

Besonderheiten der Exportkalkulation

Von Prof. Dr. Wolfgang Becker

Mit zunehmendem Exportanteil an den industriellen Umsätzen steigt auch die Bedeutung der Exportkalkulation als Bestandteil der Produktkalkulation. Auch für die traditionelle Exportkalkulation gilt die Forderung nach Erweiterung und Differenzierung der Erfassung und Zuordnung von Kosten wie in anderen Gemeinkostenbereichen.

Dieser Differenzierung der Exportkalkulation muß eine entsprechende Analyse der betriebswirtschaftlichen Grundlage von Exporttätigkeiten vorausgehen. Nur so kann die Exportkalkulation zu einem wirksamen Instrument zur Unterstützung von Entscheidungen über und der Steuerung von Auslandsgeschäften eingesetzt werden. In diesem Zusammenhang erlangt vor allem die Beachtung logistischer und vertraglicher Besonderheiten eine herausragende Bedeutung.

1. Einführung

Das Streben nach *weltpolitischer Harmonisierung*, die damit einhergehende Verbesserung der logistischen Infrastrukturen, der Trend zum Weltbürgertum sowie nicht zuletzt die damit einhergehende Intensivierung des Wettbewerbs führte zur inzwischen auch für Industrieunternehmen weithin üblichen *Internationalisierung der Geschäftsaktivitäten*. Diese – für die Geld- und Handelswirtschaft bereits frühzeitig erkennbare – Entwicklung bewirkte in der Industrie die zunehmende Betroffenheit letztlich sämtlicher Unternehmensfunktionen. Während erste Bemühungen bereits frühzeitig im Bereich des Absatzes im Sinne des „*global selling*“ aufgenommen wurden, kamen Aktivitäten des „*global manufacturing*“ und des „*global sourcing*“ erst später hinzu. Dies führte zu einem teilweise erheblichen, globales Denken beinhaltenden Wandel betriebswirtschaftlicher Problemstellungen und Auffassungen.

Die hohe *Bedeutung des Außenhandels* in der Bundesrepublik Deutschland ist evident. So nahm das grenzüberschreitende Güterverkehrsvolumen¹ von 380 Millionen Tonnen im

¹ Vgl. Anonymus: Grenzüberschreitender Güterverkehr, Der Zielort ist meist die EG, in: *iwd* 1990, Nr. 9, S. 8.

- *Kosten spezieller güterwirtschaftlicher Risiken* des Außenhandels sowie
- *Kosten der Finanzierung* von Außenhandelsgeschäften

identifizieren. Diese Kostenartengruppen sind separat zu erfassen und – soweit möglich – als Einzelkosten in die Kalkulation einzubeziehen. Dies geschieht zum einen zur *Verbesserung der Steuerung der Kosten des Außenhandels*. Zum anderen kann dies auch durch spezielle vertragliche Übereinkünfte sowie aufgrund besonderer *Anforderungen von Außenhandelspreisprüfungen*, wie sie vor allem im Falle einer Handelsbeziehung zu Entwicklungs- und Schwellenländern bestehen, bedingt sein. Die erforderlichen kostenrechnerischen Erwägungen werden nachfolgend für den Fall des Exports erörtert. Importgeschäfte sowie daran anknüpfende Importkalkulationen lassen sich weitestgehend im Analogieschluß betrachten. Allerdings sind hier gegebenenfalls weitere, speziell für *Beschaffungskalkulationen* gültige Besonderheiten zu berücksichtigen.

3. Besonderheiten der Ausgestaltung und Abwicklung von Außenhandelsgeschäften

Außenhandelsgeschäfte sind aus absatzwirtschaftlicher Sicht bereits in der frühen Phase der Absatzanbahnung und -vorbereitung, aber auch während der Absatzdurchführung und -nachbereitung durch äußerst *zahlreiche Besonderheiten*, die hier nicht umfassend und in allen Einzelheiten darzulegen sind⁴ charakterisierbar.

Die für ein effizientes *Exportcontrolling* erforderliche *Analyse der in Exportkalkulationen anzusetzenden Kosten* geschieht nachfolgend exemplarisch auf der Basis einer für die Abwicklung eines Exportauftrags (ideal-)typischen Abfolge von Aktivitäten⁵. Es wird angenommen, daß ein leistungsseitig abgrenzbarer Exportauftrag akquiriert und bearbeitet sowie unter Einschaltung unterschiedlichster Transportsysteme, speziell auch per Überseetransport, zum Kunden versendet wird. Darüber hinaus werde das Exportgeschäft auf Basis international gebräuchlicher Handelsusancen, deren – auch vertragswirksame – Regelung in den sogenannten INCOTERMS (International Commercial-Terms) kodifiziert ist⁶, getätigt. Dies bedingt schließlich auch die Analyse der aus speziellen Finanzierungs- und Risikobedingungen resultierenden Kosten.

