

ZfB

ZEITSCHRIFT FÜR

BETRIEBSWIRTSCHAFT

Sonderdruck

Hans Raffée und Wolfgang Fritz **Führungskonzeption erfolgreicher und weniger erfolgreicher Industrieunternehmen** · Rolf Bronner, Wenzel Matiaske und Friedrich A. Stein **Anforderungen an Spitzen-Führungskräfte** · Wolfgang Becker **Kalkulation von Außenhandelsaufträgen** · Dieter K. Tscheulin **Empirischer Vergleich Conjoint-Analyse und „Analytic Hierarchy Process“ zur Neuproduktplanung** · Hans-Christian Pfohl und Wolfgang Stölzle **Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen** · Klaus-Peter Kistner und Marion Steven **Management ökologischer Risiken in der Produktionsplanung** · **Rezensionen** · **Nachrichten**

GABLER



Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen

Von Hans-Christian Pfohl
und Wolfgang Stölzle

Überblick

- Im Verlauf der etwa letzten 10 Jahre wurde u.a. aufgrund des verstärkten Einsatzes automatisierter Produktionstechnologien sowie der Zunahme der Variantenvielfalt, Sonderanfertigungen und abnehmender Losgrößen in Industrieunternehmen angesichts der dadurch bedingten Erhöhung des Gemeinkostenanteils an den Gesamtkosten zunehmend Kritik an den traditionellen Kostenrechnungsverfahren geübt.
- In diesem Zusammenhang wird gerade in jüngster Zeit als Weiterentwicklung der etablierten Kostenrechnungsverfahren die Prozeßkostenrechnung diskutiert, die durch eine funktionsübergreifende, flußorientierte Betrachtungsweise dem Ziel einer den neuen Rahmenbedingungen angemessenen Verrechnung der Gemeinkosten näher kommen soll.
- In diesem Beitrag wird deshalb zunächst das Grundkonzept der Prozeßkostenrechnung vorgestellt, um darauf aufbauend einen Vergleich mit der Grenzplankostenrechnung als fortschrittlichste Form der traditionellen Kostenrechnungsverfahren durchzuführen und Aussagen über die Anwendungsbereiche der Prozeßkostenrechnung ableiten zu können.

Eingegangen: 17. Dezember 1990

Professor Dr. Hans-Christian Pfohl, Professor der Betriebswirtschaftslehre am Institut für Betriebswirtschaftslehre der Technischen Hochschule Darmstadt und Leiter des Instituts für Logistik (Schwerpunkt Betriebswirtschaft) der Deutschen Gesellschaft für Logistik e.V. c/o Technische Hochschule Darmstadt, Hochschulstr. 1, 6100 Darmstadt. Arbeitsgebiete: Betriebswirtschaftliche Logistik, Unternehmensführung, Personalwirtschaft, Planung und Kontrolle.

Dipl.-Kfm. Wolfgang Stölzle, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Betriebswirtschaftslehre der Technischen Hochschule Darmstadt, Hochschulstr. 1, 6100 Darmstadt.

Arbeitsgebiete: Entsorgungslogistik, Logistikcontrolling, Kosten- und Leistungsrechnung.

ZfB
ZEITSCHRIFT FÜR
BETRIEBSWIRTSCHAFT

© Gabler-Verlag 1991

A. Problemstellung

In vielen Industrieunternehmen ist heute eine Verschiebung der traditionellen Kostenstrukturen zu beobachten. Die Gemeinkosten wachsen unverhältnismäßig stärker als die Einzelkosten, was dazu führt, daß die Gemeinkostenzuschläge in manchen Betrieben bereits über 1000% betragen.¹ Diese Tatsache hat für Wissenschaftler und Praktiker gleichermaßen die Frage aufgeworfen, ob die etablierten Methoden der Gemeinkostenverrechnung überhaupt noch zeitgemäß sind. Die Kritik läßt sich in den beiden folgenden Aussagen zusammenfassen:

- Die traditionelle Zuschlagkalkulation verrechnet die meisten Gemeinkosten nicht verursachungsgerecht. Dies führt bei hohen Zuschlagsätzen zu erheblichen Ungenauigkeiten bei der Ermittlung der Selbstkosten der Erzeugnisse.²
- Eine effektive Planung und Kontrolle der Gemeinkosten ist mit den traditionellen Methoden nicht möglich, da ein großer Anteil dieser Kosten als fix, d. h. als kurzfristig nicht einflußbar, definiert wird.³

Als ein neues Kostenrechnungssystem, welches den Anspruch erhebt, die genannten Probleme der Industrieunternehmen zu bewältigen, wird in der jüngeren Literatur die Prozeßkostenrechnung (Synonyme Begriffe: „Vorgangskostenrechnung“, „Aktivitätsorientierte Kostenrechnung“, „Cost-Driver-Accounting“ oder „Activity-Based Accounting“) vorgeschlagen.

Dieser Beitrag soll zum einen die Grundgedanken einer Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen beschreiben und zum anderen eine Bewertung des Systems vornehmen. Vorab sei bereits festgehalten, daß beide Ziele sich aus folgenden Gründen nicht vollständig erreichen lassen:

- Die Ausgestaltung und praktische Implementierung der Prozeßkostenrechnung steckt noch in den Anfängen.⁴ Sie stellt also bisher kein geschlossenes Kostenrechnungssystem dar. Deshalb kann eine Bewertung zum jetzigen Zeitpunkt weder umfassend noch abschließend sein.
- Die Prozeßkostenrechnung ist nicht von einem einzigen Autor entwickelt worden wie z. B. die Rechnung mit relativen Einzelkosten nach Riebel.⁵ Vielmehr wurden, nachdem der Gedanke der Prozeßkosten von Miller und Vollmann⁶ aufgebracht worden war, verschiedene Teilaspekte von unterschiedlichen Autoren weiterentwickelt, teilweise mit unterschiedlichen Prämissen und daraus resultierend anders lautenden Ergebnissen. Diese Tatsache erschwert die systematische Einordnung der Grundgedanken der Prozeßkostenrechnung, da diese in der Literatur teilweise widersprüchlich formuliert sind.

B. Die Prozeßkostenrechnung als neuer Ansatz zur verursachungsgerechten Verrechnung von Gemeinkosten

I. Zur Herkunft des Prozeßkostenbegriffs

Ausschlaggebend für die Wortschöpfung „Prozeßkostenrechnung“ ist wohl der Artikel „The hidden factory“ von Miller und Vollmann zu sehen, der 1985 in der Zeitschrift „Harvard Business Review“ erschien⁷ und im Jahr darauf auch in deutscher Sprache veröffentlicht wurde.⁸ In diesem Artikel weisen die Autoren auf die Notwendigkeit hin, die aufgrund der veränderten Produktionstechnologien rapide gewachsenen Fertigungsgemeinkosten in der Industrie unter Kontrolle zu bekommen. Sie stellen fest, daß Fertigungslohnkosten, Materialverbrauch und Maschinenstunden nicht mehr als Basis für die Gemeinkostenverrechnung geeignet sind, da „die treibende Kraft hinter den meisten Gemeinkosten nicht der Output der Leistungseinheiten oder die Fertigungslohnkosten sind“.⁹ Miller und Vollmann identifizieren als Hauptursache der Fertigungsgemeinkosten bestimmte Transaktionen, von denen sie als Grundtypen „logistical transactions“, „balancing transactions“, „quality transactions“ und „change transactions“ nennen.¹⁰ Darauf aufbauend machen sie konkrete Vorschläge, wie durch eine gezielte Reduktion der Transaktionen diese Gemeinkosten gesenkt werden können.¹¹

Johnson und Kaplan, die sich ebenfalls Mitte der achtziger Jahre mit dem Einfluß der veränderten Produktionssituation auf die Kostenrechnung beschäftigten¹², kritisieren in ihrem 1987 erschienenen Buch „Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting“ die aus der Verwendung von ungeeigneten Bezugsgrößen resultierende „Quersubventionierung“ zwischen Produkten in der traditionellen Vollkostenkalkulation.¹³ Sie greifen den Ansatz der Transaktionskosten von Miller und Vollmann auf¹⁴ und entwickeln daraus einen Vorschlag zu einer besser dem Verursachungsprinzip entsprechenden Verrechnung der Gemeinkosten der fertigungsnahen Bereiche in der Kalkulation.

In der Folgezeit erschienen weitere Veröffentlichungen von Johnson und Kaplan sowie Cooper, in denen sie ihren Ansatz konkretisierten und ausweiteten.¹⁵ Als Bezeichnungen für ihr Verfahren findet man die Begriffe „Activity-based Costing“¹⁶ und „Transaction Costing“.¹⁷

Ebenfalls 1987 veröffentlichte Wäscher in Deutschland einen Aufsatz, in welchem er Transaktionen¹⁸ als gemeinkostentreibende Faktoren in Materialwirtschaft und Fertigung beschreibt. Gleichzeitig macht er differenzierte Vorschläge, auf welche Weise diese Erkenntnis durch entsprechende Bezugsgrößen in einer strategischen Produktkalkulation umzusetzen sei.¹⁹

Horvath und Mayer übersetzen in einem 1989 erschienenen Aufsatz den amerikanischen Begriff „Transaction Costing“ mit „Prozeßkostenrechnung“ und stellen ein Verfahren der prozeßorientierten Produktkalkulation dar, das auf den Gedanken von Cooper, Johnson und Kaplan aufbaut.²⁰

II. Grundkonzept der Prozeßkostenrechnung

1. Kostenbestimmungsfaktoren und Bezugsgrößen in der Prozeßkostenrechnung

Die Prozeßkostenrechnung ist bezüglich des Kostenverrechnungsgangs kein grundsätzlich neues System, sondern bedient sich der klassischen Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.²¹ Ein wesentlicher Unterschied zur klassischen Kostenrechnung besteht in der Wahl der Bezugsgrößen zur Kostenverrechnung in der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.²² Die Notwendigkeit neuer Bezugsgrößen wird mit dem Vorhandensein von bisher unberücksichtigten Kostenbestimmungsfaktoren in den indirekten Bereichen begründet, deren Kosten in der traditionellen Vollkostenrechnung größtenteils mangels Proportionalität zur Erzeugnisausbringung mit indirekten Bezugsgrößen verrechnet werden. Wie oben bereits erwähnt, ist aber im Zusammenhang mit dem starken Wachstum dieser Bereiche die nicht-verursachungsgemäße Verrechnung ihrer Gemeinkosten mit Hilfe von indirekten Bezugsgrößen unternehmenspolitisch unverantwortlich, da sie zu gravierenden Fehlentscheidungen führen kann. Diese Tatsache macht die zukünftige Berücksichtigung der Kostenbestimmungsfaktoren in den indirekten Bereichen zu einer wichtigen Aufgabe der Kostenrechnung.

