



---

# Handwörterbuch des Rechnungswesens

Zweite, völlig neu gestaltete Auflage

HERAUSGEGEBEN VON

PROFESSOR DR. DR. H. C. MULT. ERICH KOSIOL

PROFESSOR DR. KLAUS CHMIELEWICZ

PROFESSOR DR. MARCELL SCHWEITZER

UNTER MITARBEIT

VON ZAHLREICHEN FACHGELEHRTEN

UND EXPERTEN

AUS WISSENSCHAFT UND PRAXIS

C. E. POESCHEL VERLAG STUTT GART

MCMLXXXI

# INHALTSVERZEICHNIS

*Die Ziffern im Anschluß an die einzelnen Beiträge sind die Spaltenzahlen.*

- Absatzkosten 1–12  
Prof. Dr. KARL ALEWELL
- Absatzplanungsrechnung 12–19  
Prof. Dr. HERIBERT MEFFERT
- Absatzsegmentrechnung 19–29  
Prof. Dr. RICHARD KÖHLER
- Abschreibungen 29–43  
Prof. Dr. HENNING EGNER
- Äquivalenzziffernkalkulation 43–50  
PD Dr. WOLF-RÜDIGER BRETZKE
- Anlagenrechnung 50–62  
Prof. Dr. GERHARD SCHERRER
- Anlagevermögen, Bewertung des 62–78  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. EDMUND HEINEN mit  
Dr. EKKEHARD WENGER
- Anschaffungswert, Ermittlung des 78–83  
Prof. Dr. HERBERT VORMBAUM
- Auftragsabrechnung 84–88  
Prof. Dr. HANS HERBERT SCHULZE
- Aufwand und Ertrag 88–93  
Prof. Dr. RUDOLF BRATSCHITSCH
- Ausgaben und Einnahmen 93–100  
Prof. Dr. HELMUT KURT WEBER
- Axiomatik des Rechnungswesens 100–110  
Prof. Dr. MARCELL SCHWEITZER
- Bankbetriebe, Rechnungswesen der  
109–126  
Prof. Dr. JOACHIM SÜCHTING
- Betriebsbuchhaltung 126–141  
Prof. Dr. HORST SCHWARZ
- Bewegungs- und Veränderungsbilanz  
141–150  
Prof. Dr. LAURENZ LACHNIT
- Bewertungsprinzipien 151–161  
Prof. Dr. ULRICH LEFFSON
- Bilanz, handelsrechtliche 161–176  
Prof. Dr. KLAUS VON WYSOCKI mit  
Dr. JOSEF HALBINGER
- Bilanz, kalkulatorische 176–181  
Prof. Dr. HENNING EGNER
- Bilanz, steuerrechtliche 181–194  
Prof. Dr. FRANZ W. WAGNER
- Bilanzanalyse und Bilanzkritik 194–205  
Prof. Dr. ROBERT BUCHNER
- Bilanzen, Systematik der 205–215  
Prof. Dr. WOLFGANG EISELE
- Bilanzierungs- und Buchungsfähigkeit  
215–224  
Prof. Dr. DIETER SCHNEIDER
- Bilanzpolitik 224–236  
Prof. Dr. GÜNTER SIEBEN mit  
Prof. Dr. MANFRED JÜRGEN MATSCHKE und  
Dr. ELKE KÖNIG
- Bilanztheorie, pagatorische 236–258  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. ERICH KOSIOL
- Bilanztheorien, allgemein 258–270  
Prof. Dr. GERHARD SEICHT
- Bilanztheorien, dynamische 270–285  
Prof. Dr. HANS MÜNSTERMANN
- Bilanztheorien, organische 285–294  
Prof. Dr. MARCELL SCHWEITZER
- Bilanztheorien, statische 294–303  
Prof. Dr. ADOLF MOXTER
- Break-Even-Analysis 303–313  
Prof. Dr. OTTO H. POENSGEN
- Buchhaltung, kameralistische 313–324  
Prof. Dr. KARL OETTLE
- Buchhaltung, kaufmännische 324–340  
Prof. Dr. PÉTER HORVÁTH
- Buchhaltungs- und Kontentheorien 340–354  
Prof. Dr. WOLFGANG EISELE
- Cash Flow 353–364  
Prof. Dr. RICHARD KÖHLER
- Controlling 364–374  
Prof. Dr. PÉTER HORVÁTH
- Datenbank und Rechnungswesen 373–383  
Prof. Dr. PETER MERTENS
- DDR, Besonderheiten des Rechnungs- und Prü-  
fungswesens 383–392  
Prof. Dr. WOLFGANG FÖRSTER

