

Vorwort

In kleinen und mittelständischen Unternehmen wird der Preisdruck durch die Konkurrenz oder durch dominante Abnehmer immer größer, während man sich gegen steigende Kosten kaum zur Wehr setzen kann – die Entwicklung der Energiepreise seit 1999 ist hierfür nur das auffälligste Beispiel.

Die Unternehmen können darauf auf drei Arten reagieren:

1. Sie ziehen im Preiswettbewerb unbeirrt mit. Welche Aufträge oder Produkte dann auch langfristig rentabel sind, kann kaum noch festgestellt werden. Nach einiger Zeit wird anhand der Jahresabschlüsse endgültig offensichtlich, was wegen des ständig knappen Kontos bereits befürchtet wurde: Das Unternehmen macht Verluste, aber wo?
2. Sie klammern sich an ihre »traditionelle« Vollkostenkalkulation, erhalten dadurch kaum noch Aufträge und fahren wegen der gleichbleibenden Fixkosten bereits kurzfristig Verluste ein.
3. Sie begegnen den Herausforderungen aktiv durch flexible und auf ihre Verhältnisse angepasste Kostenrechnungsinstrumentarien. Das sind die Gewinner.

Dieser Band der Reihe Praxis Creditreform leistet einen Beitrag dazu, dass auch Sie zu den Gewinnern gehören. Selbstverständlich gibt es kein Kochrezept, das Schritt für Schritt befolgt wird und die Ideallösung bietet. Nur wer einen Überblick über die Instrumente der Kostenrechnung hat, Beispiele für deren Anwendung erhält und durch die Vermittlung von Basiswissen selbst die Lösungen für sein Unternehmen finden kann, ist in der Lage die Unternehmenskosten im Griff zu behalten oder in den Griff zu bekommen.

Das Werk richtet sich an die Unternehmenspraktiker, also an Geschäftsführer, verantwortliche Kräfte im Rechnungswesen, aber auch an Nachwuchskräfte im Controlling oder an Berufsgruppen, die Unternehmen laufend beraten, z. B. an Steuerberater oder Juristen.

Ich bedanke mich bei meinem Arbeitgeber, der ProMittelstand GmbH, die es mir ermöglicht hat, durch meine Tätigkeit Praxiserfahrung zu sammeln und nicht nur zu erlesen; bei meinen Eltern, die mich stets unterstützt haben und mir mit ihrem eigenen Betrieb viel Erfahrung mitgegeben haben; bei meinen Kollegen, die wertvolle Tipps gegeben haben; bei Patricia und Zvonimir Pervan für die Hilfe beim Tippen und bei Mónika Máté für ihre physische (durch unermüdliches Korrekturlesen) und psychische Unterstützung. Danke!

Straubing, im Mai 2001

Markus Tanne

Der Autor

Markus Tanne, Dipl.-Vw., geb. am 14. März 1966 in Straubing. Aufgewachsen ist der Autor im elterlichen Produktionsbetrieb (Werkzeugbau, Kunststoffspritzguss).

Nach einer Ausbildung zum Bankkaufmann folgte von 1989 – 1995 das Studium der Volkswirtschaftslehre, der Mathematik und der Allgemeinen Wissenschaftsgeschichte an der Uni Regensburg.

Seit 1995 ist er als freiberuflicher, ab 1997 als festangestellter Mitarbeiter bei der ProMittelstand GmbH tätig und seit 1998 Niederlassungsleiter in Straubing. Seine Aufgabenschwerpunkte liegen im Controlling, der Kostenrechnung, Unternehmensplanung, Unternehmensbewertung und Finanzierungsrechnung.

Einleitung

Die Kostenrechnung gehört trotz des sich immer weiter verschärfenden Wettbewerbs nach wie vor zu den eher ungeliebten Aufgabenbereichen der Unternehmensführung. Dahinter steckt vielfach ein Missverständnis der Aufgaben und Ziele der Kostenrechnung, soll sie doch gerade die Informationen und Entscheidungsgrundlagen schaffen, damit im Unternehmen Geld verdient werden kann.