Zur Identifizierung von geeigneten Bezugsgrößen in diesen indirekten Bereichen stellen Johnson und Kaplan die simple Frage: „What demands are placed on the department that cause the task to be more than one person could handle?“²³ Sie kommen mit Miller und Vollmann zu dem Schluß, daß dafür die Anzahl der vom Abteilungspersonal durchgeführten Transaktionen verantwortlich ist, oder anders ausgedrückt: „The output of a support department consists of the activities its personnel perform.“²⁴ Diese Aktivitäten sind also als die kostentreibenden Faktoren – die „cost drivers“²⁵ – der entsprechenden Abteilungen zu verstehen, da es von der Häufigkeit ihrer Durchführung abhängt, wieviele Mitarbeiter für eine bestimmte Aufgabe beschäftigt und bezahlt werden müssen.²⁶

Zur Vermeidung von Mißverständnissen muß betont werden, daß der Begriff „cost driver“, der mit der Verbreitung der Prozeßkostenidee auch Eingang in der deutschsprachigen Literatur gefunden hat²⁷, nicht – wie die wörtliche Übersetzung nahelegt – dem deutschen Kostenrechnungsterminus „Kostenbestimmungsfaktor“ oder „Kosteneinflußfaktor“ entspricht.²⁸ Ein „cost driver“ stellt vielmehr eine Maßgröße für die Kostenverursachung in einem definierten Bereich dar und ist somit eher als ein Synonym für den deutschen Begriff „Direkte Bezugsgröße“ zu verstehen.²⁹

Damit stellt sich die Frage, welche Kostenbestimmungsfaktoren den indirekten Bereichen maßgeblich zugrundeliegen. Drei Faktoren werden – neben der Beschäftigung im klassischen Sinn – in der Literatur genannt:

- die Auftragsgröße (bzw. Auflagen-, Losgröße)³⁰
- die Variantenvielfalt (sowohl bei Produkten als auch bei Teilen)³¹ und
- die Komplexität (der Produkte und der Produktionsprozesse).³²

Der Kostenbestimmungsfaktor „Auftragsgröße“ hat eine erhebliche Auswirkung auf die Aktivitäten in verschiedenen Abteilungen eines Unternehmens, da i. d. R. jeder Auftrag mit der Erfüllung einer oder mehrerer Tätigkeiten verbunden ist. Die Ausprägungen der Tätigkeiten (= Bezugsgrößen) und entsprechend auch die Bezeichnung des Auftrags

variieren von Stelle zu Stelle. So könnte man im Einkauf die Anzahl der Bestellungen als Maßgröße verwenden, im Lager die Zahl der Ein- und Auslagerungsvorgänge, in der Fertigung die Zahl der Fertigungslose usw. Da in den meisten Fällen jeder dieser Vorgänge innerhalb einer Stelle mit einem weitgehend gleichen personellen, materiellen und zeitlichen Aufwand verbunden ist – und somit auch mit den gleichen Kosten –, versucht man im Rahmen der Prozeßkostenrechnung, die Kosten eines solchen Vorgangs (den Prozeßkostensatz) zu bestimmen, um sie dann durch eine einfache Division auf die Einheiten des Auftrags zu verrechnen.³³ Auf diese Weise werden z. B. Bauteile, die in einer kleinen Menge geordert werden, mit einem höheren Anteil von einkaufsspezifischen Materialgemeinkosten je Stück belastet, als identische Teile innerhalb einer großen Bestellmenge.³⁴

Die Berücksichtigung des Kostenbestimmungsfaktors „Variantenvielfalt“ führt zu den beiden nachfolgend genannten Problembereichen:

- „low-volume, high-mix factories“³⁵ müssen mit höheren Gemeinkostenanteilen rechnen als Unternehmen, die ein Produkt in großen Mengen herstellen.
- „Exotische Varianten“ mit nur geringen Stückzahlen verursachen mindestens ebenso viel Planungs-, Beschaffungs-, Steuerungs- und Kontrollaufwand wie Standardtypen mit großen Stückzahlen.³⁶ Das führt in der traditionellen Zuschlagskalkulation, die nur die gesamte Outputmenge als Bezugsbasis verwendet, zu den genannten „Quersubventionierungen“ zwischen den Standard- und Spezialprodukten. Die Standardprodukte erscheinen teurer, als sie in Wirklichkeit sind, da ihnen ein Teil der variantenabhängigen Gemeinkosten der Spezialversionen zugeschlagen wird, die ihrerseits dadurch profitabler erscheinen. In der prozeßorientierten Kalkulation dagegen werden die variantenbedingten Gemeinkosten als Prozeßkosten der von der jeweiligen Variante in Anspruch genommenen indirekten Leistungen interpretiert und verursachungsgerecht auf die Stückzahl der Variante verteilt.

Konsequenterweise geht man in dieser Art und Weise nicht nur bei der Verrechnung der Gemeinkosten auf das fertiggestellte Produkt vor, sondern berücksichtigt den beschriebenen Effekt bereits auf der Teile-Ebene, wo es ebenfalls Standardteile gibt, die in eine Vielzahl von Produkten eingebaut werden, und Spezialteile, die nur in keinen Stückzahlen benötigt werden.³⁷ Entsprechend werden die bauteilvariantenabhängigen Materialgemeinkosten auf die jeweiligen Bauteiltypen verrechnet.

Der dritte Kostenbestimmungsfaktor, der nach Meinung der Vertreter der Prozeßkostenrechnung in der klassischen Zuschlagskalkulation ungenügend berücksichtigt wird, ist die Komplexität eines Produktes. Diese findet z. B. ihren Ausdruck in der Anzahl von Teilen, aus denen das Produkt besteht, und in Art und Anzahl der Arbeitsgänge, mit denen es gefertigt wird.³⁸ Teilezahl und Anzahl der Bearbeitungsschritte sind daher geeigneter zur Verrechnung der Material- und Fertigungsgemeinkosten als die üblichen Größen Fertigungsmaterialkosten und Fertigungslöhne.

Wie aus den Beispielen zu den drei genannten Kostenbestimmungsfaktoren bereits deutlich geworden ist, enthält die gewählte Systematisierung einen Schwachpunkt: Die genannten Faktoren sind interdependent. So ist z. B. die Größe der Fertigungslose unter anderem abhängig von der Anzahl der in einem Betrieb erstellten Produktvarianten. Die Bauteilvielfalt wird sicherlich einen Einfluß auf die Anzahl und die Größe der vom Ein-

kauf getätigten Bestellungen haben und wirkt sich außerdem auf die Komplexität der Produkte aus. Eine schlüssige Systematisierung der Prozeßkostenbestimmungsfaktoren findet sich unseres Wissens im Schrifttum zur Zeit jedoch noch nicht.

Der kennzeichnende Unterschied zwischen der klassischen und der prozeßorientierten Kalkulation besteht also darin, daß bei letzterer indirekte Leistungen über Prozeßkostensätze auf die Produkte verrechnet werden. „Im Mittelpunkt dieser Vorgehensweise steht somit die Definition von Beziehungszusammenhängen zwischen Produkt und den dafür notwendigen Prozessen.“³⁹ Vor dem Hintergrund dieser Aussage wird verständlich, weshalb die in der bisher veröffentlichten Literatur verwendeten Beispiele zur Demonstration der Prozeßkostenrechnung sich hauptsächlich auf den Materialwirtschaftsbe- reich⁴⁰, fertigungsnahe Bereiche⁴¹ und die Fertigung selbst⁴² beziehen. Diese Bereiche zeichnen sich durch eine relative „Produktnähe“ aus, die Voraussetzung für eine verursachungsgerechte Kalkulation mit Prozeßkostensätzen ist.

Bei der Betrachtung der prozeßbezogenen Kostenbestimmungsfaktoren und Bezugsgrößen darf man nicht außer acht lassen, daß ein Teil der Gemeinkosten häufig allerdings vom Bestimmungsfaktor „Beschäftigung“ bzw. der physischen Outputmenge abhängig ist. Dieser Tatsache wird durch die Verwendung von multiplen Bezugsgrößen Rechnung getragen, womit z. B. ein Teil der Gemeinkosten als mengenabhängig und der Rest als variantenabhängig auf die Produkte verrechnet wird.⁴³

Über den Einsatz von Prozeßkostensätzen zur Verrechnung der Gemeinkosten von „produktfernen“ Bereichen, wie z. B. den drei allgemeinen Verwaltungsstellen, liegt bisher noch keine Veröffentlichung bezüglich einer Produktkalkulation vor. Unabhängig vom Produktbezug ermöglicht aber die Bewertung von Verwaltungsleistungen mit Prozeßkostensätzen in allen Bereichen, in denen charakteristische repetitive Tätigkeiten ausgeführt werden, eine Planung und Kontrolle der entsprechenden Kostenstellenkosten⁴⁴ und darüberhinaus die Verwendung dieser Prozeßkostensätze als unternehmensinterne Verrechnungspreise für die Inanspruchnahme dieser Leistungen.⁴⁵

In der nachstehenden Abbildung werden die wichtigsten Aussagen bezüglich der transaktionsabhängigen Gemeinkosten noch einmal tabellarisch zusammengefaßt und den in der traditionellen Kostenrechnung verwendeten Kostenkategorien gegenübergestellt.⁴⁶

2. Ziele der Prozeßkostenrechnung

Einzelne mit der Prozeßkostenrechnung verfolgte unternehmerische Zielsetzungen sind in den bisherigen Ausführungen bereits mehrfach angedeutet worden. An dieser Stelle soll eine Systematisierung der in der Literatur genannten Ziele erfolgen.

a) Verursachungsgerechte Kalkulation

Als wichtigste Aufgabe wird insbesondere von den amerikanischen Autoren die Anwendung der Prozeßkostenrechnung in der Produktkalkulation betont.⁴⁷ Die Ermittlung der tatsächlichen Selbstkosten stellt eine der wichtigsten Prioritäten der Kostenrechnung dar, da sie die Grundlage für eine Vielzahl von produktbezogenen Entscheidungen bildet. Unter anderem besitzen die Selbstkosten bei hinreichender Ausdehnung des Betrachtungshorizontes Relevanz für die Entwicklung neuer Produkte, für Entscheidungen über Produkteinführungen, für Supportaktivitäten an gegenwärtig vertriebenen Produkten

Durch die Ermittlung von Prozeßkostensätzen für die in einer Abteilung ausgeübten repetitiven Tätigkeiten verfügt die Prozeßkostenrechnung über ein Instrument zur Planung und Kontrolle derjenigen Stellenkosten, die auf diese Tätigkeiten zurückzuführen sind – i. d. R. ein wesentlich höherer Anteil als nur die variablen Kosten.

c) Erhöhung der Kostentransparenz in den indirekten Bereichen

Das dritte Ziel, das mit der Prozeßkostenrechnung verfolgt wird, ist ganz allgemein eine Erhöhung der Kostentransparenz in den indirekten Bereichen.⁵³ Konkrete Unterziele dazu sind

- die Beurteilung der Rentabilität von Vertriebskanälen,⁵⁴
- die Ermittlung und Verwendung von Prozeßkostensätzen als Verrechnungspreise für Verwaltungsleistungen im unternehmensinternen Leistungsaustausch⁵⁵ und
- die kostenmäßige Bewertung der durch Produkt- und Verfahrensänderungen erreichten Einsparungen. Dabei bringt die prozeßorientierte Kalkulation besonders die Vorteile der Verwendung von Normteilen zutage.⁵⁶

3. Prämissen des Verfahrens

Die Anwendung der Prozeßkostenrechnung basiert auf einigen Voraussetzungen, die hier erläutert werden sollen, bevor im nächsten Kapitel die Implementierung des Verfahrens beschrieben wird.

