

Die Voll- und Teilkostenrechnung im Tourismus*

Alois Pircher/Bernhard Messner

- 1. Das betriebliche Rechnungswesen als Teil des Informationssystems des Unternehmens**
- 2. Aufgaben der Kostenrechnung**
- 3. Systeme der Kostenrechnung**
- 4. Der organisatorische Aufbau der Kostenrechnung**
 - 4.1. Kostenartenrechnung
 - 4.2. Kostenerfassung und Kostenüberleitung
 - 4.3. Neutraler Aufwand
 - 4.4. Kalkulatorische Kosten
 - 4.5. Beispiel zur Kostenüberleitung – „Hotel Alpenrose“
 - 4.6. Kostenstellenrechnung
 - 4.6.1. Unterteilung des Betriebes in Kostenstellen
 - 4.6.2. Verteilung der primären Gemeinkosten
 - 4.6.3. Verteilung der sekundären Gemeinkosten (innerbetriebliche Leistungsverrechnung)
 - 4.6.4. Kontrolle der Wirtschaftlichkeit (= Kostenkontrolle)
 - 4.6.5. Betriebskostenabrechnungsbogen Hotel „Alpenrose“ auf Basis der Kostenrechnung
 - 4.6.6. Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge bzw. der Selbstkosten für die Hauptkostenstellen Küche, Keller und Beherbergung
 - 4.6.7. Betriebskostenabrechnungsbogen Hotel „Alpenrose“ auf Basis der Finanzbuchhaltung
 - 4.7. Kostenträgerrechnung
 - 4.8. Kalkulationsverfahren
 - 4.9. Die Kalkulation von Beherbergungsleistungen
 - 4.9.1. Summarische Zuschlagskalkulation
 - 4.9.2. Differenzierende Zuschlagskalkulation
- 5. Teilkostenrechnung**
 - 5.1. Grundsätzliches
 - 5.2. Kritik an der Vollkostenrechnung
 - 5.3. Die Durchführung der Deckungsbeitragsrechnung
 - 5.3.1. Vorbemerkung

* Dr. Günther Dapunt (derzeit Vorstandsvorsitzender der Walser Privatbank) lehrte zusammen mit Dr. Pircher die Thematik „Kostenrechnung“ am ehemaligen Universitätslehrgang für Tourismus an der Universität Innsbruck. Die Herausgeber bedanken sich bei Dr. Günther Dapunt für die daraus entstandenen Vortragsunterlagen, welche teilweise als Basis für diesen Beitrag dienten und für wertvolle Anregungen sorgten.

- 5.3.2. Grundsätzliches zur Erfassung der Kosten
- 5.3.3. Bedeutung der Kostenkategorie entscheidungsrelevanter Kosten im Rahmen der Deckungsbeitragsrechnung
- 5.3.4. Grenzen der Deckungsbeitragsrechnung
- 5.4. Praktische Anwendungsfälle der Deckungsbeitragsrechnung im Rahmen unternehmerischer Entscheidungen
 - 5.4.1. Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug
 - 5.4.1.1. Praktische Überlegungen zum Problembereich eigene Kuchenerzeugung oder Fremdbezug
 - 5.4.1.2. Praktische Überlegungen zum Problembereich Eigenwäscherei oder Mietwäsche
 - 5.4.1.3. Sonstige Anwendungsfälle
 - 5.4.1.4. Investitionsentscheidung: Auslagerung der Personalunterkünfte und Umbau der frei werdenden Kapazitäten in Appartements
 - 5.5. Die Deckungsbeitragsrechnung im Rahmen der Angebotsgestaltung
 - 5.5.1. Zusammenstellung der Speisekarte mittels Deckungsbeitragsrechnung
 - 5.5.2. Bestimmung des Verhältnisses von Einzel- und Doppelzimmer
 - 5.6. Die Deckungsbeitragsrechnung als Informationshilfe bei Preisentscheidungen
 - 5.6.1. Die Angebotspreisbestimmung
 - 5.6.2. Bestimmung von Preisuntergrenzen
 - 5.6.3. Preisdifferenzierung als Saisonverlängerungsmaßnahme
 - 5.6.4. Mischkalkulation
 - 5.6.5. „All inclusive“- Regelungen als Ergebnis einer Teilkostenberechnung

