
Fragen der Kostenrechnung in der Elektrizitätswirtschaft

S. Bieri

Fragen der Kostenrechnung in der Elektrizitätswirtschaft

S. Bieri

Überall dort, wo wirtschaftliche Entscheide gefällt werden, benötigt man Informationen des Rechnungswesens und insbesondere der Kostenrechnung. Das moderne Management-Accounting versteht sich als führungsorientiertes System der unternehmerischen Planung und Kontrolle. In der Elektrizitätswirtschaft gilt es, dieses Führungsinstrument zu fördern, um eine Isolierung der Kostenrechnung auf bloss beschreibende und nachvollziehende Funktionen zu verhindern.

Des informations issues de la comptabilité, notamment le calcul des coûts, sont nécessaires partout où des décisions d'ordre économique doivent être prises. Par «management accounting» moderne, on entend un système organisationnel de planification d'entreprise et de contrôle. Il convient d'encourager ce moyen de gestion dans l'économie électrique afin d'éviter que le calcul des coûts ne se limite pas qu'à des fonctions descriptives et explicatives.

Adresse des Autors:

Stephan Bieri, Dr. oec. publ., Direktor Aargauisches Elektrizitätswerk (AEW), Obere Vorstadt 40, 5001 Aarau.

Was heisst Kostenrechnung?

Die Kostenrechnung (oft auch «Betriebsrechnung» genannt) ist jener Teil des Rechnungswesens, der für einen bestimmten Zeitraum die Kosten der «Leistungserstellung» (Produktion im allgemeinsten Sinn) und die zugehörigen Erlöse erfasst. Sie bildet also das eigentliche betriebliche Geschehen in Geldeinheiten ab und macht dadurch Vergleichsrechnungen möglich.

Es soll hier nicht versucht werden, den Kostenbegriff (oder auch jenen des Erlöses) im einzelnen zu erläutern. Wesentlich ist an dieser Stelle nur, dass Kosten als Wertverzehr mehr als die jeweils anfallenden Ausgaben beinhalten; wer also die gesamten Kosten der Leistungserstellung erfassen will, muss – um zwei bekannte Beispiele zu erwähnen – auch kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen einführen.

Als wesentliche Bestandteile umfasst die Kostenrechnung in der Regel drei Elemente:

- die Kostenstellenrechnung,
- die Kostenartenrechnung,
- die Kostenträgerrechnung (Tab. I).

Instrumentell hängen diese drei Elemente eng zusammen; während die Kostenstellen- und Kostenartenrechnung vor allem für Budgetierung und Kontrolle gebraucht werden, eignet sich die Kostenträgerrechnung besonders zur Vorbereitung strategischer Entscheide (z.B. Änderung des Produktionsassortiments).

Kriterien für die Bewertung

Nach dem Gesagten ist klar, dass sich bei jeder Kostenrechnung eine grosse Zahl von Bewertungsproblemen stellt. Bewertungsprobleme aber können nur gelöst werden, wenn man Kriterien für die Bewertung besitzt – wenn man eine Beziehung zu den Unternehmungszielen herstellen kann.

Erlös, Kosten	Kostenträger Anteil in %	Total	50 kV	16 kV	0,4 kV
		100	13,7	67,4	18,9
		%	%	%	%
Erlös aus Energieabgabe		100	100	100	100
Energiebeschaffung (Ankauf und Eigenproduktion)		83,7	89,8	89,5	58,7
Deckungsbeitrag I (Bruttogewinn)		16,3	10,2	10,5	41,3
Kosten für Übertragung, Verteilung und Transformierung		8,8	0,2	6,6	22,8
Deckungsbeitrag II		7,5	10,0	3,9	18,5
Kosten für Bezüger, Ablese- und Zählerdienst		2,0	0,1	0,5	9,0
Deckungsbeitrag III		5,5	9,9	3,4	9,5
Kosten für Energieanwendung		0,2	-	0,1	0,4
Betriebserfolg Energie, absolut		5,3	9,9	3,3	9,1

Tabelle I Beispiel einer Kostenträgerrechnung für elektrische Energie

Die moderne Betriebswirtschaftslehre weist denn auch mit Nachdruck darauf hin, dass im Rahmen der Kostenrechnung vielfältige Entscheide gefällt werden müssen, die eine uniforme «richtige» Lösung ausschliessen. Kostenrechnung setzt eine normative Position voraus, sagt der Theoretiker, und hat für einmal recht. So muss im Rahmen der Abschreibungspolitik die Nutzungsdauer eines Investitionsgutes technologisch und marktmässig abgeschätzt werden. Und für die Zuordnung fixer Kosten bei Koppelprodukten gilt es, unternehmungspolitisch die erwünschten Belastungen festzulegen.