- Dividende 392–402  
Prof. Dr. MANFRED JÜRGEN MATSCHKE mit  
Prof. Dr. GÜNTER SIEBEN
- Divisionskalkulation 402–410  
Prof. Dr. GERT VON KORTZFLEISCH
- EG, Vereinheitlichung des Rechnungswesens 410–418  
Ministerialrat HERBERT BIENER
- Eigenkapital, Begriff und Funktion des 419–427  
Prof. Dr. WOLFRAM ENGELS
- Einflußgrößenrechnung 427–438  
Prof. Dr. GERT LASSMANN
- Einkommens- und Gewinnermittlung, steuerrechtliche 439–451  
Prof. Dr. HANS-JOCHEN KLEINEIDAM
- Einnahmen und Erträge 451–463  
Prof. Dr. WERNER HANS ENGELHARDT
- Energiekosten, Abrechnung der 463–471  
Prof. Dr. ALOYS GÄLWEILER
- Erfolgsrechnung, Analyse der 471–479  
Prof. Dr. ADOLF GERHARD COENENBERG mit  
Dr. BERND SCHÖNBRODT
- Erfolgsrechnung, kurzfristige 480–488  
Prof. Dr. WOLFGANG KILGER
- Erfolgsrechnungen, Systematik der 488–498  
Prof. Dr. Dr. h.c. HELMUT KOCH
- Erfolgsverwendung 499–506  
Prof. Dr. RALF-BODO SCHMIDT
- Finanzbuchhaltung 507–516  
Prof. Dr. KLAUS DELLMANN
- Finanzierungsvorgänge, Buchungstechnik der 516–535  
Prof. Dr. MARTIN KÜHNAU
- Finanzmathematik 535–543  
Prof. Dr. ROBERT WITTGEN †
- Finanzrechnung, insbesondere Finanzplanung 544–557  
Prof. Dr. EBERHARD WITTE
- Finanz- und Erfolgsplanung, integrierte 557–568  
Prof. Dr. DIETGER HAHN
- Forschung, empirische, und Rechnungswesen 569–580  
Prof. Dr. ADOLF GERHARD COENENBERG mit  
Dr. HANS-PETER BERNDSEN
- Forstbetriebe, Rechnungswesen der 580–588  
Prof. Dr. Dr. h.c. GERHARD SPEIDEL
- Geldwertänderung 587–594  
Prof. Dr. THOMAS SCHILDBACH
- Gesamtwert der Unternehmung 595–606  
Prof. Dr. WALTHER BUSSE VON COLBE
- Geschäftsbericht 606–615  
Prof. Dr. EDGAR CASTAN
- Geschichte der Buchhaltung und Bilanzierung 616–630  
Prof. Dr. DIETER SCHNEIDER
- Geschichte der Kostenrechnung 630–637  
Dr. GERHARD DORN
- Gewerbeertrags- und Gewerbekapitalermittlung, steuerrechtliche 637–647  
Prof. Dr. KLAUS DITTMAR HAASE
- Gewinnbeteiligung 647–657  
Prof. Dr. HORST STEINMANN mit  
Dipl.-Sozialwirt HELMUT MÜLLER
- Gewinn und Verlust 657–668  
Prof. Dr. JÖRG BAETGE mit  
PD Dr. REINHOLD HÖMBERG
- Gewinn- und Verlustrechnung 668–683  
Prof. Dr. KLAUS CHMIELEWICZ
- Goodwill 684–691  
Prof. Dr. ADOLF MOXTER
- Grenzkostenrechnung 691–702  
Prof. Dr. DIETRICH ADAM
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung 702–714  
Prof. Dr. JÖRG BAETGE
- Grundsätze und Richtlinien für das Rechnungswesen der Unternehmung 714–724  
Prof. Dr. KARL-HEINZ BERGER
- Herstellungskosten, Ermittlung der 724–732  
Prof. Dr. MICHAEL WOHLGEMUTH
- Hotels und Gaststätten, Rechnungswesen der 732–742  
Prof. Dr. WALTER MARZEN
- Human Resource Accounting 743–750  
Prof. Dr. HANNES STREIM
- Input-Output-Analyse 749–761  
Prof. Dr. WERNER DINKELBACH
- Internationales Rechnungswesen 762–772  
Prof. Dr. KLAUS MACHARZINA
- Inventur und Inventar 772–781  
Prof. Dr. MANFRED LAYER
- Investitionsrechnungen, dynamische [nicht-simultan] 782–802  
Prof. Dr. HORST SEELBACH

- Investitionsrechnungen, dynamische [simultan] 803–818  
Prof. Dr. PETER SWOBODA
- Investitionsrechnungen, statische 818–828  
Prof. Dr. LUTZ KRUSCHWITZ
- Jahresabschluß, Gliederung des 827–842  
Prof. Dr. DIETER ORDELHEIDE
- Kalkulation 841–856  
Prof. Dr. ERICH ZAHN
- Kalkulation öffentlicher Aufträge 856–865  
Prof. Dr. HELMUT DIEDERICH
- Kalkulationsverfahren und Beschäftigung 865–875  
Prof. Dr. RUDOLF GÜMBEL
- Kalkulation und Preisgestaltung 875–884  
Prof. Dr. WOLFGANG VON ZWEHL
- Kapitalfreisetzungseffekt 884–891  
Prof. Dr. HEINZ LANGEN
- Kapital- und Finanzflußrechnung 891–905  
Prof. Dr. WALTHER BUSSE VON COLBE
- Kontenrahmen und Kontenplan 905–915  
Prof. Dr. ADOLF ANGERMANN
- Kontrolle und Rechnungswesen 915–923  
Prof. Dr. ERICH FRESE
- Konzernabschluß 923–944  
Prof. Dr. KLAUS VON WYSOCKI mit  
Dr. GÜNTHER DAMM
- Kosten, Einzel- und Gemein- 945–950  
Prof. Dr. WALTER SERTL mit  
Dr. HEINZ KOTEK
- Kosten, fixe und variable 950–962  
Prof. Dr. HANS-ULRICH KÜPPER
- Kosten, Grenz- und Residual- 962–967  
Prof. Dr. WOLFGANG MÄNNEL
- Kosten, relevante 968–974  
Prof. Dr. SIEGFRIED HUMMEL
- Kosten, volkswirtschaftliche 974–980  
Prof. Dr. ARNOLD PICOT
- Kosten, Voll- und Teil- 980–983  
Prof. Dr. LOTHAR HABERSTOCK
- Kostenabweichungen, Analyse der 983–998  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. ERICH KOSIOL
- Kostenarten und Leistungsarten 998–1005  
Prof. Dr. WERNER SCHUBERT
- Kostenauflösung 1005–1012  
Prof. Dr. WERNER SCHUBERT
- Kostenbewertung 1012–1020  
Prof. Dr. HANS-ULRICH KÜPPER
- Kostenerfassung, Prinzipien und Technik 1020–1027  
Prof. Dr. GERT LASSMANN
- Kostenfunktionen 1027–1044  
Prof. Dr. MARCELL SCHWEITZER
- Kostenkategorien 1044–1051  
Prof. Dr. MARCELL SCHWEITZER
- Kosten/Nutzen-Analyse 1051–1061  
Prof. Dr. HEINRICH REINERMANN
- Kostenplatzrechnung 1061–1067  
Prof. Dr. KARL-HEINZ BERGER
- Kostenrechnung, Systematik der 1067–1073  
Prof. Dr. PETER SWOBODA
- Kostenrechnung, Theorie der 1073–1078  
Prof. Dr. Dr. h. c. mult. ERICH KOSIOL
- Kostensenkung 1078–1090  
Prof. Dr. LOTHAR HABERSTOCK
- Kostenstellen und Leistungsstellen 1090–1097  
Prof. Dr. JÖRG BIETHAHN
- Kostenträger und Leistungsträger 1097–1105  
Prof. Dr. HANS-JOSEF BRINK
- Kostenverteilung, Prinzipien und Technik 1105–1114  
Prof. Dr. DIETRICH BÖRNER
- Kosten und Leistung 1114–1125  
Prof. Dr. DIETER MOEWS
- Krankenhäuser, Rechnungswesen der 1126–1134  
Prof. Dr. DIETRICH ADAM
- Landwirtschaftsbetriebe, Rechnungswesen der 1133–1141  
Prof. Dr. Dr. h.c. ERWIN REISCH
- Latente Steuern 1141–1146  
Prof. Dr. ADOLF GERHARD COENENBERG mit  
Dr. KLAUS HILLE
- Leistungsverrechnung, innerbetriebliche 1147–1156  
Prof. Dr. HENNER SCHIERENBECK
- Liquiditätsträgerrechnung 1157–1162  
Prof. Dr. EBERHARD WITTE
- Maßgeblichkeitsprinzip 1161–1169  
Prof. Dr. MICHAEL WOHLGEMUTH
- Materialkosten, Abrechnung der 1169–1181  
Prof. Dr. KARL VODRAZKA