Dabei darf sich die Kostenrechnung natürlich nicht nur auf die Kalkulation der Preise beschränken. Vielmehr geht deren Hauptaufgabengebiet weit darüber hinaus: Der Erfolg einzelner Produkte oder Produktgruppen kann dargestellt, die Unternehmensbereiche können miteinander verglichen und durch Budgetierung können Ziele vorgegeben werden. Auch die Bewertung der halbfertigen Leistungen stellt eine wichtige Aufgabe der Kostenrechnung dar. In Branchen mit Auftragsfertigung, also z. B. im Baugewerbe oder auch im Maschinenbau, hat sicherlich die Kalkulation der Preise noch eine große Bedeutung, aber auch hier gewinnt die Ermittlung der kurzfristigen Preisuntergrenzen, also der Spielräume für Vertragsverhandlungen, eine immer größere Bedeutung. In Branchen, die Massenartikel herstellen, gibt ohnehin meist der Markt den Preis bereits vor.

Das vorliegende Werk verschafft einen Überblick über die Instrumentarien der Kostenrechnung. Im ersten Kapitel erfolgt dabei die Einordnung der Kostenrechnung in das betriebliche Rechnungswesen. Hier wird die Abgrenzung der Kostenrechnung zur Finanzbuchhaltung dargestellt, wobei klar wird, dass sich die Kosten und Leistungen von den Aufwendungen und Erträgen aus der Finanzbuchhaltung unterscheiden. Dazu werden die notwendigen Fachbegriffe definiert. Dieses Kapitel gibt einen Eindruck über die Aufgaben und Anwendungsgebiete der Kostenrechnung und verdeutlicht den Unterschied zwischen der Voll- und der Teilkostenrechnung. Während in der Vollkostenrechnung alle Kosten des Betriebs verrechnet werden, berücksichtigt die Teilkostenrechnung nur die Kosten, die durch die Herstellung eines Produkts bzw. durch die Durchführung eines Auftrags entstehen. Das Kapitel schließt wie alle anderen auch mit einer Zusammenfassung der wichtigsten Aussagen ab.

Im zweiten Kapitel werden mittels der Darstellung eines Fertigungsbetriebs, der uns im weiteren Verlauf in einer Reihe von Beispielen wieder begegnen wird, die vielfältigen Einsatzbereiche der Kostenrechnung veranschaulicht.

Die Darstellung der Kostenartenrechnung, in der die Kosten erfasst und für die Kostenrechnung weiter aufbereitet werden, erfolgt im dritten Kapitel. Dabei genügt es allerdings häufig nicht, die Daten einfach aus der Finanzbuchhaltung zu übernehmen. Vielmehr müssen die Zahlen an die Anforderungen der Kostenrechnung angepasst werden. So ist es für die Kostenrechnung beispielsweise von großer Bedeutung, ob es sich um fixe oder variable Kosten handelt. Während die variablen Kosten nur entstehen, wenn das Unternehmen eine Leistung erbringt, fallen die Fixkosten in jedem Fall an. Diese Unterscheidung ist bei der Beurteilung der Rentabi-

2 Einleitung

lität von zusätzlichen Aufträgen oder von einzelnen Betriebszweigen entscheidend. Welche Kosten verursacht der Zusatzauftrag, welche Kosten spare ich ein, wenn ich einen Geschäftszweig aufgebe? Dabei zeigt sich, dass die Unterscheidung in fixe und variable Kosten nicht immer eindeutig ist. Beispielsweise entstehen die Kosten für das Personal der Fertigung durch die Produktion, sind also scheinbar variabel. Kurzfristig gesehen, fallen diese Personalkosten aber auch an, wenn ein Auftrag sich verschiebt und das Fertigungspersonal nicht ausgelastet ist. Hierbei stellt sich die Frage, ob die Fertigungspersonalkosten fixe Kosten sind. Einige Instrumentarien zur Aufgliederung der Kosten in ihre fixen und variablen Bestandteile werden benannt.