4 Siehe hierzu beispielsweise; Behrens, Karl Christian: *Betriebslehre des Außenhandels*, Essen 1957; Bevehoven, Ludwig: *Internationales Marketing*, Wiesbaden 1978; Meissner, Hans Günther: *Außenhandelsmarketing*, Stuttgart 1981; Meissner, Hans Günther: *Exportpolitik vom Standpunkt der Unternehmensführung*, Herne und Berlin 1974; Ringle, Günther: *Exportmarketing*, Wiesbaden 1977; Stahr, Günter: *Auslands-Marketing*, Bd. I (Marktanalyse) und Bd. II (Marketingstrategie) Stuttgart, Berlin, Köln und Mainz 1979 und Walldorf, Erwin Georg: *Auslands-Marketing; Theorie und Praxis des Auslandsgeschäfts*, Wiesbaden 1987.

5 Vgl. auch Meissner, H. G.: *Außenhandelsmarketing*, a. a. O., S. 123–124.

6 Vgl. dazu etwa Schussler, Christoph M.: *Die Incoterms – Internationale Regeln für die Auslegung der handelsüblichen Vertragsformeln*, in: *Der Betrieb*, 1986, S. 1161–1166.

3.1 Kosten der Überwindung von Außenhandelsbarrieren

Im Rahmen der *Akquisition von Exportaufträgen* lassen sich meist nur wenige auftrags-spezifische Kosten als Einzelkosten erfassen. Dies sind im wesentlichen Kosten, die mit der *Überwindung von Außenhandelsbarrieren* anfallen. Hierzu zählen etwa die im Falle eines Exports von Gütern und Dienstleistungen in Schwellen- und Entwicklungsländer oftmals zur Absatzwegbereitung bzw. zur Absatzbeschleunigung erforderlichen nützlichen Abgaben sowie landestypische Absatzprovisionen. Solche Kosten sind in der Kalkulation als *akquisitorische Kosten* zu berücksichtigen. Einen Überblick über derartige Kostenarten vermittelt die Abbildung 2. Schließlich ist zu beachten, daß vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer häufig besondere *Exportpreisprüfungen* fordern, die meist eine spezielle Kalkulation bedingen.

Kosten aus länderspezifischen Abgabenbestimmungen
Kosten der Absatzaquisition und der Absatzbeschleunigung (sog. „nützliche Abgaben“)
Kosten aus Umrüsterfordernissen zur Bereitstellung exportspezifischer Produktvarianten
Kosten der Einhaltung länderspezifischer Qualitätsbestimmungen
Kosten für die Bereitstellung und Ausstellung von Ausfuhrlicenzen
Kosten für die Bereitstellung und Ausstellung von Vertriebs- und/oder Einfuhrlicenzen
Kosten für die Einhaltung spezifischer Verpackungs- und Markierungserfordernisse
Kosten für die Beschaffung und Ausstellung der im Importland geforderten Begleitpapiere
Kosten der Einhaltung spezieller Zahlungs- und Devisenbestimmungen

Abbildung 2: *Beispiele für exportspezifische Kosten der Überwindung von Außenhandelsbarrieren*

3.2 Kosten der Auftragsbearbeitung und -abwicklung von Außenhandelsgeschäften

Die in einer übergreifend tätigen Auslands-Marketing-Abteilung entstehenden Kosten, speziell die auf allgemeine *Auftragsbearbeitungs- und Abwicklungsaktivitäten* zurück-führbaren Kosten, lassen sich nur selten und zudem in nur beschränktem Umfang separaten Außenhandelsaufträgen als Einzelkosten zurechnen. Dies ist allenfalls für *auftrags-spezifische Serviceaktivitäten* – wie etwa für einen pre- und after-sales service⁷ – mög-lich.

⁷ Walldorf, E. G.: Auslands-Marketing, a. a. O., S. 529.

