- Quambusch, Liesel: Nicht-tarifäre Handelshemmnisse, Ein Beitrag zu ihrer Systematisierung, Anwendung und Beseitigung, Köln 1976.
- Ringle, Günther: Exportmarketing, Wiesbaden 1977.

- Schmitt, Yves: Exportfinanzierung, in: Management Enzyklopädie, Band 3, 2. Auflage, Landsberg am Lech 1982, S. 407–418.
- Stahr, Gunter: *Auslands-Marketing*, Bd. I (Marktanalyse) und Bd. II (Marketingstrategie), Stuttgart, Berlin, Köln und Mainz 1979.
- Voigt, Heinz: *Handbuch der Exportfinanzierung*, 2. Auflage, Frankfurt am Main 1979.
- Vormbaum, Herbert: *Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren*, 4. Auflage, Stuttgart 1977.
- Waduschat, Günter: Export, in: *Management Enzyklopädie*, Band 3, 2. Auflage, Landsberg am Lech 1982, S. 385–406.
- Walldorf, Erwin Georg: *Auslands-Marketing, Theorie und Praxis des Auslandsgeschäfts*, Wiesbaden 1987.
- Weber, Jürgen: *Change Management für die Kostenrechnung, Zum Veränderungsbedarf der Kostenrechnung*, in: *Controlling 1990*, S. 120–126.
- Weber, Jürgen: *Logistikkostenrechnung*, Berlin, Heidelberg, New York, London, Paris und Tokyo 1987.
- Zahn, Johannes: *Zahlung und Zahlungssicherung im Außenhandel*, 5. Auflage, Berlin und New York 1976.
- Zahn, Johannes: *Außenhandelsfinanzierung*, in: Büschgen, Hans E. (Hrsg.): *Handwörterbuch der Finanzwirtschaft*, Stuttgart 1976, Sp. 75–86.

Zusammenfassung

Der Beitrag erörtert aus Sicht der Kostenrechnung die Besonderheiten und Probleme, die mit der Aufstellung von Kalkulationen für Außenhandelsgeschäfte verbunden sind. Die dabei gewählte Vorgehensweise zielt auf die Vermeidung der Mängel der Vollkostenrechnung ab, die typischerweise sämtliche Vertriebskosten als Gemeinkosten zusammenfaßt und durch willkürliche Schlüsselung auf einzelne Außenhandelsaufträge verteilt. Im Gegensatz dazu zeigt der Beitrag, daß es zweckmäßig und möglich ist, die Einzelkosten von Außenhandelsaufträgen zu kalkulieren.

Summary

The author develops the characteristics and difficulties by drawing up a calculation of imports or exports at sight of cost accounting. The procedure aims at avoiding the defects of „full absorption costing“, under which all distribution costs have to be collected and subsequently spread over the various foreign trade units by allocation on the basis of some arbitrary indices. Antithetical this article especially verifies the suitability and practicability of calculating the direct costs of foreign trade units.

65: *Export (JEL M34)*

84: *Planungsrechnung und Controlling (JEL M43)*