1. Das betriebliche Rechnungswesen als Teil des Informationssystems des Unternehmens*

Das Rechnungswesen kann als jener Teil des gesamten betrieblichen Informationssystems angesehen werden, der auf die rechnerische Erfassung, Darstellung und Auswertung sämtlicher den Unternehmensprozess betreffenden quantitativen Daten gerichtet ist – mit dem Ziel, Erkenntnisse über die Vergangenheit, sowie Informationsgrundlagen für zukünftige Entscheidungen zu gewinnen. In diesem Sinne stellt das betriebliche Rechnungswesen ein geeignetes Instrument der Unternehmensleitung dar, „zweckmäßige“ Informationen für die zielbezogene Planung, Steuerung und Kontrolle des Unternehmensprozesses bereitzustellen.

Als Adressaten (Stakeholder) der Informationen des Rechnungswesens sind jedoch nicht nur die Unternehmensleitung und die Mitarbeiter anzusehen, sondern es existieren darüber hinaus auch andere Gruppen wie Kunden, Lieferanten, Banken usw., die ein legitimes Interesse an Informationen über den Unternehmensprozess besitzen. Diesen Wünschen hat auch der Gesetzgeber in manchen Bereichen Rechnung getragen (Bsp.: Publizitätspflicht für Aktiengesellschaften und Regelungen im UGB neu).

Im Zusammenhang mit der Gliederung des Rechnungswesens wird häufig zwischen internem und externem Rechnungswesen unterschieden. Damit ist nicht nur eine Unterscheidung hinsichtlich der Informationsempfänger, sondern auch hinsichtlich des Informationsgegenstandes gemeint.

Das interne Rechnungswesen bildet wirtschaftlich bedeutsame Vorgänge ab, die sich innerhalb des Unternehmens abspielen und im Wesentlichen durch die im Unternehmen tätigen Personen beeinflusst bzw. gesteuert werden können. Seine Hauptaufgabe besteht darin, den Verzehr von Produktionsfaktoren und die damit verbundene Entstehung von Leistungen mengen- und wertmäßig zu erfassen und die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung zu überwachen.

Das externe Rechnungswesen hingegen erfasst hauptsächlich Einkauf- und Absatzakte des Unternehmens einschließlich der damit verbundenen Geldab- und zuflüsse, sowie finanzwirtschaftlich bedingte Zahlungsmittelbewegungen. Seinen zusammenfassenden Abschluss findet das externe Rechnungswesen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung. Es dient primär der vergangenheitsorientierten Dokumentation und Rechenschaftslegung und ist insofern vor allem an unternehmensexterne Informationsempfänger gerichtet.

Umfang und Gliederung des Rechnungswesens haben der Art und der Größe des Unternehmens zu entsprechen.¹

* In der Folge können beim Nachrechnen der Beispiele in diesem Kapitel geringe Differenzen auftreten, die auf die gerundete Darstellung (2 Dezimalstellen) der Zahlen zurückzuführen sind.

¹ Vgl. Schlienkamp, C., Bilanzen, 2007, S. 19 ff.; Lechner, K./Egger, A./Schauer, R., Betriebswirtschaftslehre, 2006, S. 582 ff.; Haberstock, L., Kostenrechnung, 2008, S. 1 ff.