- Matrizen, Anwendung im Rechnungswesen 1181–1192  
Prof. Dr. JOSEF KLOOCK mit  
Dr. KARL HEINZ LIMMER
- Mechanisierung und Automatisierung des Rechnungswesens 1192–1206  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. ERWIN GROCHLA
- Messung und Bewertung 1206–1214  
Prof. Dr. NORBERT SZYPERSKI mit  
Dr. URSULA RICHTER
- Nutzungsdauer von Anlagen 1215–1224  
Prof. Dr. HELMUT LAUX mit  
Dipl.-Math. Dipl.-Kfm. FELIX LIERMANN
- Öffentliche Verwaltung, Rechnungswesen der 1223–1236  
Prof. Dr. PETER EICHHORN
- Österreich, Besonderheiten des Rechnungswesens 1236–1243  
Prof. Dr. KARL LECHNER
- Organisation des Rechnungswesens 1243–1255  
Prof. Dr. KNUT BLEICHER
- Osteuropa, Besonderheiten des Rechnungswesens 1255–1266  
Dr. MICHAEL-BURKHARD PIORKOWSKY
- Personalkosten, Abrechnung der 1267–1279  
Prof. Dr. EDUARD GAUGLER
- Planbilanz 1279–1290  
Prof. Dr. WOLFGANG LÜCKE
- Plankosten- und Planleistungsrechnung 1290–1309  
Prof. Dr. JOSEF KLOOCK
- Planungsrechnung, allgemein 1309–1331  
Prof. Dr. KLAUS BROCKHOFF
- Planungsrechnung, lineare und nichtlineare 1331–1348  
Prof. Dr. WERNER KERN
- Planung und Rechnungswesen 1348–1368  
Prof. Dr. NORBERT SZYPERSKI mit  
Dr. UDO WINAND
- Preisgrenzen in Beschaffung und Absatz 1368–1374  
Prof. Dr. HANS-JOACHIM ENGELEITER
- Privathaushalte, Rechnungswesen der 1374–1378  
Prof. Dr. BERNDT TSCHAMMER-OSTEN
- Profit Center 1378–1388  
Prof. Dr. OTTO H. POENSGEN
- Prüfung des Rechnungswesens 1388–1399  
Prof. Dr. ULRICH LEFFSON mit  
Dr. ANDREAS SPERL
- Publizität 1400–1408  
Prof. Dr. EDGAR CASTAN
- Rechnungstheorie der Unternehmung 1407–1415  
Prof. Dr. KARL LECHNER
- Rechnungswesen, Systematik des 1415–1425  
Prof. Dr. KLAUS DELLMANN
- Rechnungswesen als Informationssystem 1425–1439  
Prof. Dr. NORBERT SZYPERSKI
- Rechtsformen und Rechnungswesen 1439–1455  
Prof. Dr. MANFRED JÜRGEN MATSCHKE
- Rentabilität 1455–1464  
Prof. Dr. FRANZ XAVER BEA
- Rücklagen 1464–1473  
Prof. Dr. JOCHEN DRUKARCZYK
- Rückstellungen 1473–1482  
Prof. Dr. LOTHAR STREITFERDT
- Schweiz, Besonderheiten des Rechnungswesens 1481–1488  
Prof. Dr. KARL WEBER
- Segmentbilanz 1488–1497  
Prof. Dr. KLAUS DITTMAR HAASE
- Sozialbilanz 1498–1511  
Prof. Dr. ADOLF GERHARD COENENBERG mit  
Dr. RAINER KLEINE-DOEPKE
- Substanz- und Kapitalerhaltung 1511–1528  
Prof. Dr. GÜNTER SIEBEN mit  
Prof. Dr. THOMAS SCHILDBACH
- Subventionen 1528–1540  
Prof. Dr. KLAUS CHMIELEWICZ
- Tageswerte 1539–1547  
Prof. Dr. HERBERT VORMBAUM
- Teilkostenrechnung (insbesondere Deckungsbeitragsrechnung) 1547–1570  
Prof. Dr. PAUL RIEBEL
- Umlaufvermögen, Bewertung des 1569–1584  
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. EDMUND HEINEN
- Umsatzsteuer und Rechnungswesen 1584–1591  
Prof. Dr. WALTER ENDRES
- Umweltschutzkosten, Abrechnung der 1591–1598  
Prof. Dr. ANTON HEIGL