Das Kapitel zeigt aber auch Probleme auf, die die Erhebung von bestimmten Kostenarten mit sich bringt insbesondere die Material- und die Personalkosten, die in vielen Unternehmen die größten Kostenblöcke darstellen. Ein besonderes Gewicht wird dabei auch auf die Ermittlung der kalkulatorischen Kosten gelegt. Dies sind Kosten, die nicht aus anderen Bereichen des Rechnungswesens übernommen werden können, sondern die erst in der Kostenrechnung festgelegt werden müssen, z. B. die kalkulatorischen Abschreibungen.

Die so ermittelten Kosten werden auf die verschiedenen Betriebsbereiche umgelegt, die so genannten Kostenstellen. Das vierte Kapitel widmet sich deshalb der Kostenstellenrechnung. Dabei müssen zunächst sinnvolle Kostenstellen gebildet werden, auf welche die Kosten verursachungsgerecht verteilt werden können. In den Kostenstellen erfolgt die Planung und die Kontrolle der Kosten. Dazu wird meistens ein so genannter Betriebsabrechnungsbogen entwickelt, in welchem die gesamten Kosten des Unternehmens auf die einzelnen Bereiche umgelegt werden.

Neben der Kostenplanung und der Kostenkontrolle werden im Betriebsabrechnungsbogen Kalkulationssätze ermittelt, anhand derer die Kosten auf die Kostenträger umgelegt werden können. Dies geschieht in der Kostenträgerstückrechnung oder Kalkulation, die im fünften Kapitel erläutert wird. Kostenträger können einzelne Produkte, Aufträge aber beispielsweise auch Vertriebswege sein. Als Ergebnis werden die Herstell- und Selbstkosten ermittelt. Diese Daten dienen dazu, die Rentabilität der Produkte festzustellen und werden häufig zur Preisfindung herangezogen. Eine Kalkulation stellt aber keine exakte Preisberechnung dar, sondern unterstützt lediglich die Angebotserstellung. Liegt z. B. der Marktpreis oder der Angebotspreis der Konkurrenz unter dem »berechneten« Preis des eigenen Unternehmens, so ist je nach Auftragslage zu entscheiden, ob der Preis reduziert werden kann oder ob auf den Auftrag verzichtet wird.

Das sechste Kapitel dient der Beschreibung der Kostenträgerzeitrechnung. Hierbei werden die Kosten der Leistung gegenüber gestellt. Wird diese Rechnung für das gesamte Unternehmen durchgeführt, ergibt sich daraus das Betriebsergebnis. Man spricht auch von der kurzfristigen Erfolgsrechnung, die im Wesentlichen zwei Verfahren kennt.

Im Gesamtkostenverfahren werden den gesamten Leistungen, also den Umsätzen und den Bestandsveränderungen der halbfertigen und fertigen Leistungen, sämtliche Kosten gegenübergestellt. Diese Vorgehensweise entspricht in der Darstellung den (meisten) Jahresabschlüssen und ist daher geläufiger.

Im Umsatzkostenverfahren hingegen werden als Leistung nur die tatsächlichen Umsätze berücksichtigt, denen dann auch nur die Kosten, die bei der Herstellung der verkauften Produkte oder abgerechneten Aufträgen angefallen sind, und die den Verwaltungs- und Vertriebskosten gegenübergestellt werden.

In beiden Varianten liefert die Kostenträgerzeitrechnung laufende Informationen über die Geschäftsentwicklung und hilft damit, böse Überraschungen beim Jahresabschluss zu vermeiden.