- Die Prozeßkostenrechnung ist nur anwendbar im Zusammenhang mit repetitiven Vorgängen und Tätigkeiten. „Dispositive, planende und organisatorische Tätigkeiten [dagegen unterscheiden sich] in der Regel von Fall zu Fall so stark, daß die Leistungen dieser Stellen sich nicht quantifizieren lassen.“⁵⁷ Theoretisch ist eine individuelle Bewertung der Leistungen zwar denkbar, deren Durchführung wäre jedoch mit einem nicht vertretbaren Aufwand verbunden.
- Es wird ein proportionaler Zusammenhang zwischen den gemeinkostentreibenden Faktoren und den verursachten Kosten unterstellt. Diese Aussage findet sich unseres Wissens zwar nicht in der bisherigen Literatur; sie wird aber in allen Beispielen implizit vorausgesetzt.⁵⁸ Eine kostentheoretische Begründung für die Proportionalität steht zur Zeit noch aus.⁵⁹
- Die gemeinkostentreibenden Faktoren müssen individuell für jedes Unternehmen ermittelt werden, da sie von den spezifischen Produktions- und Verwaltungsgegebenheiten abhängig sind. Die Prozeßkostenrechnung stellt kein starres Schema zur Verrechnung der Gemeinkosten zur Verfügung, sondern zeichnet sich im Gegenteil durch eine flexible Behandlung der Kostenarten aus, um so in jedem beliebigen Unternehmen eine verursachungsgerechte Gemeinkostenverrechnung zu ermöglichen. „Each company has to design methods that make sense for its particular products and processes.“⁶⁰ In diesem Zusammenhang wird von einigen Autoren die Notwendigkeit betont, die jeweiligen „cost drivers“ in Zusammenarbeit mit verantwortlichen Mitarbeitern in den Funktionsbe-

Abb. 1: Kategorisierung der transaktionsabhängigen Gemeinkosten

Kostenkategorie	Einzelkosten	Gemeinkosten		
		variabel	variabel	fix
Reagibilität der Kosten Einflußgröße	variabel	variabel	variabel	fix
Beispiele für Kostenarten	physische Outputmenge	physische Outputmenge	Anzahl der Transaktionen	Existenz des kostenverursachenden Faktors
Beispiele für Bezugsgrößen	Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne	leistungsabhängige Abschreibung, Energie	alle repetitiven Verwaltungstätigkeiten	dispositive, organisatorische, planende Verwaltungstätigkeiten
Kosten pro Einheit der Einflußgröße	konstant	Maschinenstunden, Fertigungszeit, Fertigungslöhne	Anzahl der Bestellungen, Buchungen, Betriebsaufträge	entfällt
Anteilige Stückkosten	konstant	konstant	konstant	i. d. R. nicht meßbar
			abnehmend mit wachsender Outputmenge	entfällt

und für die Preispolitik, besonders bei Einzelstücken und Kleinserien, bei denen kein gegebener Marktpreis existiert.⁴⁸

Da die meisten produktpolitischen Entscheidungen langfristige, d. h. strategische Konsequenzen haben, wird eine Vollkostenrechnung gefordert, die auch die als fix betrachteten „sunk costs“ berücksichtigt.⁴⁹ Die wichtigste Prämisse zur Erreichung dieser Zielsetzung ist daher die verursachungsgerechte Zurechnung eines möglichst hohen Prozentsatzes der entstandenen Gemeinkosten auf das Produkt. Diesem Anspruch versucht man durch die Interpretation der Aktivitäten der indirekten Bereiche als „cost driver“ gerecht zu werden.⁵⁰

b) Effiziente Planung und Kontrolle der Gemeinkosten

Als zweite wichtige Zielsetzung der Prozeßkostenrechnung wird die effiziente Planung und Kontrolle der Gemeinkosten, besonders in den Verwaltungskostenstellen, genannt.⁵¹ In diesem Bereich führt die herkömmliche Vollkostenrechnung zu erheblichen Informationsdefiziten, da sie nur Budgetabweichungen aufzeigen kann. Auf eine weitergehende Analyse der Stellenkosten wird i. d. R. verzichtet und somit auch jede Möglichkeit aufgegeben, die Kapazitätsauslastung festzustellen und eventuell unwirtschaftliche Verhaltensweisen zu identifizieren. Auch die Grenzplankostenrechnung unter Verwendung direkter Bezugsgrößen ist „wegen des geringen Anteils [bezüglich der physischen Outputmenge –] variabler Kosten als äußerst problematisch zu beurteilen: Der Hauptkostenanteil wird als fix betrachtet, eine Leistungsmessung der zugrundeliegenden Tätigkeiten findet nicht statt“.⁵²

Verrechnung von Verwaltungsleistungen – sind die bereits mehrfach erwähnten Prozeßkostensätze. In diesem Kapitel soll nun schrittweise gezeigt werden, wie die Prozeßkostensätze im Rahmen der Einführung eines Prozeßkostenrechnungssystems ermittelt werden. Die verwendete Gliederung orientiert sich dabei an Horvath/Mayer bzw. Horvath/Renner.⁶⁵

1. Tätigkeitsanalyse zur Identifizierung von Prozessen und Bildung einer Prozeßhierarchie

Mit der Durchführung einer Tätigkeitsanalyse in einer Abteilung wird ermittelt, „welche Tätigkeiten ... innerhalb einer Untersuchungsperiode durchgeführt [werden und] wie groß ... der hierfür notwendige Zeitbedarf in Prozent der Gesamtkapazität“ ist.⁶⁶ Dabei können insbesondere auch Informationen, die im Rahmen einer Gemeinkostenwertanalyse oder eines Zero-Base-Budgeting ermittelt wurden, verwendet werden.⁶⁷

Jeder ermittelte Teilprozeß wird daraufhin zweidimensional zugeordnet: zum einen der durchführenden Kostenstelle, zum anderen einem – eventuell abteilungsübergreifenden – Hauptprozeß.⁶⁸

„Innerhalb der durchführenden Kostenstelle sind die ermittelten Teilprozesse daraufhin zu untersuchen, ob sie sich in Bezug auf das von der Kostenstelle zu erbringende Leistungsvolumen mengenvariabel verhalten [(repetitive Prozesse)], oder ob sie unabhängig davon mengenfix und generell anfallen [(nicht quantifizierbare Prozesse)]“.⁶⁹

Horvath und Mayer geben als Beispiel für die erstgenannten Prozesse in einer Einkaufsabteilung die Tätigkeiten „Angebote einholen“, „Bestellungen aufgeben“ und „Reklamationen bearbeiten“ an. Sie nennen diesen Prozeßtyp „leistungsmengeninduziert“. Als mengenfix oder „leistungsmengenneutral“ wird in dem erwähnten Beispiel die Tätigkeit „Abteilung leiten“ definiert.⁷⁰

2. Festlegung der Bezugsgrößen und der Planprozeßmengen

Bei der Verwendung einer geeigneten Fragestellung⁷¹ werden im Rahmen der Tätigkeitsanalyse auch die zu den leistungsmengeninduzierten Prozessen gehörenden kostentreibenden Faktoren evident, die – wie in Kapitel B.II.1 festgestellt wurde – als Bezugsgrößen für den auf den entsprechenden Prozeß entfallenden Kostenbetrag geeignet sind. So läßt sich z. B. die Tätigkeit „Bestellungen aufgeben“ anhand der Bezugsgröße „Anzahl der Bestellungen“ quantifizieren. Häufig werden sich innerhalb einer Abteilung mehrere „cost drivers“ ergeben. Diesen Umstand kann man analog zur klassischen Kostenstellenrechnung berücksichtigen, indem man entweder für jeden „cost driver“ eine eigene Kostenstelle definiert oder heterogene Kostenverursachung in einer Kostenstelle mit mehreren Bezugsgrößen annimmt. Aus praktischen Gründen können aber nicht alle „cost drivers“ unmittelbar verwendet werden: „Die [Bezugsgrößen] sind so auszuwählen, daß die dazugehörige Prozeßmenge schnell, wirtschaftlich und genau erfaßt werden kann“.⁷² Für die leistungsmengenneutralen Prozesse entfällt ex definitione die Ermittlung von Bezugsgrößen.

Die weitere Vorgehensweise erfolgt analog zur Plankostenrechnung mit dem Unterschied, daß im nächsten Schritt anstatt einer direkten Planbezugsgröße⁷³ eine Planprozeßmenge berechnet wird.⁷⁴ Darunter versteht man die erwartete Häufigkeit eines be-

reichen zu evaluieren, da diese am besten Art und Umfang der stellenspezifischen Prozesse beurteilen könnten.⁶¹

- Zur exakten Ermittlung der Prozeßkostensätze und zur Durchführung einer verursachungsgerechten Produktkalkulation werden sehr detaillierte Daten über Prozesse und Kosten benötigt.

Cooper und Kaplan kritisieren an den traditionellen Kostenrechnungssystemen, daß die mit ihnen ermittelten Kostendaten zu aggregiert für eine verursachungsgemäße Produktkalkulation seien.⁶² Eine solche Kalkulation erfordert die Einbeziehung aller relevanten Gemeinkosten, die sukzessive über den gesamten Produktionsprozeß hin auf ein Produkt akkumuliert werden – und nicht erst ganz zuletzt mit einem mehr oder weniger willkürlichen Zuschlagsatz.

Beispielsweise werden bei einem Spezialteil, das vom Einkauf nur in einer kleinen Menge geordert wird, in einem Prozeßkostenrechnungssystem die Kosten der Bestellung, die Frachtkosten, die Kosten des Einlagerungsvorgangs usw. auf diese kleine Stückzahl verteilt. Dadurch wird jedes Stück verursachungsgerecht mit einer relativ hohen Summe an Materialgemeinkosten belastet. Damit eine derartige Zurechnung aber überhaupt möglich ist, muß das Kostenrechnungssystem sowohl die Kosten als auch die betroffenen Teile oder Produkte jedes einzelnen Vorganges detailliert erfassen. Es könnte ja z. B. sein, daß mit derselben Lieferung auch andere Teile gesendet wurden. Dann müßten die Frachtkosten entsprechend aufgeteilt werden.

- Da ein Großteil der Gemeinkosten durch Löhne und Gehälter bedingt ist, sind Tätigkeitsanalysen notwendig, um die kostentreibenden Prozesse präzise definieren zu können.

Diese Prämisse steht in engem Zusammenhang mit der oben genannten. Die oft vielfältigen Aktivitäten innerhalb einer Abteilung müssen analysiert und repetitive von einmaligen Tätigkeiten unterschieden werden. Die in der Abteilung anfallenden Gemeinkosten werden daraufhin aufgegliedert und möglichst verursachungsgerecht den verschiedenen Tätigkeiten zugeordnet. Für die repetitiven Prozesse können dann die spezifischen Prozeßkostensätze ermittelt werden.⁶³ Diese Vorgehensweise erfordert – wie oben erwähnt – detaillierte Informationen über die in der Abteilung anfallenden Kostenarten.

- Eine verursachungsgerechte Kalkulation setzt einen kausalen Zusammenhang zwischen den verrechneten Kostenarten und den jeweiligen Produkten voraus.

Diesen Kausalzusammenhang für verschiedene Gemeinkostenbereiche aufzuzeigen, ist eine der wichtigsten Aufgaben der Prozeßkostenrechnung. Während dies in den „produktnahen“ Bereichen relativ gut gelingt, ist es in den „produktfernen“ Bereichen teilweise unmöglich, einen derartigen Zusammenhang aufzuzeigen.⁶⁴ Somit steht die Forderung nach einer verursachungsgerechten Kalkulation in einem gewissen Widerspruch zum Postulat der Vollkostenrechnung – ein Umstand, der in Kapitel C.I noch ausführlicher diskutiert wird.