Der jeder Kostenrechnung zugrunde liegende Beurteilungsaspekt – der Zwang, die Kostenrechnung von unternehmerischen Fragestellungen her aufzubauen – besitzt im wesentlichen drei Dimensionen:

- Überwachung von Kostenverantwortung, Gewinnermittlung oder Preisfestlegung;
- Vergangenheits- versus Zukunftsorientierung;
- Erfassung der Gesamt- oder spezifischer Einzelkosten.

Etliche Kostenrechnungssysteme besitzen, trotz hohen intellektuellen und technischen Aufwendungen, im unternehmerischen Alltag wenig Wirksamkeit, weil nicht genügend geklärt ist, wozu sie eigentlich dienen sollen.

Alte und neue Fragestellungen der Kostenrechnung in der schweizerischen Elektrizitätswirtschaft

Der VSE hat schon frühzeitig erkannt, dass die Kostenrechnung für die Elektrizitätswirtschaft eine wichtige Rolle spielt. Es gibt eine Reihe guter Untersuchungen und Empfehlungen, die auch heute noch aktuell sind. Besonders zu erwähnen sind der VSE-Kontenplan und die aus dem Jahr 1975 stammende Publikation über «Kalkulatorische Abschreibungen zur Ermittlung der Selbstkosten bei Elektrizitätswerken». Im Januar 1989 erschienen zudem die Richtlinien und Empfehlungen der VSE-Tarifkommission zum Thema «Kostenmodelle». Aufgrund eines Beschlusses des VSE-Vorstandes wurde gleichzeitig eine ständige Kommission «Kostenrechnung» ernannt, die einerseits den sy-

stematischen Erfahrungsaustausch unter den Werken pflegen und andererseits auch wichtige Anwendungsprobleme und Knacknüsse auf Branchenebene bearbeiten soll.

Das Arbeitsprogramm 1989/90 dieser Kommission zeigt, wo gegenwärtig die Akzente gesetzt werden:

- Kernprobleme der Kostenträgerrechnung
- Konsolidierungs- und Verrechnungsverfahren
- Praktische Fragen der Abschreibungs- und Aktivierungspolitik
- Organisation eines Erfahrungsaustausches auf Branchenebene
- Kennziffernanalyse
- Kostenrechnung als Teil eines Führungsinformationssystems

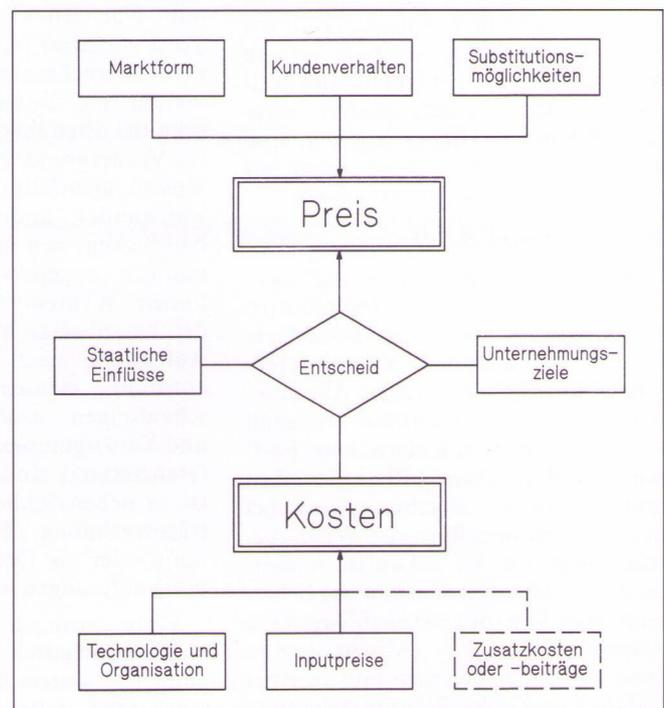
Die schweizerische Elektrizitätswirtschaft befindet sich, wie die gesamte Wirtschaft unseres Landes, in einem raschen Wandel. Dieser Wandel und politische Einflüsse bewirken, dass an die Kostenrechnung immer neue Anforderungen gestellt werden. Vom Umweltschutz bis zur Konjunktur-, Struktur- oder Regionalpolitik ergeben sich zusätzliche Informationsbedürfnisse, die oft auch auf dem Rücken der Kostenrechnung ausgetragen werden. Die strukturelle Vielfalt der Branche erschwert den Überblick; zudem ist ihre Kostenstatistik, aus welchen Gründen immer, unterentwickelt, fehlt doch eine kohärente Erfassung auch nur auf der Stufe der Ko-