Der Deckungsbeitragsrechnung, im siebten Kapitel erläutert, ist besondere Beachtung zu schenken. Hier werden den einzelnen Kostenträgern oder Kostenstellen nur die Kosten zugerechnet, die von diesen auch verursacht werden. Diese Kosten entstehen zusätzlich, wenn ein Auftrag angenommen wird, bzw. diese Kosten werden eingespart, wenn ein bestimmter Produktzweig eingestellt wird. Ein Produkt gilt immer dann als lohnenswert, wenn es einen positiven Deckungsbeitrag abwirft, d.h. wenn die Erlöse die direkten (bzw. vereinfacht meist die variablen) Kosten übersteigen. Wenn ein Unternehmen allerdings ausgelastete Kapazitäten hat, wird es sich für die Produkte entscheiden, die am profitabelsten sind. Dies sind die Produkte mit den höchsten Deckungsbeiträgen. Bei einer Entscheidung, mit welchem Auftrag eine voll ausgelastete Maschine belegt werden soll, kann der Deckungsbeitrag pro Maschinenminute eine Hilfe sein.

Die Deckungsbeitragsrechnung hilft aber auch dabei herauszufinden, welche Betriebszweige welchen Profit abwerfen. Sollte Ihr Unternehmen etwa Verluste oder keine ausreichenden Gewinne erwirtschaften, so hat die Darstellung des Betriebsergebnisses in einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung zu erfolgen. Dadurch lassen sich die Betriebsergebnisse der einzelnen Betriebsbereiche erkennen und es kann gegebenenfalls noch gegengesteuert werden.

Im letzten Kapitel erfolgt ein Ausblick auf weitere Kostenrechnungsinstrumente, z. B. die Grundprinzipien des Target Costings und die der Prozesskostenrechnung. Das größte Gewicht wird auf die Darstellung der Plankostenrechnung gelegt. Dabei werden die Grundlagen der Kosten- und Leistungsplanung sowie die Aufstellung von Soll-Ist-Vergleichen im Rahmen der Kostenrechnung vermittelt. Die Kostenrechnung soll dabei helfen, unternehmerische Entscheidungen zu unterstützen, ist also in die Zukunft gerichtet. Daher sollten Sie für alle in diesem Buch dargestellten Instrumente auch in die Zukunft gerichtete Zahlen verwenden, also Ihre Kosten und Leistungen planen.

Bedenken Sie stets, dass die Kostenrechnung – obwohl sie sich nur mit Zahlen beschäftigt – keine exakte Wissenschaft ist, die hier dargestellten Instrumentarien stellen lediglich auf die Anforderungen eines Unternehmens ab.

1 Die Kostenrechnung und ihre Stellung im betrieblichen Rechnungswesen

1.1 Aufgaben und Systeme des betrieblichen Rechnungswesens

Wozu ein Rechnungswesen?

Die Kostenrechnung – eigentlich die Kosten- und Leistungsrechnung, der Einfachheit halber soll aber immer von der Kostenrechnung die Rede sein – ist ein wesentlicher Bestandteil des betrieblichen Rechnungswesens.

Das Rechnungswesen hat allgemein die Aufgabe, die wirtschaftlichen Vorgänge im Unternehmen systematisch und bewertet

- zu erfassen,
 - aufzubereiten,
 - auszuwerten und
- die gewonnenen Daten für
- Dokumentierungsaufgaben,
 - zur Unternehmenssteuerung und
 - für Kontroll- und Planungsaufgaben
- zur Verfügung zu stellen.

Abbildung der Betriebsvorgänge

Was steckt hinter dieser sehr allgemein klingenden Definition?

1. Das betriebliche Rechnungswesen bildet **sämtliche Betriebsvorgänge** in Geld bewertet ab. Diese Betriebsvorgänge können von verschiedenster Art und Weise sein.