III. Schritte zur Einführung eines Prozeßkostenrechnungssystems

Das wichtigste Element für die praktische Anwendung der Prozeßkostenrechnung – sei es für die Kalkulation, die Gemeinkostenplanung und -kontrolle oder für die interne

stimmten repetitiven Vorgangs innerhalb eines definierten Zeitraums, z. B. 3500 geplante Bestellvorgänge in einem Jahr.

3. Ermittlung der Plankosten je Prozeß und Bildung von Prozeßkostensätzen

Um die Plankosten je Prozeß, d. h. die gesamten auf eine Planprozeßmenge entfallenden Kosten, möglichst exakt zu ermitteln, werden sie kostenartenweise analytisch geplant.⁷⁵ Hierbei macht man sich ebenfalls die in der Plankostenrechnung entwickelten Methoden zunutze, die nicht einfach eine Fortschreibung von Vergangenheitswerten vornehmen, sondern die zu erwartenden Kostenbeträge durch Verbrauchsanalysen, Messungen und Berechnungen ermitteln.⁷⁶ „Dominieren die Personalkosten im Vergleich zu anderen Kostenarten [was in den meisten Verwaltungsabteilungen der Fall ist], so kann man sich auf die analytische Planung des Personalkostenanteils beschränken und andere Kostenarten (z. B. Raum-, Energie- oder Büromaterialkosten) proportional auf diese verteilen.“⁷⁷

Stehen die Plankosten je Prozeß fest, so ergibt sich der entsprechende Prozeßkostensatz für die einmalige Ausführung des Prozesses aus dem Quotienten von Planprozeßkosten und Planprozeßmenge.⁷⁸ Die so ermittelten Prozeßkostensätze können zur Wirtschaftlichkeitskontrolle der zugrundeliegenden Tätigkeit verwendet werden.⁷⁹ Außerdem erhält man durch Addition der Kostensätze der Teilprozesse den Prozeßkostensatz des abteilungsübergreifenden Hauptprozesses.

Um eine Kalkulation mit Vollkosten durchführen zu können, empfiehlt es sich, die Kosten der leistungsmengenneutralen Prozesse nach dem Durchschnittsprinzip auf die Prozeßkostensätze zu verteilen.

C. Kritische Würdigung eines Prozeßkostenrechnungssystems

I. Diskussion der Vorteile und Grenzen des Systems

Die Prozeßkostenrechnung wird von ihren Befürwortern als eine Alternative zu den heute in der industriellen Praxis weit verbreiteten Kostenrechnungssystemen – der Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis und der Grenzplankostenrechnung – gesehen. Die Notwendigkeit eines neuen Ansatzes der Kostenverrechnung wird mit dem Hinweis auf die stark gestiegenen Gemeinkosten und den daraus resultierenden Problemen begründet, denen die herkömmlichen Systeme nach Meinung dieser Autoren nicht gerecht werden. Als Ziele der Prozeßkostenrechnung und gleichzeitig als Vorteile gegenüber den erwähnten konventionellen Systemen werden

- eine verursachungsgerechtere Produktkalkulation
- eine effiziente Planung und Kontrolle der Gemeinkosten in den Kostenstellen und
- eine erhöhte Kostentransparenz in den indirekten Bereichen genannt.⁸⁰

Inwieweit diese Ziele erreicht werden und welche Probleme dabei zu beachten sind, soll im folgenden diskutiert werden. Wie bereits eingangs erwähnt, kann es sich dabei nicht um eine abschließende Bewertung handeln, da die zur Zeit verfügbare Literatur noch viele Fragen offen läßt.

Der wesentliche Unterschied zwischen der Prozeßkostenrechnung und den anderen Kostenrechnungssystemen bzgl. der Produktkalkulation besteht darin, daß bei ersterer die Gemeinkosten „über detaillierte Prozeßkostensätze gemäß den in Anspruch genommenen Leistungen auf die Produkte verrechnet“ werden.⁸¹ Die Notwendigkeit der Prozeßkostenrechnung wird vor allem für Unternehmen mit „inhomogener Material-, Produkt-, Auftrags- und Vertriebsstruktur“ betont⁸², da die traditionelle Vollkostenrechnung mit ihren pauschalen Zuschlagsätzen unter diesen Umständen zu verzerrten Ergebnissen führt.

„Die Prozeßkostenrechnung [ist] ihrem Wesen nach [ebenfalls] eine Vollkostenrechnung“.⁸³ Die Verwendung von Vollkosten in der Produktkalkulation wird mit der strategischen Bedeutung vieler darauf basierender Entscheidungen begründet. Die konsequente Verrechnung aller Gemeinkosten steht aber im eklatanten Widerspruch zum Verursachungsprinzip. Leistungsmengeninduzierte Gemeinkosten, die repetitiven Prozessen zugerechnet werden können, lassen sich zwar in produktnahen Bereichen durchaus auf die Produkte zurückführen. Auch eine Umlage der leistungsmengenneutralen Kosten dieser Bereiche über die repetitiven Prozesse auf die Erzeugnisse läßt sich evtl. noch sinnvoll begründen.⁸⁴ Für eine verursachungsgemäße Einbeziehung der Gemeinkosten von Bereichen ohne jeglichen Produktbezug in die Kalkulation bietet jedoch auch die Prozeßkostenrechnung keine befriedigende Lösung. Die Verrechnung dieser Kosten nach dem Durchschnittsprinzip kann unter Umständen wieder zu einer verzerrten Darstellung der Erzeugnisse selbstkosten führen.⁸⁵

Es stellt sich aber die Frage, ob nicht eine Erweiterung der in der Grenzplankostenrechnung üblichen Kalkulation mit variablen Kosten zu einer prozeßorientierten Kalkulation auf Teilkostenbasis sinnvoll ist, wie dies z. B. von Wäscher vollzogen wird.⁸⁶ Dadurch, daß man nur die leistungsmengeninduzierten Gemeinkosten der produktnahen Bereiche, nicht aber die fixen Gemeinkosten ohne Produktbezug in die Kalkulation einbezieht, erreicht man evtl. mit Hilfe der Prozeßkostenrechnung aussagefähigere Ergebnisse für produktbezogene Entscheidungen mit strategischem Bezug als durch eine Verrechnung aller Gemeinkosten.

Dabei ist allerdings zu beachten, daß es sich auch bei den leistungsmengeninduzierten Gemeinkosten i. d. R. um echte Fixkosten bzgl. der Outputmenge handelt, weshalb die eben beschriebene Vorgehensweise für kurzfristige Betrachtungen ungeeignet ist. Aus diesem Grunde wird ebenfalls von Befürwortern der Prozeßkostenrechnung die Notwendigkeit der Grenzplankostenrechnung bzw. des Direct Costing für Entscheidungen mit kurzfristigem Charakter weiterhin gesehen.⁸⁷ Somit ist die Prozeßkostenrechnung als Ersatz für die traditionelle Vollkostenrechnung bei Entscheidungen mit strategischer Bedeutung und als Ergänzung für die kurzfristig orientierte Grenzplankostenrechnung zu verstehen.

Auch bei der zweiten Zielsetzung der Prozeßkostenrechnung – der Planung und Kontrolle von Gemeinkosten mit Hilfe von Prozeßkostensätzen – ist der Fixkostencharakter der betreffenden Gemeinkosten zu berücksichtigen.⁸⁸ Die Aussage, diese Gemeinkosten seien abhängig von Produktkomplexität oder Variantenzahl⁸⁹ und könnten über Prozeßkostensätze quantifiziert werden, kann unter Umständen falsche Assoziationen zu den kurzfristig variablen Kosten der Grenzplankostenrechnung hervorrufen. Der gravierende Unterschied zwischen beiden besteht darin, daß die Prozeßkosten nicht automa-

tisch mit der Verringerung der Prozeßmenge abnehmen wie die variablen Kosten mit der Verringerung der Beschäftigung. Vielmehr muß eine adäquate Verringerung dieser Gemeinkosten dispositiv herbeigeführt werden. Am Beispiel einer Einkaufsabteilung wird dieser Sachverhalt deutlich: Wenn im Laufe des Planungszeitraums anstatt der geplanten 3500 nur 3150 Bestellungen durchgeführt werden, bedeutet dies eben nicht, daß damit unmittelbar die entsprechenden Kosten um 10% zurückgehen. Die Gehälter der Einkäufer sind zunächst unabhängig von der Anzahl der getätigten Bestellungen. Eine Anpassung der Kosten an das geringere Arbeitsvolumen kann nur dispositiv durch entsprechende Veränderung des Personalbestandes oder eine andere Aufgabenverteilung vorgenommen werden.

Dieser Einwand stellt allerdings nicht die Planung und Kontrolle der Gemeinkosten mit Hilfe der Prozeßkostenrechnung grundsätzlich in Frage. Bei richtiger Interpretation der Ergebnisse erscheint das Verfahren durchaus sinnvoll. „Soll-Prozeßkosten zeigen das ‚bewertete Arbeitsvolumen‘ an. Stellt man diese den Istkosten gegenüber, erhält man wertvolle Aussagen über die Auslastung der Bereiche (Leerkosten) und die Möglichkeit zu Kapazitätsanpassungen“.⁹⁰

Am genannten Beispiel wird noch ein zweites Merkmal der prozeßbedingten Gemeinkosten deutlich: Sie verhalten sich i. d. R. konstant innerhalb einer bestimmten Aktivitätsbandbreite und sind deshalb korrekterweise als intervallfixe Kosten zu kategorisieren.⁹¹ Der Widerspruch zu der in Abbildung 1 (Kap. B.II.1) vorgenommenen Kategorisierung als variable Kosten ergibt sich aus der gewählten Betrachtungsweise: Bei kleinen Intervallbreiten oder einer entsprechend groben Betrachtungsweise⁹² läßt sich die in Stufen verlaufende Kostenkurve annähernd linearisieren, was auf das Vorhandensein proportionaler Kosten schließen läßt.

„Voraussetzung für die Verwendung direkter Bezugsgrößen ist die Quantifizierbarkeit der Leistungen einer Kostenstelle“.⁹³ Wie bereits oben in Kapitel B.II.3 erwähnt, ist die Anwendung der Prozeßkostenrechnung daher auf repetitive Verwaltungstätigkeiten beschränkt. Über das Verhältnis dieser Art von meist administrativen Tätigkeiten zum Gesamtumfang der Verwaltungsaktivitäten – was evtl. einen Hinweis auf den zu erwartenden Nutzen der Einführung einer Prozeßkostenrechnung geben würde – findet man in der Literatur keine Angaben. Es ist aber anzunehmen, daß dieses Verhältnis sehr stark von der jeweiligen Unternehmensorganisation abhängt. Picot und Rischmüller vertreten die Auffassung, daß der Anteil repetitiver Verwaltungsaufgaben tendenziell abnehmen wird: „Insbesondere die durch gestiegene Umweltdynamik und erhöhten Koordinationsbedarf induzierten Verwaltungsaufgaben (Planung, Reorganisation, Ausbildung, Forschung usw.) haben eine andere Qualität und entziehen sich weitgehend einer analytisch-quantitativen Planung anhand direkter Bezugsgrößen“.⁹⁴

Aber auch in den Abteilungen und Bereichen, die von ihrer Organisationsform her für die Anwendung der Prozeßkostenrechnung geeignet sind, ist deren Einführung nicht unproblematisch. Bereits der erste Schritt, die Tätigkeitsanalyse, stößt erfahrungsgemäß auf psychologische Widerstände bei Belegschaft und Betriebsrat⁹⁵ und bedarf daher einer umfangreichen Informations- und Überzeugungsarbeit seitens des mit der Einführung betrauten Projektteams. Des weiteren macht die Vielzahl der in einem Unternehmen vorhandenen Dienstleistungen mit Gemeinkostencharakter⁹⁶ die vollständige Einführung der Prozeßkostenmethode zu einem sehr zeit- und kostenintensiven Unterfangen.

