

Kosten-, Erlös-, Ergebnis- und Leistungsrechnung

Leitfragen

- 1 Was ist unter den Begriffen Kostenrechnung, Erlösrechnung, Ergebnisrechnung und Leistungsrechnung genau zu verstehen?
- 2 Welche Zwecke werden mit einer Kostenrechnung (im weiten Sinn verstanden) verfolgt?
- 3 Wie ist die Vollkostenrechnung aufgebaut und warum wird sie von den Unternehmen immer noch verwendet, obwohl ihr in der Literatur typischerweise große Mängel angelastet werden?
- 4 Wie sind »entscheidungsorientierte« Kostenrechnungssysteme aufgebaut und warum werden sie im Schrifttum der Vollkostenrechnung durchweg vorgezogen? Welche Risiken und Nebenwirkungen sind bei ihnen zu beachten?
- 5 Worin liegt das Neue der Prozesskostenrechnung, wie ist sie in die bisherigen Systeme einzuordnen?
- 6 Welche Aufgaben hat eine Erlösrechnung zu erfüllen und welchen spezifischen Problemen ist sie ausgesetzt?
- 7 Was kennzeichnet eine Leistungsrechnung und wie ist zu ihrem Aufbau vorzugehen?

6.1 Begriffliche Grundlagen

Eine Lehrveranstaltung mit dem Titel »Kostenrechnung« ist fester Bestandteil der meisten betriebswirtschaftlichen Ausbildungsgänge geworden. Die genaue Bezeichnung variiert dabei allerdings nicht unerheblich. Manchmal ist von »Kosten- und Leistungsrechnung« die Rede; der Begriff »innerbetriebliches Rechnungswesen« fällt ebenso, wie sich die Bezeichnung »Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung« findet. Diese Vielfalt wird Sie vermutlich an dieser Stelle des Buches nicht mehr verwundern; auch in diesem Kapitel müssen wir im ersten Schritt eine kurze Begriffsdefinition vornehmen.

»Innerbetriebliches Rechnungswesen« ist der Oberbegriff über alle vier in der Kapitelüberschrift aufgeführten Begriffe. Er meint die Ausrichtung der aus diesen Systemen gelieferten Informationen auf unternehmensinterne Adressaten, insbesondere Führungskräfte auf allen Unternehmensebenen. So wie sich – wie im 5. Kapitel gezeigt – die externe Rechnungslegung nicht nur an Unternehmensexterne, son-

dern zunehmend auch an eigene Manager richtet, werden Informationen des innerbetrieblichen Rechnungswesens in gegenläufiger Richtung auch für Unternehmensexterne benötigt. Der Fiskus ist hierfür ein prominentes Beispiel.

Die »Kostenrechnung« befasst sich im engen Sinn verstanden mit der Erfassung und Verrechnung von Kosten auf Kostenstellen und Kostenträger (insbesondere Produkte). *Kosten* lassen sich dabei als bewerteter betrieblich bedingter Werteverzehr definieren. Sie sind damit Aufwendungen vergleichbar, unterscheiden sich von diesen aber zum Teil im Bewertungsansatz, zum Teil in der Abgrenzung.

Leistungen sind unbewertete Ergebnisse betrieblicher Tätigkeit, also Mengen-, Zeit- und Qualitätsgrößen. Die Zusammenfassung der entsprechenden Informationssysteme kann als *Leistungsrechnung* bezeichnet werden. Die Leistungsrechnung bildet die betriebliche Leistungserstellung ab und schafft damit eine zentrale Informationsbasis für die Kostenrechnung. Die

Wiederum ist es zu Anfang erforderlich, die Begriffe zu definieren.

»Intern« und »extern« deuten nur die Hauptrichtung der Informationsbereitstellung an.

Kosten einer Produktionskostenstelle als Beispiel können nur dann richtig auf die dort gefertigten Produkte verteilt werden, wenn die jeweiligen Produktionsmengen, -zeiten und -qualitäten festgehalten wurden. Allerdings dient die Leistungsrechnung nicht allein der Unterstützung der Kostenrechnung.

»Erlös« ist der Gegenbegriff von Kosten. Erlöse bezeichnen die bewertete Leistungsentstehung im Unternehmen. Erlösdaten stammen im Wesentlichen aus der Fakturierung. Die *Erlösrechnung* beschäftigt sich mit der Erfassung, Strukturierung und Zuordnung der Erlöse auf

Kostenträger. Damit ermöglicht sie die Ermittlung von Ergebnissen bzw. Erfolgen.

Unter einem *Ergebnis* bzw. einem *Erfolg* ist hier schließlich die Gegenüberstellung von Erlösen und Kosten zu verstehen, die im Detail sehr unterschiedlich ausgeprägt sein kann. Die *Ergebnisrechnung* ermittelt standardmäßig das Betriebsergebnis, dies differenziert für die Produkte bzw. Produktbereiche des Unternehmens.

Damit sind alle oben angesprochenen Begriffe definiert. Leider werden sie sowohl in der Literatur als auch in der Praxis nicht immer gleich lautend verwendet. Wenn von einer »Kosten- und Leistungsrechnung« gesprochen wird, ist so in der Regel die Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung gemeint. Leistungen sind nur implizit, als Bestimmungsgrößen der Kosten, mit enthalten. Die wesentlichen Vorgehensweisen, Ergebnisse zu ermitteln, werden zumeist nicht unter dem Begriff der Ergebnisrechnung, sondern dem der Kostenrechnung subsumiert. Sie stehen außerdem in »Kostenrechnungsbüchern«. Also wollen auch wir im Folgenden den Begriff der Kostenrechnung etwas strapazieren und hierunter die Ergebnisrechnung mit behandeln. Der Diskussion der Erlösrechnung und der Leistungsrechnung bleiben hingegen eigene Abschnitte vorbehalten.