In der Praxis gliedert man das betriebliche Rechnungswesen häufig in folgende Teilbereiche:

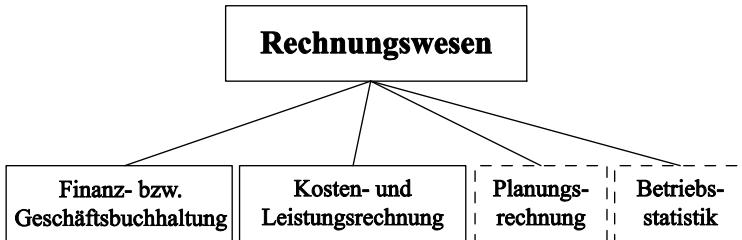


Abb 1: Die traditionelle Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens²

Die zentralen Bereiche des Rechnungswesens sind zweifellos die Finanzbuchhaltung und die Kostenrechnung.

2. Aufgaben der Kostenrechnung

Die Kostenrechnung bildet die Grundlage für eine Vielzahl unternehmerischer Entscheidungstatbestände. Als Beispiele seien etwa genannt:

- **Ermittlung der Selbstkosten** als Richtlinie für die Preisfestsetzung je Leistungseinheit (z.B. je Übernachtung, je Vollpensionstag, je Menü) bzw. des Preisvergleichs (Vergleich mit den Markt-, Branchendurchschnitts-, Konkurrenzpreisen usw.) und Ermittlung interner Verrechnungspreise. Im Hinblick auf die Festsetzung von Verkaufspreisen gilt es selbstverständlich zu beachten, dass diese nicht nur durch die Kosten sondern auch wesentlich durch die Marktsituation determiniert werden.
- **Kontrolle der Wirtschaftlichkeit von Betriebsprozessen** anhand der Beobachtung von Kosten im Zeitablauf (Ist-Ist-Vergleiche, Normal-Ist-Vergleiche, Soll-Ist-Vergleiche).
- **Ermittlung des Betriebserfolges bzw. des Erfolges einzelner Betriebsbereiche** wie Beherbergungsbereich, Verpflegungsbereich, Sub-Bereiche wie Appartementbereich, Zimmerbereich, Seminar- und Tagungsbereich, Wellness, Restaurant, Nebenbereiche wie Strandbad, Tennisplatz, Kiosk usw. zum Zweck der optimalen Planung des Leistungsprogramms.
- **Feststellen von Gewinnschwellen** und Mindestauslastungsgraden (Preisuntergrenzen im Verkauf).
- **Entscheidung über die Selbsterstellung von Leistungen** oder deren Fremdbezug (z.B. Wäscherei, Kuchenherstellung oder auch Reinigung).
- **Ermittlung von bilanziellen Ansätzen** (z.B. für Halb- und Fertigerzeugnisse, reparierte oder renovierte Gebäude bzw. Räumlichkeiten und selbst erstellte Anlagen und Einrichtungen etc.).³

² Vgl. Dörrie, U./Preißler, P.-R., Kosten- und Leistungsrechnung, 2004, S. 30.

³ Vgl. Kemmetmüller, W./Bogensberger, S., Kostenrechnung, 2004, S. 17; Posluschny, P., Kostenrechnung für die Gastronomie, 2010, S. 4 ff.

Im Überblick lassen sich die Aufgaben der Kostenrechnung wie folgt systematisieren:

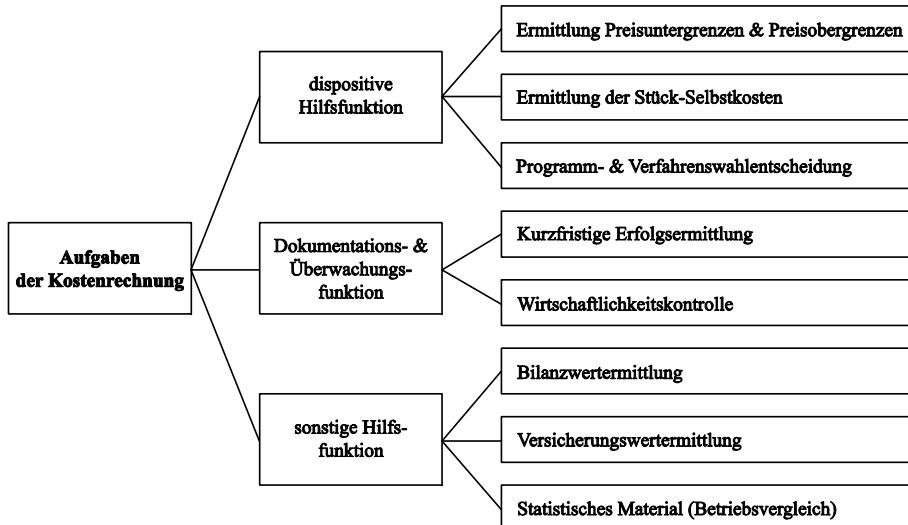


Abb 2: Aufgaben der Kostenrechnung⁴

3. Systeme der Kostenrechnung

Sowohl nach dem Zeitbezug als auch nach dem Umfang der verrechneten Kosten lassen sich verschiedene Systeme der Kostenrechnung unterscheiden:

Sachumfang \ Zeitbezug	Vergangenheits-orientiert	Durchschnitts-orientiert	Zukunfts-orientiert
Vollkosten	Ist-Vollkostenrechnung ✓	Normal-Vollkostenrechnung ✓	Plan-Vollkostenrechnung ✓
Teilkosten	Ist-Teilkostenrechnung ○	Normal-Teilkostenrechnung ○	Plan-Teilkostenrechnung ✓*)

✓ = in der Praxis häufig anzutreffende Kombination

○ = denkbare, praktisch aber ungebräuchliche Kombination

*) = meist in Kombination mit einer Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis

Abb 3: Kostenrechnungssysteme⁵

⁴ Vgl. Kemmetmüller, W./Bogensberger, S., Kostenrechnung, 2004, S. 18.

⁵ Vgl. Haberstock, L., Kostenrechnung, 2008, S. 173; Joos-Sachse, T., Controlling, 2004, S. 33.

Istkostenrechnung

Sowohl in der Kostenarten- als auch in der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung werden die tatsächlichen Kosten der Periode verrechnet. Zufällige Preis- und Mengenschwankungen wirken sich voll auf die Ergebnisse der Rechnung aus.

Normalkostenrechnung

Man bildet den Durchschnitt der Ist-Kosten vergangener Perioden und verrechnet diesen Wert weiter.

Plankostenrechnung

Unter Heranziehung von Planpreisen versucht man mit Hilfe von technischen Berechnungen, Verbrauchsstudien und anderen Daten „Kostenvorgaben“ zu ermitteln. Sowohl bei den Mengen- wie auch bei den Wertansätzen handelt es sich also um geplante Größen. Man spricht in diesem Zusammenhang von Plankosten.

Vollkostenrechnung

Es handelt sich dabei um ein System, welches alle angefallenen Kosten auf die Kostenträger z.B. die zu verkaufenden Leistungen verrechnet. Dem Kostenträger (z.B. $\frac{1}{4}$ l Wein) werden in diesem Fall auch Kosten zugerechnet, die nicht **unmittelbar** nur von ihm verursacht werden (z.B. Abschreibung der Schank).

Teilkostenrechnung

Von einer Teilkostenrechnung spricht man, wenn nur bestimmte Teile der angefallenen Kosten auf die Kostenträger verrechnet und die übrigen Teile auf anderem Wege in das Betriebsergebnis übernommen werden. Diese Überlegungen sind Basis der Grenzkostenrechnung, die als Teilkostenrechnung nur die variablen Kostenteile en bloc separat in die Erfolgsrechnung übernimmt.⁶

4. Der organisatorische Aufbau der Kostenrechnung

In der betrieblichen Praxis hat sich für die Kostenrechnung ein organisatorischer Aufbau herausgebildet, der weitgehend dem tatsächlichen Abrechnungsgang folgt.

⁶ Vgl. *Haberstock, L.*, Kostenrechnung, 2008, S. 172 ff.; *Joos-Sachse, T.*, Controlling, 2004, S. 31 ff.