Beispiel:

- Der Elektromeister Karl Kurzschluss verkauft in seinem Ladengeschäft ein Fernsehgerät gegen Barzahlung.
- Da sich diese Marke gut absetzen lässt, bestellt er sich vom Großhandel drei weitere Geräte für sein Lager. Bei der Lieferung erhält der Elektromeister eine Rechnung, die er wie üblich nach vier Wochen begleicht. Das betriebliche Rechnungswesen erfasst sowohl die Bestellung (zumindest bei einer funktionierenden Lagerbuchhaltung) wie auch die Lieferung und die spätere Bezahlung.
- Der Elektrobetrieb führt neben dem Ladenverkauf und kleineren Reparaturaufträgen auch längerfristige Projekte durch, wie z.B. die Elektroinstallation im örtlichen Schulneubau, die sich über drei Monate erstreckt. Für die in diesen Zeitraum fallenden Monatsabschlüsse wird die jeweils erbrachte Leistung festgestellt und im betrieblichen Rechnungswesen verarbeitet, auch wenn noch keine Zwischen- oder Schlussrechnung gestellt wurde.

- Die Ladenräume, die Einrichtung und die verwendeten Maschinen werden im Laufe der Zeit abgenutzt. Auch dieser Vorgang findet im betrieblichen Rechnungswesen als Abschreibung einen Niederschlag.
- Schließlich wünscht der Karl Kurzschluss, dass seine Arbeitsleistung, für die er als Einzelunternehmer kein Gehalt beziehen darf, für interne Zwecke ebenfalls im betrieblichen Rechnungswesen einen Niederschlag findet; es werden intern kalkulatorische Kosten verbucht.

2. Ebenso werden die **Mengenbewegungen** (wie im obigen Beispiel der Verkauf und die Nachbestellung der Fernsehgeräte in der Warenwirtschaft oder Rohstoffbestände in der Lagerbuchhaltung) festgestellt; gleiches gilt für andere wirtschaftlich relevante Daten, z.B. die technischen Maschinendaten in der Anlagenbuchhaltung.
3. Diese Vorgänge laufen systematisch, also mittels **Buchungsvorschriften auf Konten**, ab.
4. Die so gewonnenen Daten werden je nach Ziel **ausgewertet** und **aufbereitet**. Dabei unterscheidet man im Allgemeinen folgende Ziele:

Auch die Mengen werden erfasst

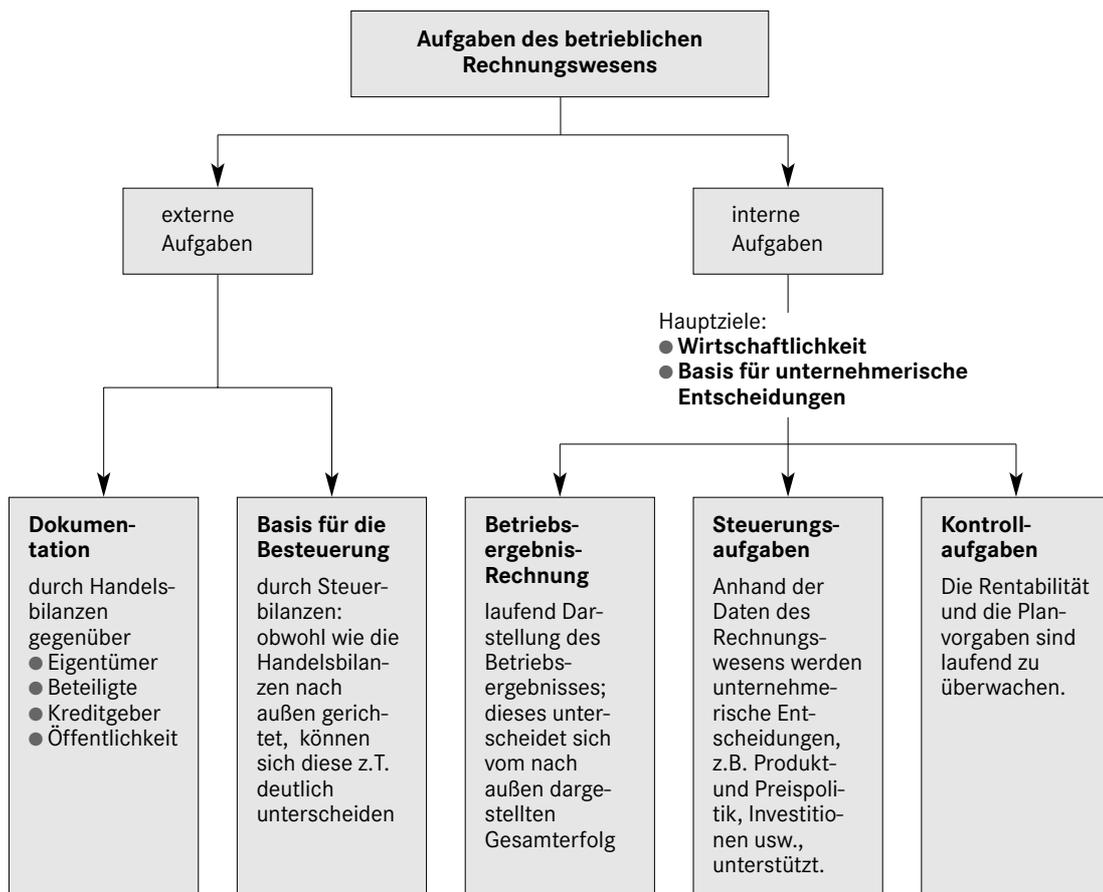


Abb. 1: Aufgaben und Ziele des betrieblichen Rechnungswesens

6 Die Kostenrechnung und ihre Stellung im betrieblichen Rechnungswesen

Demnach kann bezüglich der Adressaten folgende Einteilung vorgenommen werden:

Informationen für Außenstehende

- Das **externe Rechnungswesen** stellt die Betriebsabläufe »nach außen« dar. Damit soll Rechenschaft gegenüber Eigentümern, Beteiligten und Banken o.Ä. abgelegt werden; daneben (und v.a. bei kleineren und mittleren Unternehmen meist von größerer Bedeutung) erfolgt auf Basis der Steuerbilanzen die Besteuerung des Unternehmens bzw. des Unternehmers. Das externe Rechnungswesen unterliegt daher den gesetzlichen Regelungen des Handels- und des Steuerrechts. Diese Gesetze erlauben allerdings Spielräume, so dass man grundsätzlich feststellen kann:

Bei einem guten Jahresabschluss ist die tatsächliche Situation des Unternehmens tendenziell noch besser, bei einem schlechten Jahresabschluss tendenziell noch schlechter als ausgewiesen.

Die Gründe hierfür liegen auf der Hand: Läuft das Unternehmen gut, so wird die Ertragssituation möglichst schlecht dargestellt, um die Steuerbelastung weitgehend gering zu halten; ist die Lage aber schlecht, so sollen die Gläubiger, allen voran die Banken, durch eine möglichst gute Bilanz beschwichtigt werden. Erlaubte Spielräume ergeben sich v.a. im Bereich der Abschreibungen, der Bildung von Rückstellungen und der Bewertung von Beständen. Besonders in der Steuerbilanz werden diese Spielräume gerne ausgenutzt.

Informationen zur Unternehmenssteuerung

- Da sich darüber hinaus das externe Rechnungswesen – im Wesentlichen die Finanzbuchhaltung – auf den Zeitabschnitt eines ganzen Jahres bezieht, wird für die Unternehmenssteuerung und die **laufende Wirtschaftlichkeitskontrolle** das interne Rechnungswesen geführt. Hier werden **realistische und entscheidungsrelevante Daten kurzfristig** benötigt.
- Dabei basiert das interne Rechnungswesen auf den Daten der Finanzbuchhaltung. Im Gegenzug dienen Ergebnisse des internen Rechnungswesens z.T. der externen Rechnungslegung, beispielsweise bei der Bewertung der halbfertigen und fertigen Leistungen (also noch nicht verkaufte Produkte oder noch nicht abgeschlossene Aufträge) in den Jahresabschlüssen.
- Häufig wird das interne Rechnungswesen noch in
 - Kostenrechnung,
 - Unternehmensplanung und
 - Statistik

eingeteilt. Für die Praxis sind solche Einteilungen eher unwichtig, die Übergänge (z.B. von der Plankostenrechnung zur Unternehmensplanung) sind fließend.