Die auftretenden *Schwierigkeiten der Ermittlung der auftragsspezifischen Kosten* sind grundsätzlich typisch für sämtliche unternehmerischen *Gemeinkostenbereiche* und führen in den USA bereits seit geraumer Zeit⁸ zu einer „sehr intensiven Diskussion über den Veränderungsbedarf der Kostenrechnung“⁹. In diesem Zusammenhang wird auch hierzu-lande zunehmend das ergänzende *Arbeiten mit leistungsprozeßbezogen gebildeten Kostenverrechnungssätzen*, das sich an den für indirekte Bereiche maßgeblichen Kosteneinflußgrößen (Kostentreibern) orientiert, gefordert¹⁰. Dadurch wird der Aufstellung strategischer Kalkulationen der Weg bereitet¹¹.

Unternehmen, die – noch weitgehend unabhängig von derartigen Möglichkeiten – im Rahmen einer Exportkalkulation trotz der aus einer Gemeinkostenschlüsselung resultierenden Gefahren nicht völlig darauf verzichten wollen, Kosten der allgemeinen Auftragsbearbeitung und -abwicklung zu berücksichtigen, verbleibt allenfalls die Möglichkeit, hierfür gewisse *Standardkostensätze* anzusetzen. Dieses Vorgehen ist jedoch nur mit größter Sorgfalt und *besonders vorsichtiger Interpretation der kalkulierten Exportauftragskosten* anzuwenden. Es läßt sich etwa damit begründen, daß in einer spezialisierten Außenhandels-Marketing-Abteilung ein bestimmtes, meist an das dort tätige Personal gebundenes *Know How der Auftragsbearbeitung und -abwicklung* existiert, das als *unternehmerisches Potential* aufgefaßt werden kann. Auch ein derartiges Know How-Potential unterliegt – in Analogie zu maschinellen Anlagen – einem gewissen wirtschaftlichen Verzehr, der nutzungs- bzw. anwendungsbedingt, aber auch zeitbedingt wirksam werden kann. Gleichwohl bleibt stets zu bedenken, daß dieses Know How auch einem Zuwachs unterliegt, der eher als positive Erfolgsgröße zu verbuchen ist.

Nutzungsbedingter Verzehr von Know How-Potentialen kann etwa entstehen, wenn die Anwendung zum unmittelbaren Bekanntwerden führt und infolgedessen die *Adaption des Know How-Potentials* durch Mitwettbewerber gelingt. Dieser Verzehrcharakter liegt darüber hinaus wohl auch dann vor, wenn aufgrund *mehrmaliger Anwendung spezifischen Know How's* bei ein und demselben Kunden der Überraschungseffekt, der bei erstmaliger Anwendung die Realisation erfolgswirtschaftlicher Vorteile ermöglicht, entfällt. *Zeitbedingter Verzehr von Know How-Potentialen* liegt dagegen vor, falls sich spezifisches Know How, etwa *durch Auftreten von Innovationen „überlebt“* hat.

Kosten für Potentiale, die einen allein *nutzungsbedingten Verzehr* aufweisen, sind als *Leistungskosten* anzusehen, die demzufolge auch im Rahmen von Entscheidungen über die kurzfristige Annahme eines zusätzlichen Außenhandelsauftrags einbezogen werden dür-

8 Johnson, H. T. – Robert S. Kaplan: *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston Mass. 1987.

9 Weber, Jürgen: *Change Management für die Kostenrechnung, zum Veränderungsbedarf der Kostenrechnung*, in: *Controlling*, 1990, S. 120–126, hier S. 126.

10 Horváth, Peter – Reinhold Mayer: *Prozeßkostenrechnung, Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien*, in: *Controlling* 1990, S. 175–193.

11 Horváth, Peter: *Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement*, in: Horváth, Peter (Hrsg.): *Strategieunterstützung durch das Controlling, Revolution im Rechnungswesen?*, Stuttgart 1990, S. 175–193.

fen. Demgegenüber sind Kosten für Potentiale, die allein einem *zeitbedingten Verzehr* unterliegen, als *Bereitschaftskosten* aufzufassen¹². Für die hier betrachteten Know How-Potentiale stellt sich allerdings das für sämtliche Potentialfaktoren häufig anzutreffende Problem, daß die zuvor erläuterten unterschiedlichen *Verzehre im allgemeinen gekoppelt auftreten*. Dies bereitet Schwierigkeiten, weil die damit zunächst naheliegende Aufspaltung der Mischkosten dieser Potentiale in *variable und fixe Bestandteile* aufgrund der nicht addierbaren Entwertungswirkungen stets willkürlich bleiben muß.