Horvath und Mayer empfehlen daher, „im Sinne einer ABC-Analyse nur die bedeutenden Kostenstellen einzubeziehen und den Rest wie bisher pauschal zu verrechnen“.⁹⁷ Da in den Kostenstellen mit überwiegendem Anteil an repetitiven Tätigkeiten häufig heterogene Kostenverursachung vorliegt, entstehen auch hier Implementierungsprobleme. So muß zum einen entschieden werden, wieviele und welche Bezugsgrößen das Arbeitsvolumen einer Abteilung hinreichend genau und gleichzeitig mit wirtschaftlich vertretbarem Aufwand beschreiben. Zum anderen müssen alle auftretenden Kostenarten einer der Bezugsgrößen zugeordnet oder als leistungsmengenneutral definiert werden.⁹⁸ Selbst bei einer sehr sorgfältig durchgeführten Tätigkeitsanalyse bleibt für diese Entscheidungen ein gewisser Ermessensspielraum – und damit letztlich auch die Gemeinkostenplanung und -kontrolle ein Kompromiß.

Die dritte genannte Zielsetzung – eine Erhöhung der Kostentransparenz in den indirekten Bereichen – wird mit den Methoden der Prozeßkostenrechnung sicherlich erreicht. Verglichen mit der traditionellen Vollkostenrechnung, die eine Planung und Kontrolle der Gemeinkosten nur über Budgetabweichungen ermöglicht⁹⁹, und der kurzfristigen Grenzplankostenrechnung, die den größten Teil der Verwaltungskosten als fix definiert¹⁰⁰, bietet die Anwendung der Prozeßkostenrechnung einen deutlichen Informationsgewinn, da sie einen Großteil der Gemeinkosten als beeinflussbar identifiziert.

Die Umsetzung dieser Kostentransparenz in der Verwendung von Prozeßkostensätzen als Verrechnungspreise ist allerdings nicht unumstritten. Roever geht vom „Fehlen eines internen Marktes“ für die Gemeinkostenleistungen aus, da die entsprechenden Abteilungen „in vielen Fällen sogar ungefragt Leistungen produzieren [könnten] und ... für diese Leistungen über die Budgetierung ‚vergütet‘“ würden.¹⁰¹ Diese Aussage ist aber wohl zu undifferenziert. Picot und Rischmüller befürworten grundsätzlich den Einsatz von Verrechnungspreisen, weisen jedoch darauf hin, daß deren Einführung nicht vorbehaltlos erfolgen sollte¹⁰²:

- Die für eventuelle Sonderaktionen notwendigen Kapazitätsreserven müssen bei der Verrechnungspreisbildung berücksichtigt werden.
- Das mit den Verrechnungspreisen angestrebte erhöhte Kostenbewußtsein der Leistungsempfänger und die damit häufig verbundene geringere Inanspruchnahme der Leistungen kann unter Umständen zu suboptimalen Ergebnissen für das Gesamtunternehmen führen.
- „Die Entscheidung ‚Eigenfertigung oder Fremdbezug‘ von Verwaltungsleistungen wird nicht allein nach traditioneller Stückkostenerwägungen der Kostenrechnung, sondern auch nach unternehmungspolitischen Gesichtspunkten (Unabhängigkeit, Strategieaspekt, Kontrollierbarkeit, Durchsetzungsfähigkeit von Änderungen usw.), d.h. von qualitativen, nicht monetarisierbaren Kosten-Nutzen-Erwägungen“ zu treffen sein.¹⁰³

II. Vergleich der Prozeßkostenrechnung mit der Grenzplankostenrechnung

Die – im wesentlichen von Plaut und Kilger entwickelte – Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung stellt wohl das in Deutschland am weitesten verbreitete moderne Kostenrechnungssystem dar. Aus diesem Grund erscheint eine Überprüfung der von den

Vertretern der Prozeßkostenrechnung gegen sie vorgebrachte Kritik und ein differenzierter Vergleich der beiden Systeme angebracht.

Von den amerikanischen Autoren Cooper, Johnson und Kaplan wird gegen das (vom Prinzip her mit der Grenzplankostenrechnung übereinstimmende) Direct Costing der Vorwurf erhoben, es hätte an Aussagefähigkeit verloren, weil der Anteil der variablen Kosten an den Gesamtkosten immer geringer wird.¹⁰⁴ Diese Aussage trifft tendenziell sicher auch auf deutsche Unternehmen zu.¹⁰⁵ Es besteht allerdings ein wichtiger Unterschied: Obwohl die Idee der Teilkostenrechnung aus den Vereinigten Staaten stammt¹⁰⁶, ist die Kostenrechnung dort in den letzten Jahrzehnten nicht so konsequent weiterentwickelt worden wie im deutschen Sprachraum. „In part, this stagnation can be attributed to the dominance of the external or financial accounting statements during the 20th century“.¹⁰⁷ In Deutschland dagegen haben Kilger und Plaut ein sehr differenziertes Bezugsgrößensystem vor allem für den Fertigungsbereich geschaffen¹⁰⁸, das es ermöglicht, auch einen großen Teil der Gemeinkosten als variabel zu verrechnen. Der Vorwurf der amerikanischen Autoren gilt also für deutsche Unternehmen, die die Grenzplankostenrechnung verwenden, nur bedingt.

Des weiteren kritisieren einige Autoren die dem Direct Costing zugrundeliegende kurzfristige Betrachtungsweise. Sie verweisen auf die strategische Bedeutung der Produktkalkulation und leiten daraus die Notwendigkeit einer langfristigen orientierten Vollkostenrechnung ab.

Tatsächlich sind die Prozeßkostenrechnung und die Grenzplankostenrechnung nicht ohne weiteres vergleichbar, da sie verschiedene Zielsetzungen aufweisen. Die prozeßkostenorientierte Kalkulation hat die Aufgabe, möglichst verursachungsgerecht auch die langfristigen Produkt-Selbstkosten zu ermitteln, die als Grundlage für produktpolitische Entscheidungen – wie Konstruktionsdetails, Produktionsverfahren, Produktneueinführungen, langfristige Preisstrategien usw. – verwendet werden.¹⁰⁹ Da bei langfristiger Betrachtungshorizont alle Kosten als variabel anzusehen sind, muß die Prozeßkostenrechnung konsequenterweise eine Vollkostenrechnung sein.

Die Kalkulation in der Grenzplankostenrechnung dagegen hat nach Aussage Kilgers vornehmlich die Aufnahme der kurzfristigen Erfolgskontrolle¹¹⁰ und soll außerdem Informationen für Entscheidungen über die kurzfristige Verfahrenswahl¹¹¹ und die kurzfristige Absatzplanung¹¹² bereitstellen. Als „kurzfristig“ definiert Kilger dabei Zeiträume von bis zu einem Monat.¹¹³ Innerhalb dieser Zeitspanne sind aber die meisten von der Prozeßkostenrechnung erfaßten Gemeinkosten als fix zu betrachten. Entsprechend werden sie in die Kalkulation der kurzfristigen variablen Kosten nicht einbezogen. Als Grundlage für langfristige Entscheidungen verweist Kilger auf die Investitionsrechnung.¹¹⁴ Darüberhinaus besteht in der Grenzplankostenrechnung die Möglichkeit der verursachungsgemäßen Verrechnung von Fixkosten im Rahmen der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung. Franz argumentiert in diesem Zusammenhang, daß „die beiden mit der Prozeßkostenrechnung ausgedrückten Kalkulationseffekte, der Komplexitäts- und der Degressionseffekt, ... auch in einer stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung Berücksichtigung finden [könnten]. Produktkomplexität drückt sich in einer Bindung von Potentialfaktoren aus ebenso wie die Größe von Losen. Werden kleine Lose eines Produktes gefertigt mit entsprechend kleinen Losen an Zukaufteilen, so entfallen relativ höhere Rüstkosten und bestellfixe Kosten innerhalb eines Zeitraums auf die Gesamtheit der hergestellten Einheiten als bei großen Losen“.¹¹⁵

Horvath und Mayer kritisieren, daß die Grenzplankostenrechnung nur eine ungenügende Effizienzkontrolle in den indirekten Bereichen ermöglicht: „Selbst bei Anwendung direkter Bezugsgrößen ist die Grenzplankostenrechnung als äußerst problematisch zu beurteilen: Der Hauptkostenanteil wird als fix betrachtet, eine Leistungsmessung der zugrundeliegenden Tätigkeiten findet nicht statt“.¹¹⁶ Diese Aussage ist u. E. nur beschränkt richtig. Sie trifft wohl auf die Anwendung der Grenzplankostenrechnung als Rechnungsinstrument mit kurzfristiger Orientierung zu, wird allerdings der theoretischen Konzeption Kilgers nicht gerecht.

Eine differenzierte Darstellung der Grenzplankostenrechnung darf nicht vernachlässigen, daß Kilger auch langfristige Aspekte dieses Systems diskutiert. Er weist darauf hin, daß die jeweilige Kostenauflösung in fixe und proportionale Kosten vom Fristigkeitsgrad abhängt.¹¹⁷ Bei einem entsprechend hohen Fristigkeitsgrad müssen „auch die Angestelltegehälter teilweise den ausbringungsabhängig disponierbaren Kostenarten zugerechnet werden ... Dies kommt nur für Kostenstellen in Frage, die keine dispositiven, sondern repetitive, ausführende Tätigkeiten ausüben“.¹¹⁸

Zudem macht Kilger ebenfalls sehr differenzierte Vorschläge für die Anwendung von direkten Bezugsgrößen in derartigen Kostenstellen: „Für diese Stellen besteht grundsätzlich die Möglichkeit, mit Hilfe arbeitswissenschaftlicher Funktionsanalysen direkte Bezugsgrößen zu finden. [...] Die Funktionsanalyse dient zugleich zur Planung des erforderlichen Personalbedarfs“.¹¹⁹ Zurecht bemerkt Franz, „daß die für die entsprechenden Kostenstellen vorgeschlagenen Bezugsgrößen (Kilger (1981), S. 338) den „cost drivers“ der Prozeßkostenrechnung sehr ähneln“.¹²⁰ Es ist also festzustellen, daß die Grenzplankostenrechnung durchaus die Möglichkeit einer effizienten Planung und Kontrolle der Kosten in den indirekten Bereichen bietet.

Die genannten Zitate lassen erkennen, daß Kilger in seinen Überlegungen viele Gedanken der Prozeßkostenrechnung schon vorweggenommen hat. „In der Praxis der Plankostenrechnung wurden diese Vorschläge bisher aber nur sehr selten realisiert, weil [erstens] der Planungs- und Erfassungsaufwand [direkter] Bezugsgrößen [in den Verwaltungskostenstellen] relativ hoch ist und ihnen [zweitens] die unmittelbare Beziehung zu den betrieblichen Erzeugnissen fehlt, so daß sie für die kalkulatorische Weiterverrechnung der Verwaltungskosten nicht geeignet sind“.¹²¹ Hier gehen die Vertreter der Prozeßkostenrechnung einen Schritt weiter, indem sie einen Produktbezug dieser Kosten nicht über die Ausbringungsmenge, sondern über die Variantenvielfalt und Produktkomplexität herstellen.