Im Überblick stellt sich das betriebliche Rechnungswesen folgendermaßen dar:

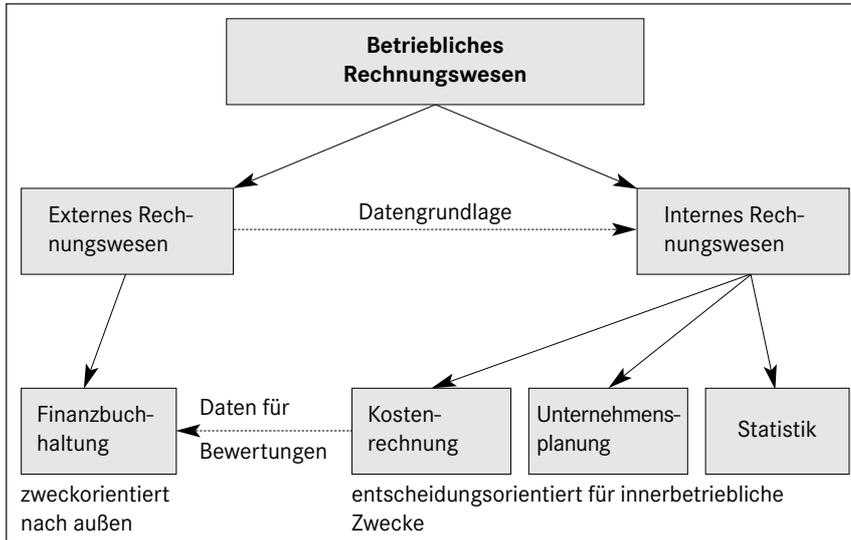


Abb. 2: Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens

Wie aktuell sind Ihre Daten, die Sie bei Entscheidungen nutzen?

- ✓ **Woher beziehen Sie die Informationen über Ihre Geschäftsentwicklung?**
Wenn Sie nur anhand der Jahresabschlüsse und der Kontoauszüge Ihren Geschäftserfolg messen, haben Sie keine Möglichkeit, negative Trends frühzeitig zu erkennen, und können auch erst entsprechend spät reagieren. Sie brauchen unbedingt laufende Informationen, i.d.R. monatlich. Diese kann Ihnen die Kostenrechnung bieten.
- ✓ **Wann wissen Sie, wie sich der vergangene Monat entwickelt hat?**
Das Monatsergebnis sollte nach Möglichkeit am 15. des Folgemonats vorliegen. Voraussetzung hierfür ist aber eine rasche Verarbeitung in der Finanzbuchhaltung.
- ✓ **Mit welchen Daten beurteilen Sie den Erfolg einzelner Abteilungen oder Aufträge?**
Aus der Finanzbuchhaltung können Sie (bedingt) das Ergebnis des gesamten Unternehmens erkennen, nicht aber den Erfolg einzelner Abteilungen oder die Rentabilität bestimmter Aufträge. Um dieses Wissen zu gewinnen, benötigen Sie eine Kostenrechnung, die die Kosten ihren Entstehungsorten zurechnet.
- ✓ **Wie aktuell sind die Daten ihrer Kalkulation?**
Bei der Kalkulation von Produkten oder Aufträgen finden immer wieder Aufschlagsätze Verwendung, die seit Jahren weder auf ihre Höhe noch auf ihre sachliche Richtigkeit hin überprüft wurden. Oft kann nicht einmal mehr gesagt werden, woher die Sätze stammen. Eine Kalkulation mit derartigen Daten ist aber gefährlich!