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 1)

- ▶ Die häufig in der Betriebswirtschaftslehre vorzufindende Begriffsvielfalt trifft auch für das innerbetriebliche Rechnungswesen zu.
- ▶ Typischerweise steht Kostenrechnung als pars pro toto für eine Kosten- und Ergebnisrechnung, die auf die Erlösrechnung ebenso zurückgreift (sie liefert die den Kosten gegenüberzustellenden Erlöse) wie auf eine Leistungsrechnung (aus dieser stammen viele der zur Kostenallokation erforderlichen Informationen).
- ▶ Die Erlös- und die Leistungsrechnung sind in den Unternehmen deutlich weniger entwickelt als die Kostenrechnung im engen Sinn.

6.2 Kostenrechnung i. w. S.

6.2.1 Zwecke der Kostenrechnung

Informationen bereitzustellen, ist im Normalfall nicht kostenlos. Dies gilt auch für die Kostenrechnung. Den Kosten müssen mindestens gleich hohe Nutzen gegenüberstehen, damit die Informationsbereitstellung wirtschaftlich ist. Die Nutzen werden zumeist unter dem Begriff »Kostenrechnungszwecke« gebündelt. Jedes einschlägige Kostenrechnungslehrbuch enthält einen entsprechenden Abschnitt und in der Literatur findet sich eine Vielzahl von Ansätzen zu dieser Thematik (vgl. umfassend z. B. Aust 1999, S. 44–76).

Eine häufig anzutreffende, vergleichsweise einfache Strukturierung differenziert drei

Hauptrechnungszwecke (vgl. z. B. Freidank 2008, S. 93):

- ▶ *Externe Dokumentationsaufgaben*
Hierunter fällt die Aufgabe der Preiskalkulation gemäß festgelegten Vorschriften (etwa für spezifische Güter betreffende öffentliche Aufträge oder im Rahmen der handelsbilanziellen Bestandsbewertung).
- ▶ *(Kurzfristige) Planungsaufgaben*
Hierzu zählt die Vorbereitung einzelner Entscheidungen ebenso wie der formalzielbezogene Teil der operativen Planung (etwa die jahresbezogene Planung produktbezogener Er-

Die Kostenrechnung verfolgt viele Zwecke.

folgsbudgets – wir werden hierauf im 11. Kapitel (Abschnitt 11.2) noch intensiv eingehen.

► (Kurzfristige) *Kontrollaufgaben*

Die Kostenrechnung liefert hier diejenigen Ist-Daten, die den Plan-Daten zwecks Vergleich und daraus möglichem Lernen gegenübergestellt werden können.

Diese Basisstrukturierung ist in vielen Quellen in vielerlei Richtung weiter aufgespannt worden, und zwar sowohl in die Breite als auch in die Tiefe. Letzteres betrifft insbesondere die Differenzierung von Entscheidungsfeldern (Programm-, Prozess- und Bereitstellungsplanung sowie weitergehende Spezifizierungen). Die inhaltliche Ausweitung der Rechnungszwecke bezieht zumeist die Nutzung der Kostenrechnung für die Beeinflussung von Menschen mit ein. Ein Beispiel eines solchen, differenzierteren Zweckkanons zeigt die *Abbildung 6-1*. Die dort aufgeführte Argumentations- und Konfliktregelungsfunktion adressiert zwei Beeinflussungsrichtungen:

- Die Kostenrechnung soll einerseits als *Verhandlungshilfe* dienen, beispielsweise für einen Kostenstellenleiter stichhaltige Daten zur Rechtfertigung möglicher Kostenüberschreitungen gegenüber vorgesetzten Instanzen liefern.

- Andererseits kann die Kostenrechnung eine *Konfliktregelungsfunktion* wahrnehmen. Fordert etwa der Produktionsleiter eine Fertigung in möglichst großen Losen, der Leiter der Logistik dagegen eine möglichst geringe Lagerhaltung (also möglichst kleine Losgrößen), so kann die Bestimmung der kostengünstigsten Losgröße unter Einbezug von Produktions- und Lagerkosten für alle Beteiligten die akzeptable Grundlage zur Lösung des Konflikts sein.

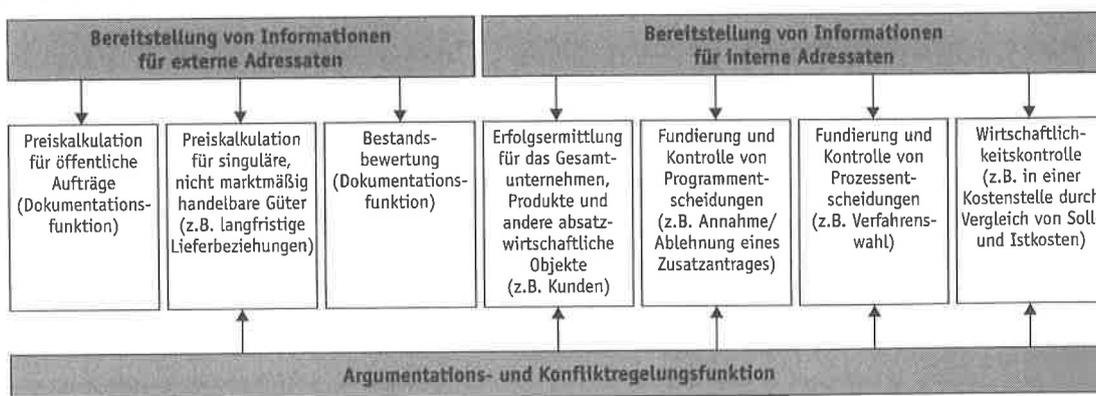
Diese Erweiterung aufnehmend ist die Zweckdiskussion seit geraumer Zeit durch einen grundsätzlichen Strukturierungsansatz neu belebt worden, der jeweils die Nutzer bzw. »Betroffenen« der Kostenrechnung gesondert betont: Diesem Ansatz folgend stehen sich eine Entscheidungs- und eine *Verhaltensorientierung* (»*decision facilitating*« versus »*decision influencing*«) der Kostenrechnung gegenüber.