- Universitäten, Rechnungswesen der 1598–1605  
 Prof. Dr. KARL OETTLER
- Unternehmungsziele und Rechnungswesen 1606–1616  
 Prof. Dr. KLAUS CHMIELEWICZ
- Verbindlichkeiten, Bewertung der 1615–1625  
 Prof. Dr. Dr. h.c. GÜNTER WÖHE
- Vergleichsrechnungen 1626–1635  
 Prof. Dr. KARL VODRAZKA
- Verhaltenswissenschaft und Rechnungswesen 1635–1642  
 Prof. Dr. KLAUS MACHARZINA
- Verkehrsbetriebe, Rechnungswesen der 1642–1658  
 Prof. Dr. BERNHARD BELLINGER
- Vermietung 1658–1668  
 Prof. Dr. HANS E. BÜSCHGEN
- Vermögen, Schulden und Kapital 1668–1678  
 Prof. Dr. PETER RÜTGER WOSSIDLO
- Vermögensermittlung, steuerrechtliche 1678–1688  
 Prof. Dr. Dr. h.c. GÜNTER WÖHE
- Verrechnungspreise 1688–1699  
 Prof. Dr. HERBERT HAX
- Versicherungsunternehmungen, Rechnungswesen der 1699–1713  
 Prof. Dr. DIETER FARNY
- Verwaltungskosten, Abrechnung der 1713–1721  
 Prof. Dr. GERHARD SEICHT
- Volkswirtschaftliches Rechnungswesen 1721–1736  
 Prof. Dr. ALFRED STOBBE
- Vollkostenrechnung 1736–1748  
 Prof. Dr. SIEGFRIED MENRAD
- Wagniskosten 1749–1753  
 Prof. Dr. DIRK STANDOP
- Weltbilanz 1753–1771  
 Prof. Dr. WALTHER BUSSE VON COLBE
- Wertkategorien in Handels- und Steuerrecht 1771–1779  
 Prof. Dr. ERICH LOITLSBERGER
- Wertpapieranalyse 1779–1787  
 Prof. Dr. HANS E. BÜSCHGEN
- Wertschöpfung, betriebliche 1787–1795  
 Prof. Dr. HELMUT KURT WEBER
- Wirtschaftlichkeit 1795–1805  
 Prof. Dr. KURT BOHR
- Wirtschaftsgut 1805–1814  
 Prof. Dr. WINFRIED MATTHES
- Wirtschaftskriminalität 1814–1822  
 Dr. CARL ZIMMERER
- Wirtschaftsrechnen 1822–1838  
 Prof. Dr. WILFRIED KRÜGER
- Zeitschriften über Rechnungswesen 1837–1844  
 Univ.-Dir. Dr. REIMAR BEENSEN
- Zinsen 1844–1854  
 Prof. Dr. SIEGFRIED MENRAD
- Zuschlagskalkulation 1854–1870  
 Prof. Dr. THOMAS REICHMANN

## Kostenbewertung

[s. a.: Kostenkategorien; Kosten und Leistung; Messung und Bewertung; Planung und Rechnungswesen; Tageswerte; Verrechnungspreise; Wertkategorien in Handels- und Steuerrecht.]

*I. Begriff der Kostenbewertung; II. Funktionen der Kostenbewertung; III. Formen der Kostenbewertung; IV. Bedeutung der Kostenbewertung; V. Ausblick auf das Problem der Bewertung von Leistungen.*

### *I. Begriff der Kostenbewertung*

Der Inhalt des Begriffs Kostenbewertung leitet sich aus den Gegenständen der Begriffe Kosten und Bewertung her. In der Betriebswirtschaftslehre versteht man unter *Kosten* ( $\rightarrow$  *Kosten und Leistung*) den bewerteten sachzielorientierten Güterverbrauch. Die Bestimmung von Kosten erfordert daher eine Bewertung von verbrauchten Gütermengen. Als *Bewertung* bezeichnet man die zielorientierte Zuordnung von Werten zu Handlungen. Dabei werden meist als Werte Preise verwendet und als Handlungen Entscheidungen über Objekte betrachtet (Sieben/Löcherbach/Matschke 1974; Riebel 1978). Gegenstände der Kostenbewertung sind (geplante oder vollzogene) *Entscheidungen* über den sachzielorientierten Güterverbrauch. Die Zuordnung eines Wertes oder Preises ist vom jeweils verfolgten Rechnungsziel abhängig. Man kann daher unter Kostenbewertung *die rechnungszielorientierte Zuordnung eines Wertes (Preises) zu einem sachzielorientierten Güterverbrauch* verstehen.

### *II. Funktionen der Kostenbewertung*

Die Kostenbewertung kann mehrere Funktionen erfüllen. Durch die Zuordnung von (Geld-) Werten werden verschiedenartige Güterverbräuche auf eine einheitliche Dimension gebracht. Sie lassen sich dann miteinander „verrechnen“. Diese *Verrechnungsfunktion* nimmt die Kostenbewertung in jedem Falle wahr. Dagegen erfüllt sie eine *Abbildungsfunktion* nur, wenn den Güterverbräuchen in Vergangenheit oder Zukunft empirisch beobachtbare Wertgrößen zugeordnet werden. Zu dieser Funktion gehört auch die Prognose bzw.

Messung der Auswirkungen eines sachzielorientierten Güterverbrauches auf das als Differenz zwischen Leistungen und Kosten ( $\rightarrow$  *Kosten und Leistung*) definierte Erfolgsziel *innerhalb* eines betrachteten Entscheidungsfeldes. Eine andere Form der Kostenbewertung ist notwendig, wenn sie eine *Lenkungsfunktion* übernehmen soll. Hierbei soll eine im Hinblick auf das Erfolgsziel optimale Lenkung von Güterverbräuchen gewährleistet werden, obwohl das jeweils betrachtete Entscheidungsfeld nicht alle Verwendungsalternativen enthält. Die Kostenbewertung dient dieser Funktion, wenn sie die Auswirkungen des Güterverbrauchs auf den Erfolg *außerhalb* des jeweils betrachteten Entscheidungsfeldes wiedergibt (*Hax 1967; Wagner 1978*).