Gleichwohl muß man sich fragen, ob nicht doch gewisse Bestandteile der aus allgemeinen Aktivitäten von Außenhandels-Marketing-Abteilungen resultierenden Kosten in die Kalkulation zur *Ermittlung auftragsbezogener Einzelkosten von Außenhandelsgeschäften* einbezogen werden können. Gemeint sind hier vor allem solche Kosten, die Weber als *Prozeßkosten* bezeichnet hat¹³ und als Kosten von Potentialfaktoren definiert, deren Höhe sich bei strenger Sicht zwar nicht proportional mit dem Leistungsvolumen, aber doch unmittelbar mit dem Volumen erbrachter Leistungsprozesse verändert. Bezogen auf Exportaktivitäten sind dies *Kosten, die sich mit der Anzahl der bearbeiteten und abgewickelten Exportaufträge verändern*. Dies gilt 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 Exportaktivitäten mit denselben Geschäftspartnern aufgrund wirksamer *Preis- und Konditionenverbundenheiten* zwischen verschiedenen Aufträgen weniger kurzfristige, sondern eher *langfristige Exportkalkulationen* aufzustellen sind. In solchen Fällen kann – unter der Bedingung, daß eine große Anzahl gleichartiger Potentialfaktoren eingesetzt wird – von einer zumindest annähernden Proportionalität zwischen den betrachteten fixen Gemeinkosten und der erbrachten Leistung ausgegangen werden¹⁴.

12 Hummel, Siegfried – Wolfgang Männel: *Kostenrechnung 2, Moderne Verfahren und Systeme*, 3. Aufl., Wiesbaden 1983, S. 57–58.

13 Weber, Jürgen: *Logistikkostenrechnung*, Berlin, Heidelberg, New York, London, Paris und Tokio 1987, S. 165–168.

14 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, hier S. 130.

3.3 Kosten aus logistischen und vertraglichen Besonderheiten von Außenhandelsgeschäften

Besonderheiten der Exportlogistik resultieren vor allem aus der im Außenhandel auftretenden Notwendigkeit,

- meist größere *Raumüberbrückungen* der zu handelnden Wirtschaftsgüter vorzunehmen als im Binnenhandel;
- auch spezielle, damit verbundene *Zeitüberbrückungserfordernisse* – während des oft langwierigen Transports und auch aufgrund formeller Zwänge (notwendige Einlagerung in Zollägen) – hinnehmen zu müssen;
- geeignete *Transportmittel* – oftmals sogar verschiedene, nacheinander beanspruchte Arten – auszuwählen;
- spezielle *Verpackungs- und Markierungsmodalitäten* einzuhalten;
- eine *Grenzüberschreitung* vornehmen zu müssen, die nicht nur mit besonderen dispositiven Formalitäten einhergeht, sondern die auch die gleichzeitige Berücksichtigung nationaler und internationaler Rechtsbestimmungen sowie die Beachtung unterschiedlicher gesellschaftlicher und kultureller Geschäftssusancen erforderlich macht und darüber hinaus oftmals mit spezifischen Risiken und Finanzierungsbedingungen verbunden sein kann.

Diese Bedingungen, die Geschäftsabschlüsse zumindest erschweren können, haben die Aufstellung der bereits angeführten INCOTERMS mitbewirkt, deren vertragliche Vereinbarung dazu führt, daß diese prinzipiell dem jeweiligen nationalen Recht übergeordnet sind. Die INCOTERMS beinhalten¹⁵ ausgehend von der physischen Wirtschaftsgütertransportkette insbesondere *Regelungen*

- zu den *Liefer-, Abnahme- und Zahlungspflichten* einschließlich sämtlicher (vereinbarter) Nebenpflichten der Geschäftspartner;
- zum Gefahren- und damit Risikoubergang vom Verkäufer auf den Käufer;
- zur *Kostenzurechnung* auf den jeweiligen Geschäftspartner.

Insofern determinieren die INCOTERMS erheblich die *Aufbaustruktur einer Exportkalkulation*, speziell die einzelnen zu erfassenden Kostenarten logistischer Leistungen¹⁶. Insbesondere sind dies die durch das Exportgeschäft entstehenden speziellen *Transport-, Lager- und Umschlagskosten*, die oftmals *Fremdleistungskosten* darstellen, da regelmäßig spezialisierte Dienstleistungsunternehmen mit der Durchführung dieser Leistungen beauftragt werden.

¹⁵ Meissner, H. G.: Außenhandelmarketing, a. a. O., S. 93.