Die traditionell dominierende Auflistung von Rechnungszwecken entspricht einer Sicht der Kostenrechnung, die dieser den Charakter eines »objektiven« *Messinstruments* zuweist. Die Rechnungszwecke Planung und Kontrolle (bzw. Entscheidungsfundierung und -kontrolle) wurden deshalb stets vom einzelnen Manager oder Mitarbeiter losgelöst betrachtet; es ging – neoklassisch – um die Antizipation »des« Unternehmens und seiner Kontrolle. Die Trennung von

Kostenrechnung kann grundsätzlich in einer entscheidungsorientierten und einer verhaltensorientierten Perspektive gesehen werden.

Abb. 6-1

Katalog der wichtigsten Zwecke der Kostenrechnung



Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 2)

- ▶ Die Kostenrechnung dient sehr unterschiedlichen Zwecken. Die traditionelle Sicht unterscheidet eine Dokumentations-, eine Planungs- und eine Kontrollfunktion.
- ▶ In der Vergangenheit spielten Menschen für die Kostenrechnung lediglich als Kosten verursachende Produktionsfaktoren eine Rolle. Zunehmend erkennt man, dass Informationen der Kostenrechnung das Verhalten einzelner Menschen und deren Zusammenwirken beeinflussen können.
- ▶ Zunehmend werden deshalb die Zwecke der Kostenrechnung im Zusammenspiel einer Entscheidungs- und einer Verhaltensorientierung gesehen.

Entscheidungs- und Verhaltensorientierung löst diese (implizite) Prämisse auf, indem sie unterschiedliche Entscheidungsebenen differenziert:

- ▶ Wird die Lieferung von Informationen für einen speziellen Entscheider (an welcher Stelle im Unternehmen auch immer) betrachtet, spricht man von *Entscheidungsorientierung*. Die Kostenrechnung soll ihm helfen, zu besseren Entscheidungen zu kommen.

- ▶ Bei der *Verhaltensorientierung* geht es um die Steuerung der Entscheidungen anderer Entscheidungsträger. Von höheren Entscheidungsebenen vorgegebene Kostenrechnungsinformationen stecken den Rahmen für Entscheidungen untergeordneter Manager ab.

Um Entscheidungsorientierung handelt es sich z. B., wenn der Leiter eines Unternehmensbereichs einen kurzfristigen Make-or-buy-Kostenvergleich für eine Produktionsleistung vornimmt. Werden demselben Manager von der Zentrale kalkulatorische Kapitalbindungskosten von 30% vorgegeben, um ihn zu möglichst geringer Lagerhaltung anzuhalten, so wirkt die Kostenrechnung verhaltensorientiert.

Für die Gestaltung der Kostenrechnung hat die Unterscheidung zwischen Entscheidungs- und Verhaltensorientierung erhebliche Auswirkungen: Während für Erstere möglichst problemadäquate (damit sowohl spezifische wie detaillierte) Daten bereitgestellt werden müssen, gilt es für die Verhaltensorientierung eine verständliche, manipulationsgeschützte Rechnung zu gestalten (vgl. ausführlich Weber 1994a). Beide Anforderungen führen zu einer im Vergleich zur Entscheidungsorientierung einfacheren Ausgestaltung der Kostenrechnung.

Unterscheidung von Entscheidungs- und Verhaltensorientierung

Aus der Praxis

Reorganisation der Kostenrechnung bei Henkel

Dr. Christian Hebler*

In den Jahren 1997 und 2005 hat Henkel zwei umfassende Reorganisationsprojekte im Bereich der Kostenrechnung durchgeführt, um einerseits den geänderten Anforderungen an die Informationsversorgung der Leitungsorgane gerecht zu werden und um andererseits eine Vereinfachung in den Abrechnungsstrukturen zu erreichen.

1. Anpassung der Kostenrechnung im Zuge der Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens

Bis in die 1990er Jahre war der dominante Zweck der Kostenrechnung die Bereitstellung

entscheidungsrelevanter Informationen für die Unternehmenssteuerung. Diesem Zweck traditionell untergeordnet war die Verwendung für Zwecke der externen Rechnungslegung, d. h. im Wesentlichen für die Ermittlung von Herstellungskosten. Im Ergebnis entwickelten sich die interne und externe Ergebnisrechnung aufgrund der divergierenden Erkenntnisziele über die Jahrzehnte auseinander, so dass nicht nur die Überleitungsrechnung für die Finanzspezialisten auf Konzernebene eine große Herausforderung wurde, sondern sich auch die grundsätzliche Frage stellte, ob es für die zielkonforme Unternehmenssteuerung angesichts der zunehmenden Bedeutung externer Rechnungslegungsinformationen für die Kapitalmarktkommunikation zweckmäßig ist, konzernweit eine zusätzliche, abweichende interne Steuer-

Die Kostenrechnung bei Henkel war traditionell entscheidungsorientiert.

rungsrechnung aufrecht zu erhalten. Für Henkel als global tätiges Unternehmen mit einer Vielzahl verbundener Unternehmen im Ausland war die Vereinheitlichung der unterschiedlichen Rechnungssysteme notwendig, um eine konsistente Konzernsteuerung dauerhaft sicherzustellen. Im Jahr 1997 hat Henkel im Zuge der Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards (IFRS) die Gelegenheit genutzt, das interne und externe Rechnungswesen zu harmonisieren. Bilanzierungs- und Bewertungsansätze wurden auf der Basis von IFRS vereinheitlicht. Mit Bezug auf die Kostenarten- und Kostenträgerrechnung wurden nun Herstell(ungs)kosten einheitlich definiert, kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen nicht mehr angesetzt sowie gleiche Verbrauchsfolgebewertungen angewendet. Diese Angleichung der Rechnungssysteme war ein wichtiger Meilenstein für Henkel, gerade im Hinblick auf eine klare und einheitliche Kommunikation von Rechnungswesendaten im internationalen Konzern. Die Verbesserung der Kommunikation ist insbesondere vor dem Hintergrund zu sehen, dass die in Deutschland entstandene Kostenrechnung und ihre Terminologie international wenig verbreitet sind.