Der dritte im Zusammenhang mit der Prozeßkostenrechnung genannte Kostenbestimmungsfaktor – die Losgröße – wird in der Grenzplankostenrechnung allerdings ebenfalls berücksichtigt. Nach Kilger werden die auflagefixen Kosten verursacht durch „vorbereitende Tätigkeiten, die dem Aufbau kurzfristiger Leistungspotentiale dienen ... Da der zum Aufbau eines Leistungspotentials erforderliche Faktorverbrauch in der Regel von der späteren Leistungsmenge unabhängig ist, ... entfällt von diesen Kosten mit zunehmender Auflagengröße auf die Leistungseinheit ein degressiv fallender Anteil“.¹²² Diesen „Auflagedegressions“-Effekt beschreibt Kilger für Fertigungslose in der Produktion und der Arbeitsvorbereitung, für Bestellmengen im Einkauf und für Kundenaufträge im Vertriebsbereich.¹²³

III. Hinweise auf Gedanken der Prozeßkostenrechnung in der älteren Kostenrechnungsliteratur

Im vorigen Kapitel wurde gezeigt, daß mehrere Elemente der Prozeßkostenrechnung durchaus keine neuen Erkenntnisse darstellen, sondern bereits von Kilger in seinem Buch „Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung“¹²⁴ beschrieben wurden. Manche dieser Gedanken sind aber schon wesentlich älter.

Die Bedeutung der Losgröße als Kostenbestimmungsfaktor wurde schon 1949 von Rummel erkannt.¹²⁵ Er wies darauf hin, daß der „Einfluß der Auftragsstückelung“ in Betrieben mit wechselnden Losgrößen herausgearbeitet werden müsse, um überhaupt „einen vernünftigen Kostenvergleich und eine angemessene Preisbildung (Mindermengenaufpreise und Rabatte bei Mehrmengen)“ durchführen zu können.¹²⁶ Als auflagefixe Kosten nannte er allerdings nur die Rüstkosten und die Kosten für Anlauf- und Einübungszeit.¹²⁷

Rummel bemerkte außerdem, daß die pauschale Verrechnung der Gemeinkosten zu Quersubventionierungen zwischen unterschiedlichen Produkten führt. Er sah es als nicht gerechtfertigt an, daß „jedes Stück ... den gleichen prozentualen Zuschlag [erhält], gleichgültig, ob es einfache oder teure Maschinen zu durchlaufen hat, oder gar nur handwerklich ... hergestellt ist“.¹²⁸ Daher plädierte er für eine Teilkostenrechnung auf der Basis beschäftigungsvariabler Kosten.¹²⁹

Die Problematik der verursachungsgerechten Verrechnung von Vertriebsgemeinkosten wurde bereits 1957 von Hessenmüller dargestellt¹³⁰ und von demselben in einer Veröffentlichung im Jahr 1964 ausführlich behandelt.¹³¹ Darin traf er die Feststellung, daß „zwischen den Herstellkosten eines Erzeugnisses und den Kosten seines Absatzes ... keinerlei kausal-logische oder kostenrechnerische Beziehung“ besteht.¹³² „Leistungs-gerechte Erfassung der Vertriebskosten kann nur den Weg gehen, die Kosten nach Maßgabe der in Anspruch genommenen absatzwirtschaftlichen Tätigkeiten oder Sachgüterverbräuche mit Kostensätzen für die funktionalen Einheiten auf Kostenträgergruppen oder Leistungsbereiche zuzurechnen“.¹³³ Zugleich stellte Hessenmüller eine detaillierte Liste dieser funktionalen Leistungseinheiten, d. h. direkter Bezugsgrößen für Vertriebsfunktionen, dar.¹³⁴ Auch diese Bezugsgrößen weisen eine große Ähnlichkeit zu den „cost drivers“ der Prozeßkostenrechnung auf.

Ebenfalls im Jahr 1957 wies Bratenstein darauf hin, daß unterschiedliche Auftragsgrößen ebenso wie unterschiedliche Produktkomplexität zu Verrechnungsmängeln bei den Verwaltungsgemeinkosten führen.¹³⁵ Er schlug vor, die „Verwaltungskosten“ in einen „auftragsgebundenen“ und einen „auftragsunabhängigen“, d. h. stückzahlgebundenen Teil zu spalten und diese getrennt in der Kalkulation zu verrechnen.¹³⁶

Heinen stellte 1958 die Funktion der Fertigungslöhne als Zuschlagsbasis für die Fertigungsgemeinkosten in Frage, da „die Verursachung der kalenderzeitabhängigen und der auflagefixen Gemeinkosten ... nicht mit den Fertigungslöhnen in Beziehung gebracht werden“ könnte.¹³⁷ Er bemerkte außerdem „eine Verschiebung im Kostengefüge von den Einzelkosten zu den Gemeinkosten, insbesondere von Fertigungslöhnen zu Gemeinkostenlöhnen“, die er auf „fertigungstechnische Veränderungen innerbetrieblicher Art ... (Spezialisierung, Maschinisierung und Automation)“ zurückführte.¹³⁸ Heinen kam zu dem Schluß, daß „als Folge einer derartigen Entwicklung ... die Zuschlagsätze, da sie

sich nunmehr auf eine kleinere Basis beziehen, immer größer werden [müßten], was zu erheblichen Ungenauigkeiten in der Zuschlagskalkulation“ führen würde.¹³⁹ Ähnliche Überlegungen äußerte im gleichen Jahr auch Faust.¹⁴⁰

Wie aus dieser kurzen Übersicht deutlich wird, sind einige Kernaussagen der Prozeßkostenrechnung schon vor geraumer Zeit formuliert worden. Es wirkt etwas befremdlich, daß in den in neuerer Zeit veröffentlichten Aufsätzen zur Prozeßkostenrechnung kein Bezug auf diese Quellen genommen wird.

D. Zusammenfassung und Ausblick

I. Zusammenfassung der Ergebnisse

Als modifizierte, zeitgemäßere Form der Vollkostenrechnung wurde die Prozeßkostenrechnung vorgestellt. Dieses System zeichnet sich dadurch aus, daß es der heutigen Kostenstruktur vieler Industrieunternehmen besser gerecht wird als die traditionelle Kostenrechnung.

Als wichtigste Neuerungen gegenüber der traditionellen Vollkostenrechnung wurden die Berücksichtigung weiterer Kostenbestimmungsfaktoren und die Verwendung aktivitätsorientierter direkter Bezugsgrößen für die Verrechnung von Gemeinkosten hervorgehoben.

Es wurde gezeigt, daß die Gemeinkosten nicht wie die Einzelkosten nur durch die physische Ausbringungsmenge, sondern hauptsächlich durch die Bestimmungsfaktoren Losgröße, Produktkomplexität und Variantenvielfalt bedingt sind, die im direkten Zusammenhang mit der Häufigkeit der gemeinkostenverursachenden Aktivitäten stehen. Im Gegensatz zur konventionellen Vollkostenkalkulation, bei der die fixen Gemeinkosten über pauschale Zuschläge auf die Produkte verrechnet werden, erfolgt in der Prozeßkostenrechnung eine Quantifizierung dieser Gemeinkosten durch die Analyse und kostenmäßige Bewertung der gemeinkostentreibenden Prozesse. Die daraus resultierenden Prozeßkostensätze werden entsprechend der individuellen Inanspruchnahme der Prozesse durch die Produkte in der Kalkulation verrechnet.

Neben einer verursachungsgerechteren Vollkostenkalkulation wurden als Ziele der Prozeßkostenrechnung die effiziente Planung und Kontrolle der Gemeinkosten in den Kostenstellen mit Hilfe von Prozeßkostensätzen und eine Erhöhung der Kostentransparenz in den indirekten Bereichen genannt.

Als wichtigste Prämissen der Prozeßkostenrechnung wurden die Begrenzung ihrer Anwendung auf repetitive Tätigkeiten und – für die Kalkulation mit Prozeßkostensätzen – ein kausale Beziehung zwischen den verrechneten Kostenarten und den jeweiligen Produkten betont.

Kritisiert wurde vor allem die mit der Forderung nach verursachungsgerechter Kalkulation unvereinbare Verrechnung der Gemeinkosten ohne Produktbezug. Des weiteren wurde auf die zu erwartenden Probleme bei der Einführung der Prozeßkostenrechnung in die betriebliche Praxis hingewiesen.

Die vergleichende Analyse von Prozeßkostenrechnung und Grenzplankostenrechnung ergab, daß die von den Vertretern der Prozeßkostenrechnung an der kurzfristig orientier-

ten Grenzplankostenrechnung geübte Kritik nur begrenzt gerechtfertigt ist, da beide Kostenrechnungssysteme verschiedener Zielsetzungen besitzen. Außerdem wurde gezeigt, daß die von Kilger beschriebene Grenzplankostenrechnung mit höherem Fristigkeitsgrad viele Gemeinsamkeiten zur Prozeßkostenrechnung aufweist.

Darüberhinaus wurden einige Kernaussagen der Prozeßkostenrechnung in der älteren Kostenrechnungsliteratur nachgewiesen. Die Existenz dieser Quellen und vor allem die weitgehende Übereinstimmung der Prozeßkostenrechnung mit Kilgers langfristig orientiertem Ansatz wirft die Frage auf, ob es überhaupt gerechtfertigt ist, von der Prozeßkostenrechnung als einem neuen Kostenrechnungssystem zu sprechen. Wie gezeigt wurde, ist die Verwendung von direkten Bezugsgrößen in indirekten Bereichen kein neuer Gedanke. In zwei wichtigen Punkten gehen die Vertreter der Prozeßkostenrechnung jedoch über Kilgers Vorschläge hinaus:

- Sie halten im Gegensatz zu Kilger die Verwendung von direkten Bezugsgrößen in Verwaltungsbereichen nicht nur für theoretisch möglich, sondern aufgrund des heutigen Entwicklungsstandes der Datenverarbeitung für durchaus praktikabel und
- sie plädieren für eine verursachungsgerechte Übernahme dieser Gemeinkosten durch Prozeßkostensätze in die Kalkulation, was sie mit einem nicht-mengenbedingten, vielmehr varianten- und komplexitätsbedingten Kausalzusammenhang zwischen Produkten und Gemeinkostenprozessen begründen.

So gesehen stellt die Prozeßkostenrechnung wohl eher eine Weiterentwicklung der Grenzplankostenrechnung dar.

II. Ausblick: Anwendung der Prozeßkostenrechnung in anderen Wirtschaftszweigen

Wie in Kapitel 2 beschrieben wurde, hat die Prozeßkostenrechnung ihren Ursprung in der industriellen Kostenrechnung. Ein Element dieses Verfahrens – die kostenmäßige Bewertung und Verrechnung von Prozessen bzw. Tätigkeiten – macht sie aber in besonderer Weise für Wirtschaftszweige interessant, in denen praktisch gar keine Einzelkosten im herkömmlichen Sinne anfallen. Dies ist vor allem im Dienstleistungsbereich der Fall. Es ist anzunehmen, daß eine Umsetzung der Methoden der Prozeßkostenrechnung für die Dienstleistungsbranchen, d.h. insbesondere eine Analyse der relevanten „cost drivers“, in Wissenschaft und Praxis zunehmende Beachtung finden wird.