Checkliste

1.2 Was sind Kosten – was sind Leistungen?

Im vorangegangenen Abschnitt haben wir gesehen, dass die Finanzbuchhaltung und die Kostenrechnung Teile des betrieblichen Rechnungswesens sind. Die Finanzbuchhaltung unterliegt gesetzlichen Bestimmungen und dient überwiegend als Dokumentation nach außen. Die Kostenrechnung dagegen unterstützt die innerbetrieblichen Entscheidungen und ist (von Ausnahmen wie Bestandsbewertungen und der Abrechnung öffentlicher Aufträge abgesehen) von den Unternehmen individuell gestaltbar. Welche Unterschiede ergeben sich aber daraus praktisch? Kann man in der Kostenrechnung nicht einfach die ohnehin vorhandenen Daten der Finanzbuchhaltung verwenden? Um diese Fragen zu beantworten, müssen zuvor (leider) erst einige Begriffe erläutert werden.

Die Finanzbuchhaltung erfasst zum einem die Veränderungen von Vermögen und Schulden des Unternehmens (Aktiva und Passiva). Zum anderen verbucht sie in der Gewinn- und Verlustrechnung die Aufwendungen und Erträge; korrespondierend hierzu beschäftigt sich die Kostenrechnung mit den Kosten und Leistungen. Die Ein- und Auszahlungen (die Veränderung der liquiden Mittel) sowie die Einnahmen und Ausgaben (die Veränderung der liquiden Mittel, der Forderungen und der Verbindlichkeiten) berühren zwar die Finanzbuchhaltung, **nicht** aber die Gewinn- und Verlustrechnung und damit auch **nicht die Kostenrechnung**.

Zahlungsströme
berühren die
Kostenrechnung
nicht

Beispiel:

Das Beispiel in Nr. 1.1 zeigt, dass Aufwand, Ausgabe und Auszahlung auseinander fallen können:

Die Bestellung der drei Fernsehgeräte hat zunächst keine Auswirkung auf die Finanzbuchhaltung, erst bei der Lieferung findet eine Ausgabe statt (durch die beigelegte Rechnung erhöhen sich die Verbindlichkeiten des Unternehmens). Mit der Begeleichung der Rechnung nach vier Wochen erfolgt die Auszahlung (das Giro-Konto wird durch die Überweisung belastet, die liquiden Mittel werden geringer). Erst wenn das Gerät verkauft wird, entsteht der Aufwand für den Elektrobetrieb; das kann, wenn das Modell doch nicht so gut läuft wie erwartet, auch erst ein Jahr nach der Auszahlung der Fall sein.

Besonders deutlich wird das zeitliche Auseinanderfallen von Auszahlung und Aufwand bei den Investitionen: Die Auszahlung für den Kauf eines neuen Lieferwagens geschieht bei der Anschaffung; zu Aufwand wird diese Auszahlung erst im Laufe der Jahre, wenn dieser Lieferwagen abgeschrieben wird.

Daneben gibt es eine Reihe von Beispielen, in welchen Auszahlung und Aufwand zusammenfallen, in welchen eine Auszahlung nicht zu einem Aufwand führt oder für einen Aufwand keine Auszahlung stattfindet; selbiges trifft auch für Einzahlungen, Einnahmen und Erträge zu. Diese eher theoretischen Gedanken brauchen uns hier nicht weiter zu beschäftigen, wichtig ist nur: **Aufwand und Ertrag bedeuten nicht gleichzeitig Aus- oder Einzahlung und umgekehrt**. Daraus leitet sich ab, dass auch die Kosten und Leistungen nicht zwingend mit Aus- oder Einzahlungen zusammenhängen. Daher kann die Kostenrechnung keine Aussagen über die Liquidität treffen.

Keine Liquiditäts-
aussagen mit Hilfe
der Kostenrechnung