2. Vereinfachung von Abrechnungsstrukturen in der Kostenrechnung

Die Reorganisation der Kostenrechnung im Jahr 2005 zielte auf die Steigerung ihrer Effizienz, denn interne und externe Benchmarking-Analysen zeigten, dass sich gerade die gewachsenen detaillierten Abrechnungsstrukturen als Komplexitätstreiber im Planungs- und Budgetierungsprozess erwiesen. In der Planung und auch im Rahmen der laufenden Abweichungsanalyse waren deshalb zeitraubende Diskussionen über gerechte Kostenallokationen nicht selten die Folge. Es stellte sich die Frage, ob der Nutzen zusätzlicher Abrechnungskomplexität tatsächlich eine bessere Entscheidungsfindung bewirken kann, zumal auch noch so ausgeklügelte, verursachungs- und leistungsgerechte Verrechnungsverfahren grundsätzlich nicht ohne eine heuristische Kostenverteilung auskommen, z. B. auf der Basis von umsatzbestimmten Schlüsselziffern, und die notwendige

Transparenz in komplexen Abrechnungsprozessen meist nur bedingt darstellbar ist.

a) Vereinfachung der Fertigungskostenermittlung

Aus Anlass der Integration der US-amerikanischen Akquisition DIAL in die Henkel-Systematik im Jahr 2004 sollte die bei Henkel über Jahrzehnte praktizierte Optimalkostenrechnung zur Fertigungskostenermittlung kritisch hinterfragt und vereinfacht werden. Konzeptuell ist die Optimalkostenrechnung eine Plankostenrechnung, deren Standardkosten auf der Basis einer unter Optimalitätsgesichtspunkten ermittelten Kapazität (Optimalbeschäftigung) bestimmt werden. Das theoretische Grundgerüst der Optimalkostenrechnung findet sich beispielsweise in Arbeiten von *Erich Kosiol* oder *Klaus Chmielewicz* und fand bei Henkel in den 1970er Jahren Eingang in die Kostenrechnung. Die Bestimmung der Optimalbeschäftigung verfolgt das Ziel, eine ökonomisch sinnvolle Kapazität für die Fixkostenverrechnung im Produktionsbereich festzulegen, z. B. für die Kalkulation eines Maschinenstundensatzes. Optimalbeschäftigung bedeutet, von der Maximalkapazität technisch und wirtschaftlich sinnvolle Kapazitätsabzüge vorzunehmen, z. B. für Reserveanlagen, technisch bedingte Engpässe unterschiedlicher Fertigungsstufen oder für ungenutzte Fertigungsschichten. Den zeitlichen Kapazitätsabzügen werden entsprechend anteilige Fixkosten zugeordnet, die dadurch nicht in die Standardherstellkosten einfließen und somit auch nicht in die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse. Die vorgenommenen Fixkostenabzüge (z. B. ein Drittel relevanter Abschreibungen bei Zwei- statt Dreischichtbetrieb) gehen dagegen unmittelbar als von der Ist-Auslastung unabhängige Beschäftigungsabweichung in die Ergebnisrechnung ein. Die wertmäßige Festlegung einer – im Vergleich zu Standardkosten mit vollständiger Fixkostenverrechnung – tendenziell höheren Beschäftigungsabweichung, die bei Henkel zudem in drei Kategorien unterteilt war, hatte ursprünglich auch den Zweck, zur Steuerung freier Kapazitäten beizutragen. Henkel hatte somit ein sehr ausgefeiltes Kostenrechnungssystem implemen-

Die Harmonisierung des Rechnungswesens liegt bei Henkel schon über zehn Jahre zurück.

Die »deutsche« Kostenrechnung ist international wenig verbreitet.

Kostenzurechnungen sind nie perfekt, auch wenn man sie noch so komplex ausgestaltet.

Die alte Vorgehensweise der Kostenzurechnung war sehr komplex und fand nicht immer die nötige Aufmerksamkeit des Managements.

Vereinfachungen der komplexen Verrechnung wurden in mehrerlei Hinsicht vorgenommen.

tiert, das sich über viele Jahre bewährte, gerade auch durch den separaten Ausweis der Beschäftigungsabweichung in der internen Ergebnisrechnung, die als mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung ausgestaltet war und ist. So wurden relative Produktdeckungsbeiträge nicht durch unterschiedliche Kapazitätsauslastungsgrade verzerrt, ein wichtiger Aspekt der Ergebnisrechnung gerade aus der Sicht des Vertriebscontrollings. Allerdings führte die Komplexität der Optimalkostenrechnung zu Anwendungs- und Implementierungsproblemen, nicht zuletzt im Hinblick auf die im internationalen Umfeld überwiegend verbreiteten einfacheren Vollkostenrechnungssysteme. Ferner zeigte sich, dass rückblickend die ausgewiesene Beschäftigungsabweichung – auch nach Einschätzung des Managements – nicht immer die notwendige Aufmerksamkeit der operativ Verantwortlichen erlangte, da im System der Optimalkostenrechnung bei abnehmender Nachfrage Fixkostenblöcke freier Kapazitäten zunächst die relativen Produkt-/Artikeldeckungsbeiträge nicht negativ beeinflussten. Denn die Kosten der Beschäftigungsabweichung wurden erst auf einer tieferen Ebene der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung zugeordnet (Profitcenter-Ebene). Eine konzeptionelle Neugestaltung der Fertigungskostenermittlung als auch der Deckungsbeitragsrechnung war deshalb sinnvoll. Nunmehr fließen im neuen Konzept alle Fixkosten in die Standardkosten ein. Damit entfällt ein nicht unerheblicher Ermittlungsaufwand für die Abgrenzung der Fixkosten im Rahmen der Kostenstellenbudgetierung. Zudem wurde die Kapazitätsermittlung, die von den Anwendern früher als sehr zeitaufwändig und komplex beschrieben wurde, so festgelegt, dass die operativen Einheiten – entsprechend ihren geschäftsspezifischen Anforderungen – auf vereinfachte Methoden zurückgreifen können, z. B. Plankapazität als durchschnittliche Ist-Beschäftigung vergangener Perioden. Schließlich wurde auch die Struktur der Deckungsbeitragsrechnung so umgestaltet, dass die verbleibende Beschäftigungsabweichung – d. h. der Unterschied zwischen Plan- und Ist-Beschäftigung – nunmehr vollständig in den Produktdeckungsbeitrag einbezogen wird. Auf diese Weise wird