In diesem Sinne können wir im Rahmen der Kostenrechnung drei Teilbereiche unterscheiden:

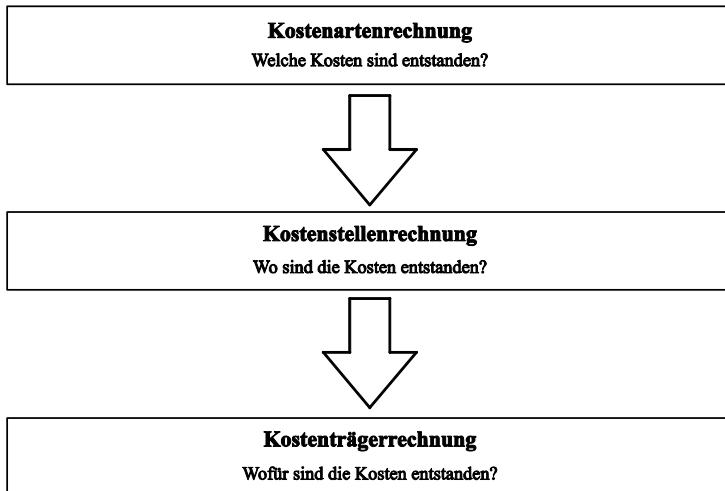


Abb 4: Teilbereiche und Aufbau der Kostenrechnung⁷

Die **Kostenartenrechnung** hat die Aufgabe, sämtliche zum Zwecke der betrieblichen Leistungserstellung anfallenden Kosten zu erfassen bzw. nach Arten zu gruppieren. Die Daten, die in die Kostenartenrechnung eingehen, stammen entweder aus der Finanzbuchhaltung oder aus vorgelagerten Hilfsrechnungen wie der Material- und Anlagenabrechnung, der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung usw.

In der **Kostenstellenrechnung** werden alle angefallenen Gemeinkosten – das sind jene Kosten die sich nicht direkt auf eine Betriebsleistung zurechnen lassen –, auf die verschiedenen Kostenstellen (= Orte der Kostenentstehung) des Unternehmens verteilt. Im Zuge der Kalkulation werden diese dann unter Berücksichtigung der jeweiligen Inanspruchnahme der einzelnen Kostenstellen bei der Erstellung bestimmter Betriebsleistungen auf eben diese Betriebsleistungen indirekt, z.B. unter Verwendung von Zuschlagssätzen weiterverrechnet.

Im Rahmen der **Kostenträgerrechnung** unterscheidet man die sogenannte Kostenträgerzeitrechnung bzw. die für uns wichtigere Kostenträgerstückrechnung (= Kalkulation). In der Kostenträgerstückrechnung werden sowohl die Einzelkosten, die man direkt aus der Kostenartenrechnung erhält, als auch die Gemeinkosten, die man anteilig aus der Kostenstellenrechnung übernimmt, auf die zu kalkulierende Betriebsleistung weiterverrechnet.⁸

⁷ Vgl. *Haberstock, L.*, Kostenrechnung, 2008, S. 9 ff.; *Götze, U.*, Kostenrechnung, 2010, S. 21; *Klümper, B./Zimmermann, E.*, Kosten- und Leistungsrechnung, 2002, S. 80.

⁸ Vgl. *Haberstock, L.*, Kostenrechnung, 2008, S. 55, S. 103, S. 142, *Fandel, G./Fey, A./Heuft, B./Pitz, T.*, Kostenrechnung, 2004, S. 83, S. 131, S. 154.

Grafisch lässt sich die Verrechnung der Kosten von der Kostenarten- über die Kostenstellen- in die Kostenträgerrechnung wie folgt darstellen:

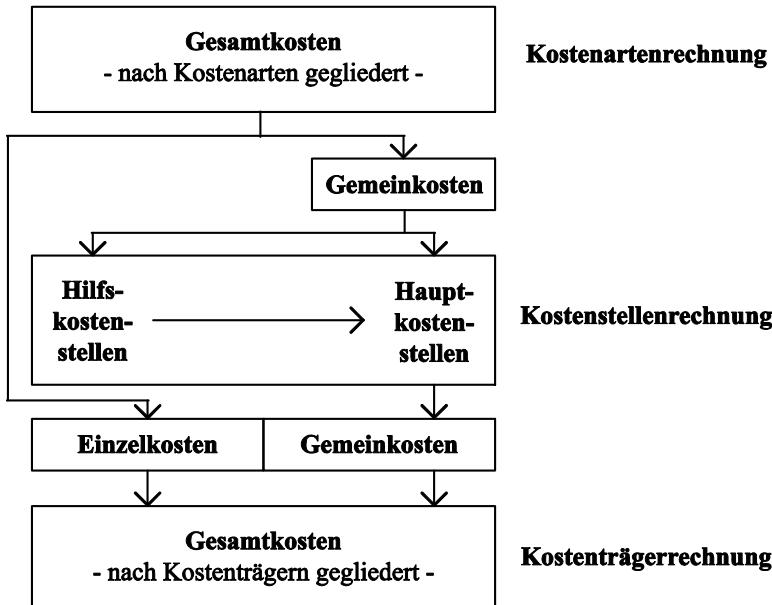


Abb 5: Verrechnung der Kosten von der Kostenarten- über die Kostenstellen in die Kostenträgerrechnung⁹

Die in der Kostenträgerrechnung ermittelten Kosten können schließlich in der **kurzfristigen Erfolgsrechnung** den in der Leistungsrechnung ermittelten, bewerteten Leistungen (= Erlösen bzw. Umsätzen) gegenübergestellt werden.

4.1. Kostenartenrechnung

Die im Zuge der betrieblichen Leistungserstellung anfallenden Kosten lassen sich nach der Art der verbrauchten Produktionsfaktoren in verschiedene Kriterien untergliedern:

- Materialkosten in Küche oder Keller
- Personalkosten (Löhne und Gehälter)
- Abschreibungskosten
- Werbekosten
- Versicherungskosten
- Kapitalkosten (Zinsen)
- Energiekosten usw.

⁹ Vgl. Haberstock, L., Kostenrechnung, 2008, S. 54.

Nach der Zurechenbarkeit zu einer Bezugsgröße wie Kostenträger, Kostenstelle usw. in:

- Einzelkosten (= direkte Kosten) und
- Gemeinkosten (= indirekte Kosten)

Einzelkosten können, wie bereits erwähnt, dem Kostenträger, d.h. der einzelnen betrieblichen Leistung (z.B. Speise, Getränk, Beherbergung u.Ä.) direkt zugerechnet werden. Im Hotel- und Gastgewerbe handelt es sich dabei v.a. um den Waren-einsatz in Küche und Keller. Dieser lässt sich aufgrund der Einkaufsrechnung und der jeweils eingesetzten Menge relativ leicht für die einzelne Marktleistung feststellen. Auf dabei speziell zu berücksichtigende Probleme wird an späterer Stelle noch eingegangen. Weitere Einzelkosten sind unter Umständen Fertigungslöhne (Löhne, die für die Herstellung eines bestimmten Produktes verrechnet werden), sowie sogenannte Sonderkosten der Fertigung und des Vertriebes, die im Zuge der Erstellung von „Spezialleistungen“ anfallen (z.B. Dekorations- bzw. Werbekosten für eine bestimmte Veranstaltung, AKM-Gebühren, Reisebüroprovisionen, Freiplätze für Reiseleiter, Buslenker u.Ä.).

Gemeinkosten können den Kostenträgern nicht direkt zugerechnet werden, weil nicht feststellbar ist, inwieweit sie tatsächlich durch diesen verursacht worden sind.

So fallen beispielsweise bei der Erstellung von Küchenleistungen Kosten für das Küchenpersonal, für die Abnutzung der Kücheneinrichtung (= Abschreibung), für Energie (Strom, Öl, Gas), für Reinigung usw. an. Beim Service von Speisen und Getränken im Restaurant oder Speisesaal wiederum, entstehen Kosten für das Servicepersonal, die Benützung der Einrichtung, für Heizung, Beleuchtung, Versicherung, Steuern etc.