¹⁶ Eisenmann, Frederic: Die INCOTERMS heute und morgen, Zur Klauselpraxis des internationalen Warenhandels, 2. Aufl., Wien 1980, S. 53–55 sowie Weber, J.: Logistikkostenrechnung a. a. O., S. 149.

Neben den *Transportkosten*, die in hohem Maße mit der jeweiligen Transportmittelwahl festgelegt werden, entstehen im Außenhandel spezielle Umschlags- und Lagerkosten. Diese resultieren vorrangig aus dem gegebenenfalls erforderlichen Wechsel von Transportsystemen 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 von Schiffsladungen. Darüber hinaus resultieren aus Wartezeiten der 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. Desweiteren werden Lagerkosten auch aufgrund der Grenzüberschreitung verursacht, die eine gewisse Zeitüberbrückung im Zollager zur Erledigung der Formalitäten erforderlich macht. Schließlich lassen sich auch *Verpackungs- und Signierungskosten* sowie *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, der Transportierbarkeit, der Lagerfähigkeit, der Umschlagbarkeit, der Markierbarkeit der Verpackung sowie nicht zuletzt auch von gesetzlichen Bestimmungen der Exportländer und den speziellen vertraglichen Vereinbarungen, die zwischen den Handelspartnern getroffen werden.

3.4 Kosten spezieller güterwirtschaftlicher Risiken von Außenhandelsgeschäften

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 belastet sein können.

Logistische Risiken, also insbesondere *Transport-, Lagerhaltungs- und Umschlagsrisiken* sind weitestgehend versicherbar. In diesem Zusammenhang können unter Rückgriff auf die „Allgemeinen Deutschen Binnen-Transportversicherungs-Bedingungen (ADB)“ beziehungsweise auf die „Allgemeinen Deutschen Seeversicherungsbedingungen (ADS)“ entsprechende *Speditions-, Rollfuhr- und Seeversicherungen* abgeschlossen werden. Der Abschluß einer Seeversicherung ist seitens des Verkäufers vor allem geboten, wenn zwischen den Handelspartnern ausgehend von den INCOTERMS eine „I“-Klausel – also CIF (cost, insurance and freight) oder CIP (carriage and insurance paid to) – vereinbart wurde, bei der *Gefahren- und Kostenübergang an verschiedenen Orten* erfolgen und aufgrund der am 1. Juli 1990 in Kraft getretenen Neufassung der INCOTERMS (International Chamber

of Commerce 1990) ein Versicherungsschutz mit der Mindestdeckung der Institute Cargo Clauses des Londoner Marktes¹⁷ bindend ist.

In Abhängigkeit von den bestehenden Risiken sowie der jeweiligen Risikoneigung lassen sich in allen Fällen *Versicherungsverträge* mit unterschiedlichsten Deckungsumfängen abschließen. Daraus resultieren der Höhe und der Art nach fest umrissene *Versicherungskosten*, die in der Exportkalkulation als Einzelkosten aufzunehmen sind. Darüber hinaus werden durch die nunmehr eine größere Transparenz bietende Neufassung der INCOTERMS auch die möglicherweise zu Kosten führenden *Restrisiken* kalkulierbarer.

3.5 Kosten spezieller finanzwirtschaftlicher Risiken von Außenhandelsgeschäften

Finanzwirtschaftliche Risiken resultieren aus den besonderen *Zahlungsbedingungen von Außenhandelsgeschäften*. Hier ist vor allem das *Delkredere-Risiko* zu nennen, das dadurch entsteht, daß „Warenlieferung und Zahlungsprozeß zeitlich und räumlich auseinanderfallen¹⁹. Es beinhaltet die Uneinbringlichkeit der durch die Leistung des Verkäufers entstandenen Forderungen. Dieses Risiko ist besonders hoch, wenn zwischen den Geschäftspartnern die *Bezahlung der Ware gegen offene Rechnung* („clean payment“) oder die *ratenweise Abzahlung gegen Eigentumsvorbehalt* vereinbart wird. Bei Zahlungsausfall bedeutet dies für den Verkäufer, daß er das gesamte Geschäft als Totalverlust anzusehen hat beziehungsweise – im günstigsten Fall – die gelieferte Ware auf eigene Kosten zurückholen kann. Die vollständige Vermeidung dieses Risikos ist prinzipiell nur möglich, wenn komplette Vorauszahlung vereinbart werden kann. Dies ist jedoch der praktisch eher seltenere Fall, da dann 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 Grundtypen²⁰ die dem Risikoausgleich dienende kurzfristige Außenhandelsfinanzierung sowie die gleichzeitige Kreditierungs- und Risikoaspekte beinhaltende mittel- bis langfristige Außenhandelsfinanzierung unterscheiden.