auch für Marketing und Vertrieb, die durch ihre Produktentscheidungen großen Einfluss auf Investitionen und damit Kapazitäten haben, eine höhere Transparenz der Beschäftigungsabweichung erreicht und das Kostenbewusstsein für nicht genutzte Kapazitäten insgesamt weiter verstärkt. Ein Vorteil dieser Änderung ist zudem die weitere Angleichung der Ergebnismargenkonzepte, d. h. der Deckungsbeitrag in der internen Ergebnisrechnung und die Bruttomarge in der externen Gewinn- und Verlustrechnung. Konzeptionell ist jetzt der Gleichlauf beider Margen sichergestellt, wobei früher notwendige aufwändige Abweichungsanalysen bei divergierenden Entwicklungen aufgrund der Komponente der Beschäftigungsabweichung entfallen.

b) Vereinfachung der Sekundärkostenverrechnung

Im Zuge der Weiterentwicklung der weltweiten Berichterstattung funktionaler Kosten im Konzernberichtswesen wurde auch deren innerbetriebliche Leistungsverrechnung (Sekundärkostenverrechnung) neugestaltet. Funktionale Kosten sind Kosten, die beispielsweise in den Organisationseinheiten Einkauf, Informationstechnologie, Personalwesen oder Finanzen/Rechnungswesen anfallen. Das Ziel der Weiterentwicklung der Berichterstattung war insbesondere, das Controlling der genannten Funktionsbereiche, die jeweils eine globale Budgetverantwortung haben, zu verbessern. Im Ergebnis wurde die interne Ergebnisrechnung so geändert, dass funktionale Kosten nunmehr in separaten Kostenzeilen dargestellt sind. Zuvor wurden diese funktionalen Kosten entsprechend der traditionellen Sekundärkostenverrechnung in die verschiedenen Kostenzeilen der Ergebnisrechnung, etwa »Vertrieb«, »Technischer Service« oder »Verwaltungskosten« verrechnet. Ein Controlling der funktionalen Kosten war deshalb bis dato nur über eine aufwändige Zusatzberichterstattung der Tochtergesellschaften möglich. Das neue Konzept verzichtet auf eine vollständige Sekundärkostenverrechnung funktionaler Kosten auf alle Kostenstellen. Damit wird eine Komplexitätsreduktion in zwei Dimensionen erreicht: Einerseits kann auf die

mehrstufige Allokation der Funktionskosten («Kaskadenverrechnung») verzichtet werden, andererseits müssen sich die einzelnen Kostenstellenverantwortlichen nicht mehr mit zahlreichen zum überwiegenden Teil nicht beeinflussbaren Kostenumlagen auseinandersetzen. Diese Umlagen werden jetzt nur noch auf Profitcenter-Ebene verrechnet bzw. gesammelt und können damit auf dieser höheren Aggregationsstufe effektiver gesteuert werden. In der Konzernmuttergesellschaft Henkel AG & Co. KGaA werden beispielsweise die IT-Kosten-Umlagen nun nicht mehr auf über 800 Kostenstellen verrechnet – dies bedeutete einen erheblichen

PFlegeaufwand –, sondern nur noch auf etwa 20 Kostenstellen.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass eine konsequente Entfeinerung der Kostenrechnung erheblich zur Komplexitätsreduktion bei Henkel beigetragen hat. Konzeptionelle Veränderungen in den Kostenrechnungssystemen erfordern jedoch mit Blick auf die IT-technische Umsetzung und die Interpretation der Ergebnisse neuer Abrechnungsstrukturen eine sorgfältige Analyse vorab.

*Dr. Christian Hebler ist Corporate Director Supply Chain & Operations Controlling bei der Henkel AG & Co. KGaA.

Die Entfeinerung der Kostenrechnung hat zur Komplexitätsreduktion im Controlling beigetragen.

Will man beide Orientierungen in einer gemeinsamen Rechnung realisieren, entstehen folglich Zielkonflikte. Hierbei zeigt auch das WHU-Controllerpanel (vgl. S. XVI und *Abbildung 6-2*), dass die Kostenrechnung in der Praxis gleichermaßen intensive Anwendung für entscheidungsorientierte sowie für verhaltensorientierte Zwecke findet.

6.2.2 Systeme der Kostenrechnung

Für die Erfüllung der genannten Zwecke der Kostenrechnung sind unterschiedliche Systemkonzepte entwickelt worden. Die wichtigsten seien im Folgenden kurz dargestellt.

6.2.2.1 Vollkostenrechnung

6.2.2.1.1 Historie

Die Wurzeln der Kostenrechnung als in der Praxis implementiertes Informationssystem gehen in das 19. Jahrhundert zurück. In der »Gründerzeit« wird ihr dominant der Zweck der *Preiskalkulation* zugewiesen (vgl. z. B. Bungenstock 1995, S. 114–128). Die Kostenrechnung sollte dazu dienen, die »Selbstkosten« von Produkten als Basis für die Preisfindung zu kalkulieren.