### III. Formen der Kostenbewertung

#### 1. Unterscheidung von Formen der Kostenbewertung nach der Art der zugeordneten Preise

Unterschiedliche Formen der Kostenbewertung ergeben sich entsprechend den verschiedenartigen Preisen, welche einem Güterverbrauch zugeordnet werden können ( $\rightarrow$  *Messung und Bewertung*). Als grundsätzliche Alternativen kennt man die Bewertung mit pagatorischen oder Marktpreisen und die Bewertung mit nichtpagatorischen oder Verrechnungspreisen (*Kosiol 1979*). *Marktpreise* sind aus Zahlungsvorgängen herleitbar. Zu ihnen gehören die beim Beschaffungsvorgang realisierten *Anschaffungspreise* sowie die zu einem gegenwärtigen Stichtag beobachteten *gegenwärtigen Tagesbeschaffungspreise* oder die für einen späteren Stichtag erwarteten *zukünftigen Tagesbeschaffungspreise* ( $\rightarrow$  *Tageswerte*). Da den Tagesbeschaffungspreisen kein Beschaffungsvorgang zugrundeliegt, stellen sie „nichtrealisierte“ Marktpreise dar. Als spezielle Form der Bewertung mit Anschaffungspreisen kann eine Zuordnung von Durchschnittspreisen ( $\rightarrow$  *Umlaufvermögen, Bewertung des*) angesehen werden, sofern diese als einfache, gewogene oder gewachsene Durchschnitte aus realisierten Marktpreisen berechnet werden (*Lexa 1974*). Die Bewertung zu Marktpreisen ist auf die Erfüllung der Abbildungsfunktion durch die Kostenbewertung ausgerichtet.

Alle Werte, die nicht aus Zahlungsvorgängen hergeleitet werden, bezeichnet man als  $\rightarrow$  *Verrechnungspreise*. Zu ihnen gehören vor allem Fest-, Schätz- und Lenkungspreise. Durch einen Ansatz von *Festpreisen* soll allein die Verrechnungsfunktion der Bewertung genutzt werden. Man gibt für einen längeren Zeitraum feste Preise vor, deren Höhe beim Vorgabezeitpunkt an Marktpreise angelehnt sein kann, aber unabhängig von Marktpreisänderungen in diesem Zeitraum beibehalten wird. Die Bewertung mit Festpreisen dient nur da-

zu, die mengenmäßigen Güterverbräuche auf einfache Weise sichtbar und vergleichbar zu machen. *Schätzpreise* werden verwendet, wenn für einen Güterverbrauch keine Marktpreise existieren. Soweit eine Bewertung mit Schätzpreisen (z. B. bei kalkulatorischen Unternehmerlöhnen, Zinsen und Abschreibungen) auf die Entscheidung über den Verbrauch knapper Güter ausgerichtet ist, können diese als Vorstufe oder vereinfachte Form von Lenkungspreisen betrachtet werden. Unmittelbar der optimalen Verwendung von Güterverbräuchen dient die Bewertung mit *Lenkungspreisen*. Durch die Vorgabe von Lenkungspreisen soll ein im Hinblick auf das Unternehmungsziel optimaler Güterverbrauch erfolgen, ohne die optimalen Verbrauchsmengen selbst vorzugeben. Lenkungspreise setzen sich im allgemeinen aus einem Grenzausgaben- und einem Grenzgewinnanteil zusammen (*Adam 1970*). Die Grenzausgabe entspricht der zusätzlichen Ausgabe, die durch die Beschaffung der letzten Einheit des betrachteten Gutes entstanden ist. Dagegen gibt der Grenzgewinn an, welche Änderung der Zielerreichung die Verwendung einer (infinitesimal kleinen) Einheit des knappen Gutes in der nächstbesten Alternative außerhalb des Entscheidungsfeldes bewirken würde. Eine spezielle Ausprägung derartiger Grenzgewinne sind die bei der optimalen Programmplanung mit Hilfe der mathematischen Programmierung ( $\rightarrow$  *Planungsrechnung, lineare und nichtlineare*) berechenbaren *Dualwerte*. Im Falle einer Deckungsbeitragsmaximierung geben sie als Grenzdeckungsbeiträge, Opportunitätskosten ( $\rightarrow$  *Kosten und Leistung*) oder Schattenpreise an, um wieviel sich der Gesamtdeckungsbeitrag ändert, wenn man den betrachteten knappen Gütervorrat (z. B. an Stoffen oder Maschinenkapazität) um eine infinitesimal kleine Einheit verändert.

#### 2. Unterscheidung von Formen der Kostenbewertung nach der Zuordnungsmethode

Verschiedene Formen der Kostenbewertung ergeben sich auch, wenn man die Methode der Zuordnung einer Wertgröße zum Güterverbrauch betrachtet. Wichtige Methoden sind die Zuordnung eines Preises je Mengeneinheit, die undifferenzierte Wertzuordnung sowie die Berechnung des Wertansatzes über ein Entscheidungsmodell. Voraussetzung für die *Zuordnung eines Preises je Mengeneinheit* ist die *kardinale Meßbarkeit* ( $\rightarrow$  *Messung und Bewertung*) der Güterverbrauchsmenge. Zur Bestimmung des Kostenwertes multipliziert man die Gütermenge mit einem Markt- oder Verrechnungspreis ( $\rightarrow$  *Kostenerfassung, Prinzipien und Technik*). Dagegen verzichtet man bei der *undifferenzierten Wertzuordnung* auf eine genaue Erfassung der Güterverbrauchsmenge, weil sie undurchführbar bzw. nicht erforderlich ist (z. B. bei Abschreibungen) oder als unzweckmäßig angese-

hen wird. Bei dieser Zuordnungsmethode werden die Kosten eines sachzielorientierten Güterverbrauchs bestimmt, ohne die Kosten in eine Mengen- und eine Wertkomponente aufzuspalten. Eine Möglichkeit der undifferenzierten Wertzuordnung besteht in der Zuordnung eines Ausgaben- bzw. Auszahlungsbetrages (→ *Ausgaben und Einnahmen*) zum Bewertungsobjekt (Kosiol 1979; Riebel 1978). Schließlich kann die Zuordnungsmethode in der *Berechnung des Wertansatzes* über ein Entscheidungsmodell bestehen. Man ermittelt dabei in einem exakten Optimierungsmodell oder in einem Simulationsmodell einen Wertansatz je Mengeneinheit, der als Kostensatz unmittelbar oder als Grenzgewinn zusammen mit einem Grenzausgabensatz zur Bewertung einer Verbrauchsmenge herangezogen wird.