Im Rahmen der *kurzfristigen Außenhandelsfinanzierung* haben sich als bedeutsame Ausprägungsformen das dokumenteninkasso, das Dokumentenakzept sowie das Dokumentenakkreditiv herausgebildet. Im Rahmen der überjährigen *mittel- bis langfristigen Außen-*

17 Luttmer, Gerhard-Klaus B. Winkler: Die Bestimmungen über die Versicherungsnahme nach den neuen International Commercial Terms („Incoterms 1990“), in: Die Betriebswirtschaft, 1990, S. 721–729.

18 Meissner, H. G.: Außenhandelsmarketing, a. a. O., S. 399 sowie Waduschat, Günter: Export, in: Management Enzyklopädie, Bd. 3, 2. Aufl., Landsberg am Lech 1982, S. 385–406, hier S. 399.

19 Meissner, H. G.: Außenhandelsmarketing, a. a. O., S. 108.

20 Ebenda, S. 108–189 sowie Zahn, Johannes: Außenhandelsfinanzierung, in: Büschgen, Hans E. (Hrsg.): Handwörterbuch der Finanzwirtschaft, Stuttgart 1976, Sp. 75–86.

handelsfinanzierung finden sich sowohl Lieferanten- als auch Bestellerkredite. Praktische Bedeutung ist vor allem Finanzierungen beizumessen, die über die Ausfuhrkredit-Gesellschaft mbH sowie über die Kreditanstalt für Wiederaufbau abgewickelt werden.

Für die Exportkalkulation relevante *Kosten der Außenhandelsfinanzierung* resultieren in Abhängigkeit von der jeweiligen Detailgestaltung der Finanzierungsform insbesondere aus den durch beauftragte Finanzierungsinstitute in Rechnung gestellten Kosten, wie etwa

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

Das im Falle von Forderungsausfällen gleichwohl meist bestehende Risiko, weiterhin der Regreßpflicht zu unterliegen, läßt sich durch den – seitens der Finanzierungsinstitute sogar oft zwingend geforderten – *Abschluß einer Exportkreditversicherung* begrenzen. Hierfür steht ein aus der Hermes Kreditversicherungs AG und der Treuarbeit AG gebildetes Konsortium zur Verfügung, das *staatliche Garantien oder Bürgschaften für Ausfuhrgeschäfte* inländischer Exporteure sowie für gebundene Finanzkredite an ausländische Importeure übernimmt. Das Leistungsspektrum einer derartigen Kreditversicherung²¹ erstreckt sich auf die Deckung des Fabrikationsrisikos vor Warenversand beziehungsweise die Deckung des Ausfuhrisikos nach Warenversand und schließt insbesondere auch Kriegs- und Ausfuhrisiken sowie spezielle politische Risiken – wie etwa Zahlungs- und Konvertierungsverbote sowie Beschlagnahmen – ein. Die auftragspezifischen *Einzelkosten dieser Kreditversicherung* durch Hermes-Deckung sind in der Exportkalkulation zu berücksichtigen.

Im Rahmen der finanzwirtschaftlichen Besonderheiten von Exportgeschäften sind schließlich noch Währungsrisiken sowie die damit verbundenen Kurssicherungskosten zu betrachten.

Überblick über spezifische – aus den Besonderheiten von Außenhandelsgeschäften abgeleiteten – Schichten von Exportkosten:

- Kosten der Überwindung von Außenhandelsbarrieren (besondere akquisitorische Kosten);
- Kosten der Auftragsbearbeitung und -abwicklung (oft nur im Falle von auftrags-spezifischen Serviceaktivitäten als Einzelkosten erfaßbar);
- Kosten aus logistischen und vertraglichen Besonderheiten (durch die Anwendung von Incoterms determinierte Kosten);
- Kosten spezieller güterwirtschaftlicher Risiken (kalkulierte Risiken und/oder Versicherungskosten) und
- Kosten spezieller finanzwirtschaftlicher Risiken (Auswirkung der in der Regel besonderen Zahlungsbedingungen).