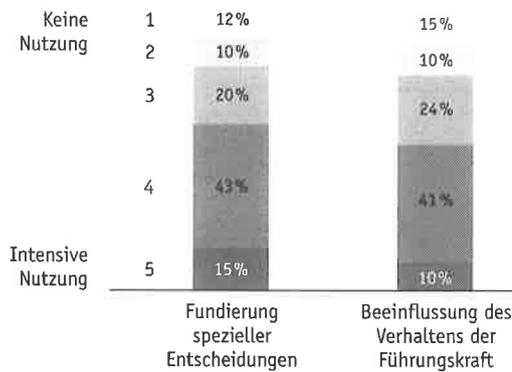
Getrieben wurde die Entwicklung zunächst anbieterseitig als Preisrechtfertigung: Ein mögliches Unbehagen des Kunden hinsichtlich der geforderten Preishöhe ließ sich durch die Ableitung des Preises aus den Kosten des Anbieters

reduzieren. Später griff die Anbieterseite diese Entwicklung auf und führte sie weiter: Ein wesentlicher Teil der Standardprozeduren der – heute so bezeichneten – Vollkostenrechnung wurde in der Zeit des »Dritten Reiches« präzisiert und formalisiert. Ziel der Bemühungen war es,

- ▶ eine möglichst plausible, allgemein akzeptierbare Basis für die Preisfindung zu erarbeiten,
- ▶ den Weg der Kostenermittlung prozessual und instrumentell zu vereinheitlichen sowie
- ▶ die Kostenermittlung damit zu objektivieren und überprüfbar zu gestalten.

Abb. 6-2

Zwecke der Kostenrechnung (vgl. WHU-Controllerpanel)



Die Vollkostenrechnung diente anfangs primär der Preiskalkulation.

Das Verursachungsprinzip ist der konzeptionelle Kern der Vollkostenrechnung.

Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung bilden die Grundstruktur der Kostenrechnung.

Diese Bemühungen führten zu einer Zuordnungsregel, die man heute zumeist als »*Verursachungsprinzip*« bezeichnet. Kosten werden gemäß der anteiligen Inanspruchnahme von Leistungserstellungskapazitäten zugerechnet. Wer mehr in Anspruch nimmt, muss auch höhere Kosten tragen. Dies bedeutet auch, Aufträge bei gleichen prozessbestimmenden Merkmalen (z. B. notwendige Maschinenzeiten) gleich zu behandeln. Andere Auftragsmerkmale (etwa Beschaffungsalternativen des Kunden oder Spezifitätsgrad des Auftrags beim Produzenten) werden nicht berücksichtigt – ein Aspekt, dem wir später bei der Diskussion der Prozesskostenrechnung nochmals begegnen werden.

Zur Präzisierung dieses intuitiv plausiblen und »gerechten« Grundprinzips findet sich ein breites Schrifttum. Heute besteht Konsens über Umfang und Ausgestaltung von Verrechnungsverfahren ebenso wie über die Bedingungen ihres Einsatzes. Damit können z. B. Preisprüfer bei

dem öffentlichen Preisrecht unterliegenden Aufträgen ohne zusätzliche, auftragspezifische Kalkulationsbedingungen die Rechtmäßigkeit der Preishöhe kontrollieren. Kalkulationsspielräume sind auf ein Mindestmaß begrenzt.

6.2.2.1.2 Aufbau und Vorgehen

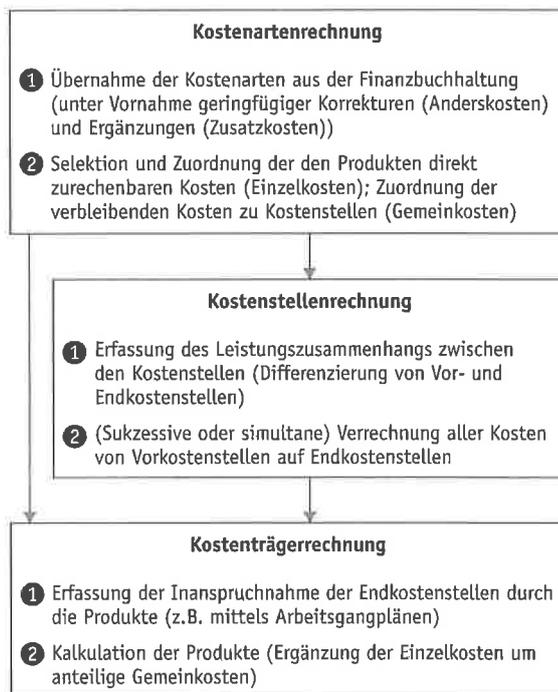
Auf die oben angesprochenen Anforderungen hin wurde auch der Grundaufbau der Vollkostenrechnung gestaltet. Er ist – wie auch die *Abbildung 6-3* zeigt – durch eine Abfolge der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung gekennzeichnet. Nach einer Skizzierung dieses Grundaufbaus wird das Vorgehen der Vollkostenrechnung anhand eines Beispiels illustriert.

In der *Kostenartenrechnung* werden sämtliche anfallenden Kosten – getrennt nach Kostenarten – gesammelt. Die wesentliche Datenquelle der Kostenartenrechnung ist die Finanzbuchhaltung; die meisten Beträge werden als *Grundkosten* unmittelbar aus dieser übernommen. Nur wenige *Zusatzkosten* kommen hinzu (generell kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, im Falle von Personengesellschaften zusätzlich u. a. auch kalkulatorischer Unternehmerlohn). Einige Aufwandspositionen werden schließlich umbewertet (*Anderskosten*, wie etwa kalkulatorische Abschreibungen). Ebenfalls noch in der Kostenartenrechnung erfolgt eine Unterscheidung aller angefallenen Kosten dahingehend, ob sie sich unmittelbar den erstellten Produkten zuordnen lassen (*Einzelkosten*, wie z. B. Kosten für direkt in die Produkte eingehendes Material) oder ob keine unmittelbare Abhängigkeitsbeziehung besteht (*Gemeinkosten*, wie etwa die Kosten der Geschäftsleitung). Einzelkosten gehen direkt in die Kostenträgerrechnung ein, Gemeinkosten werden zunächst den Leistungserstellungsprozessen zugeordnet, in denen bzw. für die sie angefallen sind. Diese Zuordnung ist der Ausgangspunkt der Kostenstellenrechnung.