### 3. Unterscheidung betriebswirtschaftlicher Kostenbegriffe nach der Form der Kostenbewertung

Die Form der verwendeten Kostenbewertung ist maßgebend für die Höhe der jeweiligen Kosten. Deshalb unterscheidet man mehrere betriebswirtschaftliche *Kostenbegriffe* nach wichtigen Formen der Kostenbewertung. Der *wertmäßige Kostenbegriff* ist auf die Lenkungsfunktion der Kostenbewertung ausgerichtet. Die Kostenhöhe soll ein Maß für die Vorteilhaftigkeit der Verwendung von Einsatzgütern geben. Deshalb ist der Güterverbrauch bei Verwendung des wertmäßigen Kostenbegriffs mit Lenkungspreisen zu bewerten. Diese lassen sich nur durch die Berechnung in einem Entscheidungsmodell genau bestimmen. Vielfach versucht man aber auch, durch die Zuordnung von Tagesbeschaffungspreisen oder Schätzpreisen zur Güterverbrauchsmenge dem exakten Lenkungspreis nahe zu kommen.

Die Zuordnung von realisierten oder erwarteten Marktpreisen zu den Güterverbrauchsmengen ist kennzeichnend für den *pagatorischen Kostenbegriff*. Die Mengen des Güterverbrauchs und die gezahlten Preise sind bei Anwendung dieses Kostenbegriffs empirisch überprüfbar. Nach diesem Kostenbegriff beziehen sich daher Kosten auf empirisch beobachtbare Tatbestände. Eine Modifikation des pagatorischen Kostenbegriffs hat H. Koch (1966) durch die Einführung von Hypothesen über in der Realität denkbare, aber nicht tatsächlich eingetretene Gegebenheiten vorgeschlagen. Dann basieren die Kostenbeträge nicht in jedem Fall auf empirisch überprüfbaren Vorgängen. Durch entsprechende Wahl der Hypothesen kann man zu Kosten gelangen, die den wertmäßigen Kosten weithin entsprechen.

P. Riebel vertritt einen *entscheidungsorientierten Kostenbegriff*. Danach sind Kosten „die durch die Entscheidung über das betrachtete Objekt – nicht kompensierten – ausgelösten zusätzlichen

*Ausgaben (Auszahlungen)“* (Riebel 1978, S. 143). Diesem Kostenbegriff liegt die Methode der undifferenzierten Wertzuordnung zugrunde. Jedoch werden nur die noch nicht getätigten, beeinflussbaren Ausgaben bzw. Auszahlungen berücksichtigt. In diesen schlagen sich Marktpreise nieder, die aber möglicherweise dem betrachteten Güterverbrauch nicht unmittelbar zurechenbar sind.

## IV. Bedeutung der Kostenbewertung

Die Kostenbewertung ist ein wichtiges Instrument, um bestimmte Wissenschafts- und Rechnungsziele zu erreichen. Deshalb ist zu untersuchen, welche Bedeutung sie in Kostentheorie und Kostenrechnung besitzt und welche Form der Kostenbewertung für einzelne Zwecke zu wählen ist.

### 1. Bedeutung in der Kostentheorie

Die *Kostentheorie* (→ *Kostenfunktionen*) dient dem Wissenschaftsziel, empirisch überprüfbare Aussagen über regelmäßige Beziehungen zwischen der periodischen Kostenhöhe und deren Bestimmungsgrößen aufzustellen und an der Wirklichkeit zu überprüfen. Da Lenkungspreise von einem vorzugebenden Entscheidungsziel abhängen und nur über ein Entscheidungsmodell exakt bestimmt werden können, erscheint der wertmäßige Kostenbegriff für die Zwecke der Kostentheorie wenig geeignet. Beim entscheidungsorientierten Kostenbegriff ist noch nicht genügend geklärt, inwieweit die Zurechnung des Auszahlungs- bzw. Ausgabenbetrags empirisch prüfbar ist. Demnach ist der pagatorische Kostenbegriff für die Formulierung und Überprüfung kostentheoretischer Aussagen am besten geeignet, sofern man auf die Einführung nicht überprüfbarer Hypothesen im Sinne von Koch verzichtet (Schweitzer/Küpper 1974). Dieser Kostenbegriff beruht bei der Bestimmung der Verbrauchsmengen, der Marktpreise und der Preiszuordnung auf empirisch überprüfbaren Vorgängen.

### 2. Bedeutung in der Kostenrechnung

Die betriebliche Kosten-(und Leistungs-)Rechnung dient vor allem den Rechnungszielen, Informationen für die Planung, Steuerung und Kontrolle des Unternehmensprozesses zu liefern. Hierzu können einerseits Istkosten und andererseits Plankosten in Form von Standard-, Prognose- oder Lenkkosten bestimmt werden.

#### a) Ermittlung von Istkosten

Durch *Istkosten* sollen tatsächlich entstandene Güterverbräuche abgebildet werden. Man bezeichnet nicht nur die zu Anschaffungspreisen, sondern auch die zu Festpreisen bewerteten Istverbrauchsmengen als Istkosten. Der Ansatz von Festpreisen ist darauf ausgerichtet, die innerbetrieblichen *Verbrauchsmengen* durch einen Vergleich von Plan- und Istkosten zu kontrollieren (→ *Kontrolle und Rechnungswesen*), wobei Plan- und Istmengen

mit denselben Festpreisen bewertet werden. Die Erfassung von Istkosten kann durch getrennte Mengen- und Preiserfassung oder durch undifferenzierte Werterfassung erfolgen.