21 Blomeyer, Karl: Exportfinanzierung, Wiesbaden 1979, S. 125.

Aufgrund des weltweiten Systems flexibler Wechselkurse entstehen bei Abschluß von Exportgeschäften in Fremdwährung stets *Währungsrisiken*. Aus Sicht des Exporteurs ist eine vollständige Vermeidung dieser Risiken nur durch Fakturierung in Landeswährung, das Vereinbaren von Kursklauseln oder von Preisvorbehalten möglich. Dann trägt der ausländische Käufer das Währungsrisiko. Aufgrund der oft *handelsüblichen Fakturierung in US-Dollar* sowie auch durch den *zunehmenden internationalen Wettbewerb* werden diese für deutsche Exporteure kostenlosen Formen des Ausschließens von Währungsrisiken allerdings zunehmend bedeutungsloser.

Entstehen durch den Abschluß von Außenhandelsgeschäften Währungsrisiken, kann der Exporteur verschiedene *Kurssicherungsstrategien* anwenden. Hierzu zählen im Falle *kurzfristiger Außenhandelsgeschäfte* etwa der Abschluß von Hedging-Geschäften oder die Durchführung von Devisentermingeschäften, bei denen der Devisenabrechnungskurs als Terminkurs bereits am Tag des Geschäftsabschlusses verbindlich festgelegt wird, so daß hiermit nicht nur eine Risikoabsicherung erfolgt, sondern auch feste Kalkulationsgrundlagen geschaffen werden. Im Falle *langfristiger Außenhandelsgeschäfte* kann im Rahmen einer Hermes-Deckung auch das Währungsrisiko durch eine entsprechende Wechselkursversicherung reduziert werden. Auch die hierfür anfallenden *Versicherungskosten* sind in die aufzustellende Exportkalkulation einzustellen.

4. Aufbau von aussagefähigen Exportkalkulationen

Im Rahmen der *Gestaltung einer aussagefähigen Kalkulation* sind, 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. Bei genauerer Betrachtung²² wird man zumindest zwischen den zu bestimmten Ergebnissen führenden *Leistungsprozessen bzw. -aktivitäten* und den damit bewirkten *Leistungsergebnissen* – als Leistung im engeren Sinne – differenzieren müssen. Darüber hinaus muß man in diesem Zusammenhang prinzipiell auch zwischen verschiedenen Unternehmenstypen – speziell zwischen Industrie- und Handelsbetrieben, weitergehend aber auch insbesondere zwischen Unternehmen, die Anlagen- und Systemgeschäfte und Unternehmen, die Liefergeschäfte betreiben – sowie zwischen verschiedenen Marktbearbeitungsrichtungen –

22 Weber, J.: Logistikkostenrechnung, a. a. O., S. 112–114.

insbesondere zwischen der Absatz- und Beschaffungsmarktbearbeitung – unterscheiden. Für die hier betrachtete Exportkalkulation stellen die einen Exportauftrag bildenden Produkte die relevanten *Kalkulationsobjekte im Sinne von Leistungsergebnissen* dar. *Kalkulationsobjekte im Sinne der zu kalkulierenden Leistungsprozesse* sind die durch den Export entstehenden Aktivitäten der Absatzmarktbearbeitung. Insbesondere in diesem Zusammenhang kann es sich um die Erstellung sowohl einer *Exportkalkulation für Teilleistungen* – dies gilt speziell für Industrieunternehmen – als auch einer *Exportkalkulation für Gesamtleistungen* – dies gilt für auf Exportgeschäfte spezialisierte Handelsunternehmen – handeln²³.

Bezüglich der *Struktur der aufzustellenden Exportkalkulation* stellt sich im Hinblick auf die adäquate Einbeziehung sämtlicher erörterter Kosten weiterhin die Frage nach den dafür tauglichen Kriterien. Grundsätzlich bieten sich mehrere Möglichkeiten an:

- Die Exportkalkulation kann auf der Basis einer strikten *Strukturierung nach unterschiedlichen Arten kostenverursachender Produktionsfaktoren* erfolgen. Innerhalb einer derartigen Systematisierung²⁴ kann – auf übergeordneter Hierarchieebene – zusätzlich nach dem Verzehrskarakter, 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.
- Darüber hinaus kann auch eine strikte *Strukturierung nach speziellen Teilleistungsbündeln* zugrunde gelegt werden. In diesem Sinne kann etwa der Systematik gefolgt werden, die hier für die Diskussion der relevanten Kostenarten gewählt wurde.
- Schließlich kann der Kalkulationsaufbau auch einer *Strukturierung nach den jeweils zwischen den Geschäftspartnern angestrebten beziehungsweise bereits vereinbarten INCOTERMS-Klauseln* folgen. Dieses Vorgehen bedeutet, entlang der Transportkette zu kalkulieren.