Die Existenz dieser Kostenposition wird niemand in Abrede stellen. Dennoch ist es z.B. unmöglich zu bestimmen, welcher Teil des Wertverlustes der Speisesaaleinrichtung dem auf Tisch 7 servierten Menü zugerechnet werden müsste. Darauf versucht man derartige Kosten im Form von Gemeinkostenzuschlägen all jenen Leistungen zuzurechnen, bei denen die entsprechende Kostenstelle in Anspruch genommen wurde (z.B. der Speisesaal bzw. das Restaurant für die Konsumation eines Mittagessens).¹⁰

¹⁰ Vgl. *Freidank, C.*, Kostenrechnung, 2008, S. 95 ff.

Grafisch kann die Verrechnung von Einzel- und Gemeinkosten wie folgt dargestellt werden:

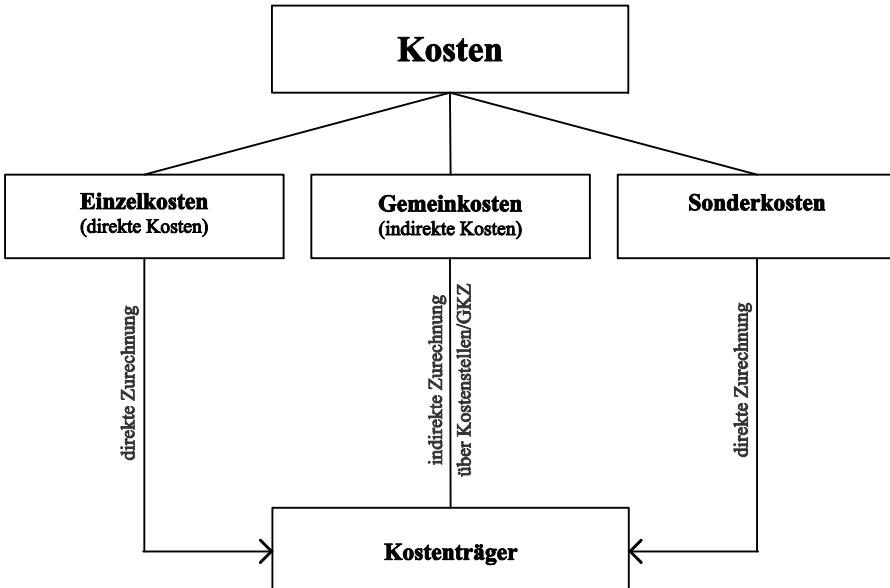


Abb 6: Zurechnung verschiedener Kostenarten auf den Kostenträger¹¹

Einteilung der Kosten nach ihrem Verhalten bei Beschäftigungsschwankungen, in:

- fixe und
- variable Kosten

Zu den **Fixkosten** zählen all jene Kosten, deren Anfall von der Auslastung nahezu unabhängig ist. D.h. gewisse Kosten entstehen in gleicher Höhe, unabhängig ob das Hotel zu 60% oder 100% ausgelastet ist. Die Überlegung, 60% Auslastung bedeutet 60% Kosten ist daher auf jeden Fall unrichtig.

Im Hotel- und Gastgewerbe erscheint es sogar notwendig, die anfallenden Fixkosten weiter zu differenzieren. Wir haben in diesem Sinn zwischen bestehensfixen (= absolut fixen) und öffnungsfixen (= relativ fixen) Kosten zu unterscheiden.

Bestehensfixe Kosten entstehen auf jeden Fall, egal ob der Betrieb geöffnet ist oder nicht. Als Beispiele seien etwa Gebäudeabschreibungen, Entwertung der Einrichtung durch Veralterung, Zinskosten, Erhaltungsaufwendungen, Versicherungen, Grundgebühren für Strom, Grundsteuer, Personalkosten für ganzjährig beschäftigtes Personal u.Ä. genannt.