#### b) Bestimmung von Standardkosten

Mit Hilfe von *Standardkosten* (→ *Plankosten- und Planleistungsrechnung*) soll ein möglichst wirtschaftlicher Verbrauch der Gütermengen innerhalb der Unternehmung erreicht werden. Sie sollen der innerbetrieblichen Steuerung und Kontrolle dienen. Um die mengenmäßigen Verbräuche sichtbar zu machen, bewertet man sie zu Festpreisen. Als Standardkosten gibt man die zu Festpreisen bewerteten wirtschaftlichsten Verbrauchsmengen für die Optimal- oder Normalbeschäftigung einer zukünftigen Periode vor (*Kosiol 1956*).

#### c) Bestimmung von Prognosekosten

Ein weiteres Instrument der → *Plankosten- und Planleistungsrechnung*, das vor allem zur Planung (→ *Planung und Rechnungswesen*) des gesamten Unternehmungsprozesses eingesetzt wird, stellen *Prognosekosten* dar. Darunter versteht man die für eine zukünftige Periode erwarteten tatsächlichen Kosten. Um sie zu bestimmen, müssen entweder die erwarteten Verbrauchsmengen des erwarteten Beschäftigungsgrades mit (erwarteten) Anschaffungspreisen multipliziert oder im Falle einer undifferenzierten Wertzuordnung zukünftige Auszahlungsbeträge prognostiziert und zugeordnet werden.

#### d) Bestimmung von Lenkkosten

*Lenkkosten* stellen wertmäßige Kosten dar. Sie werden zur Planung und Steuerung der betrieblichen Teilbereiche verwendet und werden benötigt, wenn das gesamte Entscheidungsfeld sachlich und gegebenenfalls auch organisatorisch in partielle Entscheidungsfelder aufgeteilt ist (→ *Verrechnungspreise*). Durch den entsprechenden Ansatz und die Vorgabe der zu *Lenkungspreisen* bewerteten Lenkkosten soll das Gesamtziel der Unternehmung optimal verwirklicht werden, obwohl partielle Entscheidungsprobleme gelöst und gegebenenfalls die Entscheidungen auch dezentral gefällt werden (vgl. *Schmalenbach 1947; Adam 1970; Drumm 1972*).

Die Höhe der Lenkkosten ist vom betrachteten Entscheidungsproblem, der übergeordneten Zielfunktion und der Entscheidungssituation abhängig. Das Entscheidungsproblem ergibt sich aus der Aufteilung des gesamten Entscheidungsfeldes der Unternehmung. Die Ausrichtung der Lenkkosten am übergeordneten Gesamtziel der Unternehmung (→ *Unternehmensziele und Rechnungswesen*) soll eine optimale Abstimmung der partiellen Entscheidungen gewährleisten. Die Entscheidungssituation kommt in den Variablen und den

diese begrenzenden Nebenbedingungen zum Ausdruck.

Die *Lenkkosten* lassen sich nur in wenigen Fällen leicht ermitteln. So stimmen sie bei Zugrundelegung des Oberziels Gewinnmaximierung mit den Grenzkosten (→ *Kosten, Grenz- und Residual-* bzw. den Deckungsbeiträgen je Engpaßeinheit überein, sofern keine bzw. lediglich eine Beschaffungs- oder Fertigungsnebenbedingung vorliegt (*Drumm 1972; Schweitzer/Hettich/Küpper 1979*). Für die Bestimmung der Lenkkosten in anderen Entscheidungssituationen bieten sich nach dem gegenwärtigen Forschungsstand drei Verfahren an: die Schätzung der Lenkungspreise, ihre Berechnung als Dualwerte eines mathematischen Optimierungsmodells sowie die systematische Anpassung von Untermodellen und der in ihnen enthaltenen Kostensätzen an ein Obermodell.

Eine *Schätzung von Lenkungspreisen* (vgl. *Böhm/Wille 1974*) führt nicht zuverlässig zu Kostenwerten, durch welche eine optimale oder zumindest befriedigende Erreichung des Gesamtziels gesichert wird. Dagegen lassen sich die Lenkungspreise durch *Berechnung der Dualwerte* knapper Einsatzgüter in einem mathematischen Optimierungsmodell genau ermitteln (→ *Planungsrechnung, lineare und nichtlineare*). Dieses Entscheidungsmodell bildet das gesamte Entscheidungsfeld ab. Deshalb sind seine Aufspaltung in Teilscheidungsfelder und die Lösung partieller Entscheidungsprobleme überflüssig, weil über das umfassende Modell die optimalen Werte aller berücksichtigten Variablen schon bestimmt werden (*Hax 1965*). Bisher liegen noch keine praktisch anwendbaren Verfahren vor, durch welche die Dualwerte ermittelt werden können, ohne das umfassende Optimierungsmodell zu lösen (vgl. *Adam 1970*).

Ein weiteres Verfahren ist neuerdings von *Ch. Schneeweiß* entwickelt worden (*Schneeweiß 1978; 1979*). Es bezieht sich auf die Bestimmung von Kostensätzen in partiellen Entscheidungsmodellen, in denen die Interdependenz der Variablen verschiedener partieller Entscheidungsmodelle zum Ausdruck kommt. Beispielsweise spiegeln Zinskostensätze in Modellen der Bestell- und Lagerplanung die Möglichkeit wieder, das zu bindende Kapital anderweitig zu verwenden. *Schneeweiß* entwickelt für einzelne Problemstellungen systematische Verfahren, bei denen Untermodelle gesucht und unter Verwendung entsprechender Lenkkostenparameter so angepaßt werden, daß eine zumindest befriedigende Lösung im Hinblick auf ein übergreifendes Obermodell gefunden wird. Die Verfahren sind insbesondere auf die Fälle ausgerichtet, in denen akzeptable Lösungen für Globalmodelle gesucht werden, die z. B. wegen der Bedeutung nicht quantitativ erfaßbarer Tatbestände ungenau strukturiert sind.

Das Problem der Bestimmung von *Lenkkosten* bedarf der intensiven weiteren Forschung, um zu praktisch anwendbaren Verfahren der Ermittlung und Vorgabe von Lenkkosten zu gelangen, die mit großer Zuverlässigkeit zu einer mindestens befriedigenden Erreichung des Unternehmungszieles führen. Wegen der Interdependenzen zwischen den betrieblichen Teilbereichen und der praktisch gegebenen Notwendigkeit zur Aufspaltung des gesamten Entscheidungsfeldes der Unternehmung in isoliert lösbare partielle Entscheidungsprobleme hat dieser Forschungsbereich großes Gewicht. Der Kostenbewertung kommt für eine gesamtzielorientierte Planung und Steuerung der Unternehmung sowie für die Abstimmung ihrer Teilbereiche eine große Bedeutung zu.