stenarten. Man geht wohl kaum fehl in der Annahme, dass eine bessere Kenntnis der Kostenrechnung auch die Scheu vor Publizität nehmen kann.

Das Verhältnis zwischen Kostenrechnung und Preisbildung

In einem marktwirtschaftlichen System entstehen Preise grundsätzlich aufgrund eines Gleichgewichtsprozesses von Angebot und Nachfrage. Im einzelnen wirken unterschiedliche Faktoren auf Kostenrechnung und Preisbildung (s. Fig. 1). Und natürlich ist nicht gesagt, dass sich jede Unternehmung vollständig rational verhält. Bei staatlich beherrschten Unternehmungen kann das Preisniveau auch aus verteilungspolitischen Gründen zu hoch oder zu tief angesetzt sein; bekannt sind überdies politisch motivierte Preisdifferenzierungen (z.B. Begünstigung einkommensschwacher Konsumentengruppen), die zu Quersubventionen führen. Hinzu kommen die heute aktuellen Forderungen einer bewussten Nachfragesteuerung, die im Grunde den Einbau einer Lenkungsabgabe bedeutet und im Bereich der Tarifstrukturen unübersehbare interventionistische Spielereien ermöglicht. Unabhängig von der Rechtsform und von der Kapitalstruktur eines Elektrizitätswerkes können sich diese Einflüsse immer nur dann durchsetzen,

Figur 1
Kosten und Preisbildung



wenn der Wettbewerb beschränkt ist oder gar ein natürliches Monopol vorliegt. So ist die heute oft diskutierte Grenzkostentarifizierung nichts anderes als ein gesamtwirtschaftlich orientiertes Ersatzkriterium für die Preisbildung monopolistischer Unternehmungen.

In der Praxis der Elektrizitätswirtschaft wird die Kostenrechnung oft sehr einseitig auf die tarifpolitischen Bedürfnisse ausgelegt. Derart besteht die Gefahr, dass die erwähnten politischen Einflüsse überbewertet und andere wichtige unternehmerische Zusammenhänge verschüttet werden. Aus der Sicht der Branche und im Sinne des früher postulierten Management-Accountings sind deshalb drei Schlussfolgerungen zu ziehen:

- Die Kostenrechnung ist eine notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung für die Preisbildung.
- Tarifpolitische Steuerungs- und Differenzierungsmassnahmen richten sich nach Staatsnähe, Versorgungsauftrag und Marktform der jeweiligen Unternehmung, brauchen aber die Funktion der Kostenrechnung an sich nicht direkt zu verändern.
- Wer auf Branchenebene kostenechte Tarife fordert, muss sicher auf Unternehmungsebene über entsprechende Kostenrechnungen verfügen.

Wie weiter?

Aus diesen Feststellungen leitet sich folgende einfache Empfehlung für die Entwicklung der Kostenrechnung in der Branche ab: nicht Hektik und politische Nachgiebigkeit, sondern sorgfältiges handwerkliches Arbeiten sind gefragt. Als prioritär sind dabei vor allem zwei Bereiche zu betrachten:

● Abschreibungspolitik

Abschreibungsmethoden und Aktivierungspraxis in der Elektrizitätswirtschaft sind noch sehr unterschiedlich. Die zurückhaltenden VSE-Empfehlungen über kalkulatorische Abschreibungen werden nur teilweise eingehalten. Trotz raschem technischem Fortschritt, erheblichen Inflationsrisiken und politischen Erschwernissen bei der Reinvestition führt der Wiederbeschaffungswert als zukunftsorientiertes Abschreibungskriterium ein Schattendasein. Die oft gedankenlos geübte «ingenieurmässige Abschreibung» kann zu Scheingewinnen und zu einer Gefährdung der Substanzerhaltung