Die *Kostenstellenrechnung* richtet für jeden wichtigen Leistungserstellungsprozess im ersten Schritt eigene Abrechnungsbezirke (*Kostenstellen*) ein, die die Gemeinkosten aus der Kostenartenrechnung aufnehmen. Die auf den Vorkostenstellen gesammelten Kosten werden anschließend in einem viele Stufen umfassenden Verrechnungsprozess auf die Endkostenstellen so weitergewälzt, dass nach Durchführung der Ver-

Abb. 6-3

Grundaufbau der Vollkostenrechnung



rechnung die Vorkostenstellen völlig entlastet sind. Diese *innerbetriebliche Leistungsverrechnung* bildet den Schwerpunkt des Aufgabenfeldes der Kostenstellenrechnung («Verschiebebahnhof der Gemeinkosten»).

Sind alle Kosten auf den Endkostenstellen gesammelt, erfolgt im letzten Schritt des Vorgehens der Vollkostenrechnung die eigentliche *Kalkulation* der Produkte, die Zusammenfassung der aus der Kostenartenrechnung übernommenen Einzelkosten mit den aus der Kostenstellenrechnung stammenden anteiligen Gemeinkosten. Diesen letzten Schritt bezeichnet man als *Kostenträgerrechnung*. Zur Lösung der Kalkulationsaufgabe stehen sich mit der *Lohnzuschlagskalkulation* (für personalintensive Produktion) und der *Bezugsgrößenkalkulation* (insbesondere in Form der Maschinenstundensatzrechnung für anlagenintensive Fertigung) zwei konkurrierende Verfahren gegenüber. Unabhängig von dieser Verfahrensalternative folgt das Kalkulationsvorgehen der Kostenrechnung übereinstimmend einer Abfolge aus Einzel- und Gemeinkostenpositionen, die derart »common sense« darstellen, dass sie sich in gesetzlichen Bestimmungen zur Bewertung von Beständen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung niedergeschlagen haben.

Der »common sense« bezieht sich nicht nur auf die einzelnen Kalkulationszeilen, sondern auch auf deren Beziehungen untereinander: Die Materialgemeinkosten werden den Produkten als Prozentsatz der Materialeinzelkosten belastet, die Fertigungsgemeinkosten als Prozentsatz der Fertigungseinzelkosten (Fertigungslöhne). Für die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten zieht man schließlich – in Ermangelung anderer, plausiblerer Bezugsbasen – die Herstellkosten (Summe aus Material- und Fertigungskosten) als Schlüssel heran. Die Kostenträgerrechnung schließt mit einer *Ergebnisrechnung* ab, die den Vollkosten der Produkte deren erzielte Erlöse gegenüber stellt und Nettoerfolge ermittelt. Der Vorgehensphilosophie der Vollkostenrechnung entsprechend ist die Summe dieser Nettoerfolge identisch mit dem Gesamterfolg des Unternehmens im betrachteten Zeitabschnitt.

X-presso AG: Vollkostenrechnung bei der Mahl- und Kapselkaffeeproduktion

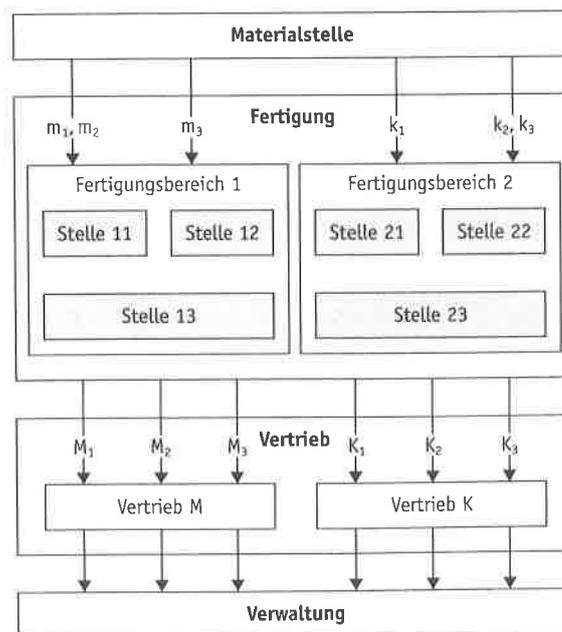
Um den kurzen und etwas abstrakten Ausführungen mehr Anschaulichkeit zu verleihen, wollen wir die Vollkostenrechnung an einem Beispiel näher betrachten (modifiziert entnommen aus Weber/Weißberger 2010, S. 386 ff.).

Ausgangspunkt ist die X-presso AG (siehe S. XIV), welche – wie die *Abbildung 6-4* zeigt – in einem zweistufigen Fertigungsprozess die zwei Produktgruppen Mahlkaffee (M_i) und Kaffee kapseln (K_i) fertigt. Durch die Verarbeitung qualitativ unterschiedlicher Bohnensorten produziert die X-presso AG innerhalb dieser beiden Produktgruppen jeweils 3 Varianten Mahlkaffee (M_1, M_2, M_3), bzw. Kaffee kapseln (K_1, K_2, K_3). Im Rahmen des zweistufigen Fertigungsprozesses durchlaufen die Produkte jeweils 2 von insgesamt 6 Fertigungsstellen (z. B. spezielle Röstungen), welche alle separate Kostenstellen darstellen. Anschließend werden sie in einem getrennten Vertrieb am Markt abgesetzt. Die benötigten Ausgangsstoffe werden von einer Materialstelle

Wir wollen das Vorgehen der Vollkostenrechnung an einem Beispiel klar machen.