#### V. Ausblick auf das Problem der Bewertung von Leistungen

Der sachzielorientierte Güterverbrauch ist in Unternehmungen auf die Entstehung von Gütern ausgerichtet. Der Kostenbewertung steht daher die Bewertung von *Leistungen* (→ *Kosten und Leistung*) gegenüber. Dieses Problem läßt sich in entsprechender Weise wie das Problem der Kostenbewertung analysieren, indem man die Funktionen, die Formen und die Bedeutung der *Bewertung von Leistungen* untersucht. Dabei wird erkennbar, daß sich die Aussagen der Kostenbewertung weithin auf die Bewertung von Leistungen analog übertragen lassen (*Schweitzer/Hettich/Küpper* 1979).

Die engen Beziehungen zwischen Kostenbewertung und der Bewertung der Leistungen werden an den erzeugten Zwischenprodukten und sonstigen innerbetrieblichen Leistungen sichtbar. Diese Güter werden einerseits von der Unternehmung selbst erstellt, andererseits werden sie (im allgemeinen) in der Unternehmung wieder verbraucht. Sie stellen daher zugleich (innerbetriebliche) Leistungen und (sekundäre) Kosten dar.

Besondere Probleme ergeben sich für die Bewertung von Leistungen aus der Möglichkeit, bei der Bewertung der entstandenen Güter entweder von deren Kosten oder von ihren gegenwärtigen bzw. zukünftig erwarteten Markterlösen auszugehen. Bewertet man die erzeugten Güter nach den für sie entstandenen Kosten, so wird eine erfolgsneutrale Bewertung der Leistungen angestrebt. Geht man hingegen von zukünftigen Markterlösen aus, dann werden die Auswirkungen von Güterverbrauch, Güterentstehung und Güterverwertung auf den Unternehmungserfolg erfaßt.

Das Problem der Bewertung und Verwertung von Leistungen ist bisher nicht in gleichem Umfang untersucht worden wie das Problem der Kostenbewertung. Eine wichtige Aufgabe der weiteren Forschung ist vor allem darin zu sehen, wie sich geeignete Leistungswerte bestimmen lassen, um zu

einer zieloptimalen Verwertung der innerbetrieblichen und der am Markt abzusetzenden Güter der Unternehmung zu gelangen.

#### Literatur

a) *Einführende Werke*: Adam, D.: Entscheidungsorientierte Kostenbewertung. Wiesbaden 1970 – *Schneeweiß, Ch.*: Zum Begriff der wertmäßigen Kosten. In: *Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre*, hrsg. v. H. Müller-Merbach, München 1978, S. 147–158.

b) *Weitere Spezialschriften*: Schmalenbach, E.: *Preziale Wirtschaftslenkung*. 2 Bde. Bremen-Horn, Bielefeld, Frankfurt/M. u. a. 1947 – Kosiol, E. (Hrsg.): *Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung*. 2. Aufl., Berlin 1956 – Kosiol, E.: *Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffs*. In: *Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung*. Festschr. für R. Seyffert zu seinem 65. Geburtstag. Hrsg. v. E. Kosiol und F. Schlieper, Köln, Opladen 1958, S. 7–37 – Hax, H.: *Die Koordination von Entscheidungen*. Köln, Berlin, Bonn u. a. 1965 – Heinen, E.: *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre*. Bd I: *Begriff und Theorie der Kosten*. 2. Aufl., Wiesbaden 1965 – Menrad, S.: *Der Kostenbegriff*. Berlin 1965 – Samuels, J. M.: *Opportunity Costing*. In: *JAcc.Res.*, Jg 3, 1965, S. 182–191 – Koch, H.: *Grundprobleme der Kostenrechnung*. Köln, Opladen 1966 – Hax, H.: *Bewertungsprobleme bei der Formulierung von Zielfunktionen für Entscheidungsmodelle*. In: *ZfbF*, Jg 19, 1967, S. 749–761 – Drumm, H. J.: *Theorie und Praxis der Lenkung durch Preise*. In: *ZfbF*, Jg 24, 1972, S. 253–267 – Böhm, H.-H./Wille, F.: *Deckungsbeitragsrechnung, Grenzpreisrechnung und Optimierung*. 5. Aufl., München 1974 – Lexa, H.: *Bewertung, kalkulatorische*. In: *HWB*, hrsg. v. E. Grochla und W. Wittmann, 4. Aufl., Bd 1, Stuttgart 1974, Sp. 833–839 – Schweitzer, M./Küpper, H.-U.: *Produktions- und Kostentheorie der Unternehmung*. Reinbek bei Hamburg 1974 – Sieben, G./Löcherbach, G./Matschke, M. J.: *Bewertungstheorie*. In: *HWB*, hrsg. v. E. Grochla und W. Wittmann, 4. Aufl., Bd 1, Stuttgart 1974, Sp. 839–851 – Löcherbach, G.: *Bewertung von Faktoren*. Wiesbaden 1975 – Riebel, P.: *Überlegungen zur Formulierung eines entscheidungsorientierten Kostenbegriffs*. In: *Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre*, hrsg. v. H. Müller-Merbach, München 1978, S. 127–146 – Wagner, F. W.: *Kapitalerhaltung, Geldentwertung und Gewinnbesteuerung*. Berlin, Heidelberg, New York 1978 – Kosiol, E.: *Kostenrechnung der Unternehmung*. 2. Aufl., Wiesbaden 1979 – Schneeweiß, Ch.: *Zur Problematik der Kosten in Lagerhaltungsmodellen*. In: *ZfbF*, Jg 49, 1979, S. 1–17 – Schweitzer, M./Hettich, G./Küpper, H.-U.: *Systeme der Kostenrechnung*. 2. Aufl., München 1979.

Hans-Ulrich Küpper