	Mio Fr.	in %
Aufwand		
1. Personalaufwand	1 470	11,0
2. Energiebeschaffung	6 728	50,4
3. Direkte Steuern	211	1,6
4. Wasserrechtsabgaben, Konzessionsgebühren	240	1,8
5. Abschreibungen	1 389	10,4
6. Rückstellungen, Fondseinlagen	291	2,2
7. Passivzinsen	901	6,8
8. Übriger Aufwand	1 566	11,7
Reingewinn	551	4,1
Total	13 347	100,0
Ertrag		
9. Ertrag aus Energielieferungen	11 975	89,7
10. Aktivzinsen	326	2,5
11. Übriger Ertrag	1 045	7,8
Reinverlust	1	-
Total	13 347	100,0

Tabelle II «Gewinn- und Verlustrechnung 1987» der Schweizerischen Elektrizitätswirtschaft¹

¹ Erfasste Elektrizitätsunternehmen: 163

Anteil an der gesamtschweizerischen Landeserzeugung: rund 95%

Quelle: BEW, Schweizerische Elektrizitätsstatistik 1988. Bulletin SEV/VSE 8/1989.

führen. Es gilt deshalb, zumindest für einzelne Anlagekategorien die lineare Abschreibung vom Anschaffungswert aufzugeben.

● Kostenträgerrechnung

Gerade weil in der Elektrizitätswirtschaft Schwierigkeiten bei der Definition von Produkten bestehen, muss die Einführung der Kostenträgerrechnung mit Nachdruck gefördert werden. Trotz wichtiger Fortschritte bei einzelnen Unternehmungen gibt es hier noch viel zu tun. Einerseits stehen Durchschnittskostenüberlegungen zu stark im Vordergrund (z.B. Ermittlung der Kosten, allenfalls der Marge pro Kilowattstunde), andererseits fehlt es an handlichen, den einzelnen Unternehmungen angepassten Produktdefinitionen. Während sich für die Praxis der Verteilwerke als Grundraster eine Aufteilung nach Spannungsebenen aufdrängt, müssen zusätzliche Unterscheidungen nach Kundengruppen und Versorgungsgebiet (regionale Differenzierung) studiert werden. Dabei ist es nebensächlich, ob die Kostenträgerrechnung als Vollkostenrechnung oder als Deckungsbeitragsrechnung aufgezogen wird.

Verbesserungen auf diesen beiden Gebieten schaffen auch die Voraussetzung für *weitere Fortschritte*, so beispielsweise im Bereich der Konsolidie-

rung (d.h. Zusammenzug der Kosten im Rahmen eines Verbundes); was heute auf der Stufe von Beteiligungsunternehmungen an Rechnungslegung offeriert wird, ist oft wenig mehr als eine kameralistische Ausgaben- und Einnahmenrechnung. Der angestrebte Ausbau der Kostenrechnung schafft schliesslich die Basis, um zwischen befreundeten Werken einen effizienten Erfahrungsaustausch zu gestalten und eine Kennziffernanalyse nach industriellen Massstäben aufzubauen. Davon profitiert früher oder später die gesamte Branche, wie immer sie sich zu einer schweizerischen Kostenstatistik stellt. Unbestritten dürfte in diesem Zusammenhang sein, dass die jeweils jährlich mit der Elektrizitätsstatistik publizierte «Gewinn- und Verlustrechnung» (s. Tab. II) der Branche, insbesondere wegen definitorischer Probleme und Mehrfachzählungen, mit beträchtlichen Einschränkungen behaftet ist.

Geben wir also der Elektrizitätswirtschaft mit einer schnittigen Kostenrechnung jenes Instrument in die Hand, das sie in einer sich wandelnden Wirtschaft und Gesellschaft benötigt. Es ist auf die Dauer attraktiver, die internen Entscheidungsunterlagen zu verbessern als Glaubenskämpfe zu führen und täglich neue Tatbeweise erbringen zu müssen.