Die *Auswahl der Strukturierungskriterien für die Exportkalkulation* wird man zweckmäßigerweise von den jeweils verfolgten *Rechenzwecken* abhängig machen. So kann es sich etwa für Zwecke der *Kostenkontrolle* anbieten, eine nach Produktionsfaktorarten strukturierte Kalkulation aufzubauen, während es 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 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 3 dargestellte Beispiel einer progressiven, auf der Ermittlung des für Inlandsmärkte kalkulierten Verkaufswertes eines abgrenzbaren Auftrags aufsetzenden

23 Vormbaum, Herbert: Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, 4. Aufl., Stuttgart 1977, S. 35–38.

24 Weber, Jürgen: Logistikkostenrechnung, a. a. O., S. 143–161.

Verkaufswert frei Werk für Inlandsaufträge		Incoterms-Klauseln zur Regelung des Kosten- und Gefahrenübergangs
+ Kosten der Überwindung von Außenhandelsbarrieren	z. B. organisatorische Zusatzkosten, Vertriebslizenz-, Produktumrüst- und Kommissionskosten	
+ Kosten der Außenhandelsfinanzierung	z. B. Zahlungsabwicklungs-, Finanzierungs- und Kreditversicherungskosten	
+ Kosten der Bearbeitung und Abwicklung	z. B. Standardkosten der Bearbeitung und Abwicklung von Exportaufträgen	
+ Kosten der Versandvorbereitung	z. B. Kommissionierungs-, Verpackungs- und Sanierungskosten	
Verkaufswert frei Werk für Exportaufträge		← EXW ex works
+ Kosten des LKW-Transports zum Verladebahnhof	z. B. Transportversicherungs-, Beladungs-, Transport- und Frachtumladungskosten	
+ Kosten des Bahntransports zum Verschiffungshafen	z. B. Bahntransportversicherungs-, Bahntransport- und Bahnentladungskosten	
Verkaufswert frei Verschiffungshafen		← FCA free carrier
+ Kosten der Abfertigung im Verschiffungshafen	z. B. Ausfuhrhafenlager-, Ausfuhr- und Zollabfertigungskosten	
Verkaufswert längsseits Seeschiff		← FAS free alongside ship
+ Kosten des Umschlags im Verschiffungshafen	z. B. Kaiumschlagkosten	
Verkaufswert frei Seeschiff Verschiffungshafen		← FOB free on board
+ Kosten des Seetransports	z. B. Verstau- und Seefrachtkosten	
Verkaufswert frei Bestimmungshafen/unversichert		← CFR cost and freight
+ Kosten der Seeverversicherung		
Verkaufswert frei Bestimmungshafen/versichert		← CIF cost, insurance, freight
+ Kosten des Umschlags im Bestimmungshafen	z. B. Frachtlösch-, Kaiumschlags-, Hafenspeditions- und Einfuhrhafenlagerkosten	
+ Kosten der Zollabfertigung	z. B. Zollagerkosten und Zollabfertigungskosten	
Verkaufswert frei Kai Bestimmungshafen/verzollt		← DEQ delivered ex quay (duty paid)
+ Kosten des LKW-Transports zum Bestimmungsort	z. B. LKW-Beladungs-, Transport- und Entladungskosten	
Verkaufswert frei Bestimmungsort – frachtfrei		← DDP delivered duty paid
+ Kosten der LKW-Transportversicherung		
Verkaufswert frei Bestimmungsort/ frachtfrei, versichert		← CIP carriage and insurance paid to

Abbildung 3: Beispiel für den Aufbau einer auf den INCOTERMS-Klauseln gründenden Exportkalkulation

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. *Kalkulationsvarianten* entstehen in diesem Zusammenhang gegebenenfalls noch in Abhängigkeit davon, ob das Exportgeschäft mit Endkunden, mit Herstellern, mit Vertriebspartnern oder mit unternehmenszugehörigen ausländischen Fertigungsstätten oder Vertriebsgesellschaften abgewickelt wird. Darüber hinaus können kalkulatorische Besonderheiten auch aus speziellen Leistungsaustauschbeziehungen, wie sie vor allem im Rahmen des Bestehens besonders umfassender, regelmäßig vielfältige Dimensionen beinhaltender *Kooperationsbeziehungen* auftreten können, resultieren.

Hinsichtlich des *zeitlichen Bezugs der Kalkulation*²⁵ stellt sich – wiederum in Abhängigkeit vom 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 Istkosten 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.

²⁵ Vormbaum, H.: Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a. a. O., S. 38–40.