So liegt bereits eine Veröffentlichung von Vikas vor, in der er eine „Vorgangskalkulation“ als Controllinginstrument im Bankbereich beschreibt, die auf den Gedanken der Grenzplankostenrechnung aufbaut.¹⁴¹ Er identifiziert darin charakteristische repetitive Vorgänge, die z. B. bei der Führung eines Sparbuches auftreten – wie Unbare Gutschrift, Bareinzahlung, Zinsgutschrift usw. – und ermittelt die damit verbundenen Kosten.¹⁴² Neben einer Planung und Kontrolle der bankspezifischen Gemeinkosten ermöglicht diese Variante der Prozeßkostenrechnung somit auch eine Kalkulation für die Kostenträger „Sparbuch“, „Girokonto“ oder ähnliche Elemente des Bankgeschäfts.

Eine kurze Beschreibung einer „Dienste-Kostenrechnung“ für den Bereich Spedition, Lager und Transport findet sich in einem AGPLAN-Fachbeitrag von 1988.¹⁴³ Es werden

die Kostenverrechnungsstrukturen für diesen Bereich dargestellt und die Realisierung einer „verhaltensorientierten Kostenverrechnung“ skizziert.¹⁴⁴ In diesem Zusammenhang sei noch auf zwei bereits Anfang der achtziger Jahre erschienene Veröffentlichungen hingewiesen, die auch als Anknüpfungspunkt der Kostenrechnung im Logistikbereich die dort ablaufenden Prozesse vorschlagen¹⁴⁵, aber auf der Riebelschen Einzelkostenrechnung aufbauen. Allerdings werden in allen drei Quellen keine spezifischen „cost drivers“ genannt.

Schließlich wäre denkbar, den Prozeßkostenaspekt auf das im Handel verbreitete Konzept der „Direkten Produkt-Rentabilität“ (DPR) zu übertragen, indem die nicht einzelnen Produkteinheiten zurechenbaren Kostenkomponenten, z. B. im Bereich der Lagerung und des Transports, auf Prozesse bezogen werden.¹⁴⁶

Anmerkungen

- 1 Vgl. Miller/Vollmann 1986, S. 84.
- 2 Vgl. z. B. Johnson/Kaplan 1987 a, S. 22.
- 3 Vgl. z. B. Horvath/Mayer 1989, S. 215.
- 4 Vgl. Fröhling 1989, S. 69.
- 5 Siehe hierzu etwa Riebel 1982, S. 39.
- 6 Miller/Vollmann 1986, S. 85.
- 7 Miller/Vollmann 1985, S. 142 ff.
- 8 Miller/Vollmann 1986, S. 84 ff.
- 9 Miller/Vollmann 1986, S. 85.
- 10 Vgl. Miller/Vollmann 1985, S. 144 f.
- 11 Vgl. Miller/Vollmann 1986, S. 87 ff.
- 12 Johnson/Kaplan 1987 a, S. 24.
- 13 Johnson/Kaplan 1987, S. 2.
- 14 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 237.
- 15 Vgl. Cooper/Kaplan 1988; dieselben 1988 a; Johnson/Loewe 1987; Kaplan 1988.
- 16 Cooper/Kaplan 1988, S. 96.
- 17 Cooper/Kaplan 1988 a, S. 24.
- 18 Wäscher nennt die Transaktionen „Prozeß-Steuerungsvorgänge“. Wäscher 1987, S. 306.
- 19 Vgl. Wäscher 1987, S. 309 ff.
- 20 Horvath/Mayer 1989, S. 214 ff.
- 21 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 15.
- 22 Vgl. Cooper/Kaplan 1988 a, S. 27; Fröhling 1989, S. 67; Berlant/Browning/Foster 1990, S. 180.
- 23 Johnson/Kaplan 1987, S. 235/236.
- 24 Cooper/Kaplan 1988 a, S. 23.
- 25 Johnson/Kaplan 1987, S. 237.
- 26 Johnson/Kaplan 1987, S. 236 f.
- 27 Vgl. Reiß 1989, S. 348; Horvath/Renner 1990, S. 102.
- 28 Diese Auffassung vertritt z. B. Mayer 1990, S. 75.
- 29 Vgl. hierzu die genannten Beispiele für „cost drivers“ bei Johnson/Kaplan 1987, S. 236 mit den von Kilger 1981, S. 338 aufgeführten direkten Bezugsgrößen in primären Kostenstellen, die nicht zum Fertigungsbereich gehören.
- 30 Vgl. Cooper/Kaplan 1988 a, S. 25; Wäscher 1987, S. 308; Riedlinger 1988, S. 320.
- 31 Vgl. Laßmann 1984, S. 960; Johnson/Kaplan 1987, S. 236 ff.; Cooper/Kaplan 1988, S. 97 f; Horvath/Mayer 1989, S. 218; Wäscher 1989, S. 42; Horvath/Renner 1990, S. 104.
- 32 Vgl. Wäscher 1987, S. 312; Cooper/Kaplan 1988 a, S. 23; Horvath/Mayer 1989, S. 215.
- 33 Cooper/Kaplan 1988 a, S. 25.

- 34 Vgl. Schulte 1989, S. 62.
- 35 Berlant/Browning/Foster 1990, S. 178.
- 36 Horvath/Renner 1990, S. 104.
- 37 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 238.
- 38 Vgl. Wäscher 1987, S. 308; Berlant/Browning/Foster 1990, S. 180.
- 39 Horvath/Mayer 1989, S. 218.
- 40 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 217 f.; Cooper/Kaplan 1988, S. 99; Schulte 1989, S. 62; Wäscher 1989, S. 45.
- 41 Vgl. Roth/Borthick 1989, S. 33; Wäscher 1989, S. 45.
- 42 Vgl. Shank/Govindarajan 1988, S. 77; Berlant/Browning/Foster 1990, S. 182; O'Guin 1990, S. 38 f.
- 43 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 218.
- 44 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 216; Johnson/Kaplan 1987, S. 229 ff.
- 45 Vgl. Johnson/Loewe 1987, S. 20 ff.
- 46 Vgl. Schweitzer 1981, S. 1044 ff.
- 47 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 234 ff.; Cooper/Kaplan 1988 a; Shank/Govindarajan 1988, S. 71; aber auch Wäscher 1987, S. 307 ff.; Riedlinger 1988, S. 306 ff.
- 48 Vgl. Cooper/Kaplan 1988 a, S. 20.
- 49 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 235; Kaplan 1988, S. 64.
- 50 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 238.
- 51 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 229; Horvath/Mayer 1989, S. 215; Ostrenga 1990, S. 47.
- 52 Horvath/Mayer 1989, S. 215.
- 53 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 216; Mayer 1990, S. 75.
- 54 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 246 ff.; Cooper/Kaplan 1988, S. 100 f.; Dudick 1987, S. 106.
- 55 Vgl. Johnson/Loewe 1987, S. 20 ff.
- 56 Wäscher 1987, S. 311; Cooper/Kaplan 1988 a, S. 25.
- 57 Vgl. Kilger 1981, S. 336.
- 58 Vgl. z. B. Wäscher 1987, S. 314 f.; Cooper/Kaplan 1988, S. 99; Shank/Govindarajan 1988, S. 76 f.; Berlant/Browning/Foster 1990, S. 182.
- 59 Diese läßt sich ggfs. analog zu der von Kilger gegebenen Begründung für die Verwendung linearer Kostenfunktionen in der Grenzplankostenrechnung herstellen, vgl. Kilger 1981, S. 148 ff., was allerdings im Rahmen dieses Beitrags zu weit führen würde.
- 60 Kaplan 1988, S. 66.
- 61 Vgl. Johnson/Kaplan 1987 a, S. 26; Dudick 1987, S. 104 f.; O'Guin 1990, S. 38; Berlant/Browning/Foster 1990, S. 180.
- 62 Vgl. Cooper/Kaplan 1988 a, S. 22.
- 63 Einzelheiten zur Tätigkeitsanalyse und dem Ermitteln von Prozeßkostensätzen werden im folgenden Kapitel B.III beschrieben.
- 64 Standardbeispiele für produktferne Bereiche sind die Unternehmensleitung und der Pförtner, vgl. Agthe 1959, S. 408.
- 65 Horvath/Mayer 1989, S. 216 f.; Horvath/Renner 1990, S. 102 f. Weitere Gliederungsvorschläge finden sich bei Berlant/Browning/Foster 1990, S. 180 ff.; Ostrenga 1990, S. 43.
- 66 Horvath/Renner 1990, S. 102.
- 67 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 216.
- 68 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 216; Striening 1988, S. 18.
- 69 Horvath/Renner 1990, S. 102.
- 70 Horvath/Mayer 1989, S. 216.
- 71 Vgl. hierzu z. B. das von Cooper/Kaplan 1988, S. 99 beschriebene Interview zur Ermittlung der „cost drivers“ in einem Wareneingangslager.
- 72 Horvath/Renner 1990, S. 103; vgl. auch Kapitel C.I.
- 73 In der traditionellen Vollkostenrechnung werden die im Beispiel angesprochenen Gemeinkosten der Einkaufsabteilung i. d. R. als Materialgemeinkosten über die indirekte Bezugsgröße Materialeinzelkosten verrechnet.
- 74 Vgl. Horvath/Renner 1990, S. 103.
- 75 Vgl. Fröhling 1990, S. 553.

- 76 Vgl. Vormbaum/Rautenberg 1985, S. 147 ff. und besonders Kilger 1981, S. 358 ff.
 77 Horvath/Renner 1990, S. 103.
 78 Vgl. Horvath/Renner 1990 und Horvath/Mayer 1989, S. 217.
 79 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 232.
 80 Vgl. Kapitel B.II.2.
 81 Horvath/Renner 1990, S. 104.
 82 Mayer 1990, S. 74.
 83 Horvath/Mayer 1989, S. 216.
 84 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 217.
 85 Vgl. Witt 1990, S. 41.
 86 Vgl. Wäscher 1987, S. 313.
 87 Vgl. Johnson/Kaplan 1987, S. 233; Mayer 1990, S. 75.
 88 Vgl. Fröhling 1989, S. 68.
 89 Vgl. Cooper/Kaplan 1988 a, S. 27.
 90 Horvath/Mayer 1989, S. 216.
 91 Vgl. Cooper/Kaplan 1988 a, S. 27.
 92 Diese undifferenzierte Betrachtungsweise wird allerdings in den meisten bisher veröffentlichten Abhandlungen zur Prozeßkostenrechnung verwendet.
 93 Franz 1990, S. 8.
 94 Picot/Rischmüller 1981, S. 333.
 95 Vgl. Horvath/Renner 1990, S. 100.
 96 Roever nennt eine Größenordnung von 15 000 verschiedenen Dienstleistungsaktivitäten in einem Großunternehmen, Roever 1980, S. 687.
 97 Horvath/Mayer 1989, S. 219.
 98 Vgl. Wäscher 1989 a, S. 76; Wäscher nennt die leistungsmengenneutralen Kosten „Grundlast“.
 99 Vgl. Picot/Rischmüller 1981, S. 334.
 100 Vgl. Horvath/Mayer 1989, S. 215.
 101 Roever 1980, S. 687.
 102 Picot/Rischmüller 1981, S. 338.
 103 Picot/Rischmüller 1981, S. 338.
 104 Johnson/Kaplan 1987, S. 243; Cooper/Kaplan 1988 a, S. 22.
 105 Vgl. Laßmann 1984, S. 960.
 106 Vgl. Harris 1936, S. 501 ff.
 107 Johnson/Kaplan 1987, S. 13.
 108 Vgl. Franz 1990, S. 8; Kilger 1981, S. 313 ff.
 109 Vgl. Cooper/Kaplan 1988 a, S. 20.
 110 Kilger 1981, S. 661 ff.
 111 Vgl. Kilger 1981, S. 740 ff.
 112 Vgl. Kilger 1981, S. 745 ff.
 113 Kilger 1981, S. 661.
 114 Kilger 1981, S. 784.
 115 Franz 1990, S. 11.
 116 Horvath/Mayer 1989, S. 215.
 117 Kilger 1981, S. 110.
 118 Kilger 1981, S. 161.
 119 Kilger 1981, S. 336; vgl. auch Kilger 1981, S. 493, S. 499 und S. 506.
 120 Franz 1990, S. 9.
 121 Kilger 1981, S. 499.
 122 Kilger 1981, S. 146.
 123 Kilger 1981, S. 147.
 124 Kilger 1981.
 125 Rummel 1949, S. 102.
 126 Rummel 1949, S. 103.
 127 Rummel 1949, S. 107.
 128 Rummel 1949, S. 212.