Öffnungsfixe Kosten, manchmal auch als Bereitschaftskosten bezeichnet, treten auf, wenn der Betrieb öffnet und gewissermaßen auf Gäste wartet. Konkret

¹¹ Reininger, O., Hotelkostenrechnung, 1986, S. 14.

handelt es sich dabei z.B. um Fixlöhne für das Servicepersonal, Beleuchtungs- und Heizkosten für Rezeption und Gänge oder allgemein genutzte Räumlichkeiten, etc. Bsp.: Ein bestimmtes Pensum an Gästen kann mit dem bestehenden Personal abgefertigt werden. Steigt die Kundenfrequenz jedoch über ein Niveau, dass mit den aktuellen Dienstnehmern der neu anstehende Arbeitsaufwand nicht mehr bewältigt werden kann, muss mehr Personal eingestellt werden. Diese zusätzlichen Gehälter lassen die Fixkosten „sprunghaft“ nach oben schießen. Vice versa sinken in diesem Fall die Kosten „sprunghaft“ bei Personaleinsparungen.

Variable Kosten dagegen entstehen durch die Anwesenheit des Gastes: Je höher die Auslastung, desto höher die variablen Kosten. Typische Beispiele für variable Kosten wären etwa der Wareneinsatz in Küche und Keller, Bedienungsprozente,¹² soweit sie die Fixlöhne übersteigen, teilweise Kosten für Energie, Wasser usw. Auch die variablen Kosten können unterschiedliche Verläufe annehmen. So müssen wir zwischen proportionalen Kosten (Kosten, die im gleichen Ausmaß steigen oder sinken wie die Auslastung), progressiven Kosten (Kosten, die stärker steigen oder sinken als die Auslastung), degressiven Kosten (Kosten, die schwächer steigen oder sinken als die Auslastung) und regressiven Kosten (Kosten, die mit zunehmender Auslastung absolut sinken und vice versa steigen) differenzieren.¹³

Grafisch lassen sich obige Aussagen wie folgt zusammenfassen:

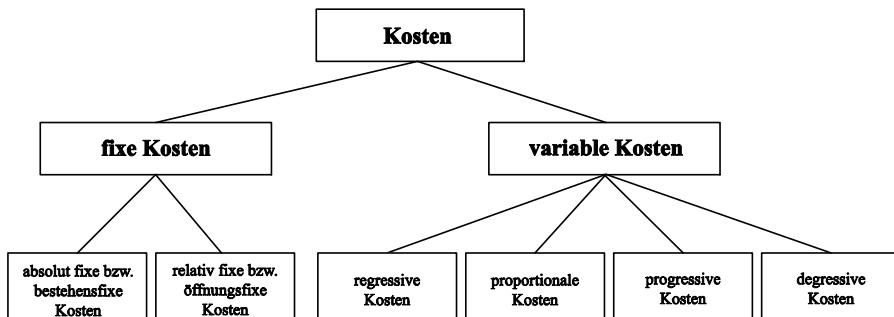


Abb 7: Verschiedene Arten fixer und variabler Kosten, eigene Darstellung

In der Tourismusbranche treten **regressive Kosten** beispielsweise im Zusammenhang mit Heizkosten auf. Je mehr Gäste sich in einem Raum aufhalten, desto weniger Energiekosten müssen für die Erhaltung einer angenehmen Raumtemperatur aufgewendet werden, da die körpereigene Wärme der Kunden den Temperaturabfall kompensiert.

¹² Mit Ablauf des Jahres 1998 wurde das kollektivvertragliche Garantielohnsystem alt aufgegeben. Es existiert jedoch heute noch neben dem Festlohnssystem als Alternative. Beim derzeitig praktizierten Garantielohnssystem ist gegenüber dem Festlohnssystem der Kollektivvertragliche Grundlohn niedriger und wird ergänzt durch die Bedienungsprozente.

¹³ Vgl. Joos-Sachse, T., Controlling, 2004, S. 28 ff.; Hänsler, K.-H., Management in der Hotellerie, 2008, S. 344.