- 129 Rummel nannte diese „Blockkostenrechnung“: Rummel 1949, S. 214.
 130 Hessenmüller 1957, S. 107 ff.
 131 Vgl. Hessenmüller 1964, S. 507 ff.
 132 Hessenmüller 1964, S. 534.
 133 Hessenmüller 1964, S. 537.
 134 Hessenmüller 1964, S. 535 f.
 135 Bratenstein 1957, S. 120 f.
 136 Bratenstein 1957, S. 120.
 137 Heinen 1958, S. 13.
 138 Heinen 1958, S. 15.
 139 Heinen 1958, S. 17.
 140 Faust 1958, S. 31 f.
 141 Vikas 1988, S. 28.
 142 Vgl. Vikas 1988, S. 29.
 143 AGPLAN 1988, S. 26.
 144 Vgl. AGPLAN 1988, S. 26 ff.
 145 Vgl. Berg 1980, S. 252 und Jünemann/Dienhart 1983, S. 586.
 146 Vgl. Hallier 1989, S. 64.

Literatur

- Agthe, K. (1959): Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: ZfB, S. 404–418.
 Berg, C. (1980): Zur Kosten-Leistungsrechnung logistischer Prozesse in industriellen Unternehmen, in: krp 6, S. 249–253.
 Berlant, D.; Browning, R.; Foster, G. (1990): How Hewlett Packard Gets Numbers It Can Trust, in: HBR, January/February, S. 178–183.
 Bratenstein, H. (1957): Stückzahlgerechte Umlage von Verwaltungskosten, in: krp 3, S. 110–122.
 Cooper, R.; Kaplan, R. S. (1988): Measure Costs Right: Make the Right Decisions, in: HBR, September/October, S. 96–103.
 Cooper, R.; Kaplan, R. S. (1988 a): How Costs Accounting Distorts Product Costs. in: Management Accounting, April 1988, S. 20–27.
 Dudick, T. S. (1987): Gemeinkosten ertragsgetreu umlegen, in: Harvard Manager 2, S. 104–107.
 Faust, B. (1958): Grundsätzliche Überlegungen zur Kostenrechnung, in: krp 1, S. 31–32.
 Franz, K.-P. (1990): Die Prozeßkostenrechnung im Vergleich mit der Grenzplankosten- und Dekungsbeitragsrechnung, o.O.
 Fröhling, O. (1989): Prozeßkostenrechnung – System mit Zukunft?, in: io-Management-Zeitschrift 10, S. 67–69.
 Fröhling, O. (1990): Prozeßkostenrechnung. Verfahren zur Gemeinkostensteuerung, in: DBW 4, S. 553–555.
 Hallier, B. (1989): DPR: Logistikorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, in: Logistik Spektrum 3, S. 62–65.
 Harris, J. N. (1936): What Did We Earn Last Month?, in: N.A.C.A.-Bulletin.
 Heinen, E. (1958): Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: ZfHF 1, S. 1–27.
 Hessenmüller, B. (1964): Beobachtung und Kontrolle industrieller Vertriebskosten, in: Hessenmüller, B.; Schnauffer, E. (Hrsg.), Absatzwirtschaft, Baden-Baden, S. 507–566.
 Hessenmüller, B. (1957): Zwei Grundfragen der Beobachtung industrieller Vertriebskosten, in: krp 3, S. 107–112.
 Horvath, P.; Mayer, R. (1989): Prozeßkostenrechnung – Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in: Controlling 4, S. 214–219.
 Horvath, P.; Renner, A. (1990): Prozeßkostenrechnung – Konzept, Realisierungsschritte und erste Erfahrungen, in: FB/IE 3, S. 100–107.
 Johnson, H. T.; Kaplan, R. S. (1987): Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Boston.

- Johnson, H. T.; Kaplan, R. S. (1987 a): The Rise and Fall of Management Accounting, in: Management Accounting, January 1987, S. 22–30.
- Johnson, H. T.; Loewe, D. A. (1987): How Weyerhaeuser Manages Corporate Overhead Costs, in: Management Accounting, August 1987, S. 20–26.
- Jünemann, R.; Dienhart, U. (1983): Kostenanalyse des Materialflusses als Planungs- und Kontrollinstrument, in: VDI-Zeitschrift 14, S. 585–593.
- Kaplan, R. S. (1988): One Cost System Isn't Enough, in: HBR, January/February, S. 61–66.
- Kaplan, R. S. (1984): Yesterday's Accounting Undermines Production, in: HBR, July/August, S. 95–101.
- Kilger, W. (1981): Flexibile Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8., völlig neu bearb. Aufl., Wiesbaden.
- Laßmann, G. (1984): Aktuelle Probleme der Kosten- und Erlösrechnung sowie des Jahresabschlusses bei weitgehend automatisierter Serienfertigung, in: ZfbF, S. 959–978.
- Mayer, R. (1990): Prozeßkostenrechnung, in: krp 1, S. 74–75.
- Miller, J. G.; Vollmann, T. E. (1986): Die verborgene Fabrik, in: Harvard Manager 1, S. 84–89.
- Miller, J. G.; Vollmann, T. E. (1985): The Hidden Factory, in: HBR, September/October, S. 142–150.
- O'Guin, M. (1990): Focus the Factory with Activity-based Costing, in: Management Accounting, February 1990, S. 36–41.
- o. V. (1988): AGPLAN-Fachbeitrag: Optimierung des Dienstleistungsangebots im Unternehmen (Vertrieb, Forschung, Verwaltung, DV) durch verhaltensorientierte Kostenverrechnung, in: AGPLAN-Informationssdienst 1988/5, S. 15–30.
- Ostrenga, M. R. (1990): Activities: The Focal Point of Total Cost Management, in: Management Accounting, February 1990, S. 42–49.
- Picot, A.; Rischmüller, G. (1981): Planung und Kontrolle der Verwaltungskosten in Unternehmen, in: ZfB 4, S. 331–345.
- Reiß, H. (1989): Internationales Projektcontrolling bei der Einführung der Prozeßkostenrechnung im Hause Hewlett-Packard, in: Horvath, P. (Hrsg.), Internationalisierung des Controlling, Stuttgart, S. 341–353.
- Riebel, P. (1982): Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 4., wesentlich erw. Aufl., Wiesbaden.
- Riedlinger, P. (1988): Just-in-Time Produktion und Zulieferung. Kostenkontrolle und logistische Leistungssteigerung durch eine Produktkalkulation nach Vorgangskosten, Tagungsbericht zur JIT-Tagung in Stuttgart am 20./21. 9. 1988, o. O.
- Roever, M. (1980): Gemeinkosten-Wertanalyse – erfolgreiche Antwort auf die Gemeinkostenproblematik, in: ZfB 6, S. 686–690.
- Roth, H. P.; Borthick, A. F. (1989): Getting Closer to Real Product Costs, in: Management Accounting, May 1989, S. 28–33.
- Rummel, K. (1949): Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3., durchges. u. erw. Aufl., Düsseldorf.
- Schulte, Chr. (1989): Produzieren Sie zu viele Varianten?, in: Harvard Manager 2, S. 60–66.
- Schweitzer, M. (1981): Kostenkategorien, in: Kosiol, E.; Chmielewicz, K.; Schweitzer, M. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2., völlig neu gest. Aufl., Stuttgart, Sp. 1044–1051.
- Shank, J. K.; Govindarajan, V. (1988): The Perils of Cost Allocation Based on Production Volumes, in: Accounting Horizons, December 1988, S. 71–78.
- Striening, H.-D. (1988): Prozeß-Management – Ein Weg zur Hebung der Produktivitätsreserven im indirekten Bereich, in: Technologie und Management 3, S. 16–26.
- Vikas, K. (1988): Controlling, Dienstleistungsbereich: Neues Einsatzgebiet?, in: Gablers Magazin 1, S. 27–29.
- Vormbaum, H.; Rautenberg, H. G. (1985): Kostenrechnung III für Studium und Praxis. Plankostenrechnung, Baden-Baden-Bad Homburg v. d. H.
- Wäscher, D. (1987): Gemeinkosten-Management im Material- und Logistik-Bereich, in: ZfB 3, S. 297–315.
- Wäscher, D. (1989): Strategisches Gemeinkosten-Management im Material und Logistik-Bereich, in: Controller-Magazin 1, S. 41–46.

- Wäscher, D. (1989 a): Strategisches Gemeinkosten-Management im Material- und Logistik-Bereich, in: Controller-Magazin 2, S. 74–81.
- Witt, F.-J.; Witt, K. (1990): Aktivitätscontrolling und Prozeßkostenrechnung, in: Controller-Magazin 1, S. 35–42.

Zusammenfassung

Die Prozeßkostenrechnung als modifizierte Form der Vollkostenrechnung wird durch eine Berücksichtigung weiterer Kostenbestimmungsfaktoren und der Gemeinkostenverrechnung in Industrieunternehmen besser gerecht als die traditionellen Kostenrechnungssysteme. Problematisch erscheint dabei die Verrechnung solcher prozeßbezogenen Gemeinkosten, bei denen kein Produktbezug hergestellt werden kann. Im Vergleich zur Grenzplankostenrechnung ist insbesondere auf den höheren Fristigkeitsgrad der Prozeßkostenrechnung hinzuweisen, die auch Grundlage für Produkt- und Prozeßentscheidungen mit strategischem Charakter sein kann. Damit stellt die Prozeßkostenrechnung keine Alternative, sondern eher eine Ergänzung der etablierten Kostenrechnungsverfahren dar.

Summary

The activity – based accounting is a modified form of the full – cost accounting which will attempt to allocate indirect costs to individual products. This goal will be obtained by considering additional cost drivers and identifying long-run variable costs caused by logistical, balancing, quality and change transactions. In comparance to direct costing the activity – based accounting has a longer time frame so that it could also be used for strategic decisions concerning products and processes. Finally the activity – based accounting does not seem to be an option but an addition to the traditional accounting systems.