Abb. 6-4

Struktur der Leistungserstellung im Beispielunternehmen



beschafft. Eine gesonderte Verwaltung schließt den Reigen der Kostenstellen ab. Trotz dieser im Vergleich zur Unternehmenspraxis geradezu »spielzeughaften« Dimension (die Zahl der Kostenstellen übersteigt in größeren Unternehmen leicht die Schwelle zu einer fünfstelligen Anzahl, ebenso wie die Zahl der zu kalkulierenden Produkte, die zuweilen sechsstellig ist!) lässt sich das Vorgehen der einzelnen Kostenrechnungssysteme hiermit hinreichend einfangen.

Für die einzelnen Produkte und Kostenstellen wurden in der betrachteten Kalkulationsperiode (z. B. einem Monat) Kosten erfasst, wie sie die *Abbildung 6-5* zeigt:

- Die *Produktionsmengen* (gemessen in Flachpaletten [FP]) entstammen Erfassungssystemen in der Fertigung, die Absatzmengen entsprechenden Systemen des Vertriebs. Der Einfachheit halber wird von einem Lagerauf-

oder -abbau im betrachteten Zeitraum abgesehen (Produktionsmenge = Absatzmenge).

- ▶ *Bruttoerlöse, Kundenskonti und Preisnachlässe* – wir werden auf den genauen Inhalt dieser Größen noch im anschließenden Abschnitt zur Erlösrechnung zurückkommen – entstammen den Fakturierungssätzen der Rechnungsstellung, die zumeist ebenfalls im Vertrieb angesiedelt ist.
- ▶ Unter den *Gemeinkosten* sind kostenstellenbezogen diejenigen in den Kostenstellen anfallenden Kosten erfasst, die sich nicht direkt den Produkten zuordnen lassen.
- ▶ Die letzten Zeilen der *Abbildung 6-5* nehmen die *Einzelkosten* auf. Bei den Materialeinzelkosten erscheinen die Kosten für die Materialien, die unmittelbar in die Produkte eingehen. Die Fertigungseinzelkosten kennzeichnen die Lohnkosten für unmittelbar an den Produkten erbrachte Arbeitsleistung.

Abb. 6-5

Ausgangsdaten des Vollkostenrechnungsbeispiels

	M ₁	M ₂	M ₃	K ₁	K ₂	K ₃	Summe Produkte	Kosten- stellen
Produktions- und Absatzmengen [FP]	1 000	1 200	200	600	500	300		
Erlöse/Erlösschmälerungen								
Bruttoerlöse	95 000	120 000	34 000	108 000	90 000	60 000	507 000	
Kundenskonto	1 900	2 400	680	3 240	2 700	1 800	12 720	
Preisnachlässe	250	900	100	1 500	200	300	3 250	
<i>Gemeinkosten</i>								
Materialstelle								6 210
Fertigungsstelle 11								46 200
Fertigungsstelle 12								15 500
Fertigungsstelle 13								8 500
Fertigungsstelle 21								14 600
Fertigungsstelle 22								21 700
Fertigungsstelle 23								55 100
Vertrieb M								9 770
Vertrieb K								12 150
Verwaltung								27 000
<i>Einzelkosten</i>								
Materialstelle	37 000	47 000	6 500	26 000	31 000	26 000	173 500	
Fertigungsstelle 11	18 000	25 000					43 000	
Fertigungsstelle 12			6 000				6 000	
Fertigungsstelle 13	2 000	2 200	750				4 950	
Fertigungsstelle 21				9 500			9 500	
Fertigungsstelle 22					6 900	5 100	12 000	
Fertigungsstelle 23				4 900	3 700	2 000	10 600	

Abb. 6-6

Abrechnungsgang der Vollkostenrechnung für das begonnene Beispiel

	M ₁	M ₂	M ₃	K ₁	K ₂	K ₃	Gesamt
Materialeinzelkosten	37 000	47 000	6 500	26 000	31 000	26 000	173 500
+ Materialgemeinkosten	1 324	1 682	233	931	1 110	931	6 210
= Materialkosten	38 324	48 682	6 733	26 931	32 110	26 931	179 710
Kosten 1. Fertigungsvorgang							
Fertigungseinzelkosten	18 000	25 000	6 000	9 500	6 900	5 100	70 500
+ Fertigungsgemeinkosten	19 340	26 860	15 500	14 600	12 478	9 223	98 000
= Fertigungskosten (1)	37 340	51 860	21 500	24 100	19 378	14 323	168 500
Kosten 2. Fertigungsvorgang							
Fertigungseinzelkosten	2 000	2 200	750	4 900	3 700	2 000	15 550
+ Fertigungsgemeinkosten	3 434	3 778	1 288	25 471	19 233	10 396	63 600
= Fertigungskosten (2)	5 434	5 978	2 038	30 371	22 933	12 396	79 150
= Fertigungskosten	42 774	57 838	23 538	54 471	42 311	26 719	247 650
Herstellkosten	81 098	106 520	30 271	81 402	74 421	53 650	427 360
+ Verwaltungs-/Vertriebsgemeinkosten	9 283	12 193	3 465	9 318	8 519	6 141	48 920
Selbstkosten	90 381	118 713	33 736	90 720	82 940	59 791	476 280
Nettoerlöse	92 850	116 700	33 220	103 260	87 100	57 900	491 030
Nettoergebnis	2 469	-2 013	-516	12 540	4 160	-1 891	14 750
Nettoergebnis pro Stück	2,47	-1,68	-2,58	20,90	8,32	-6,30	

Aus diesen Ausgangsdaten ergibt sich der typische Kalkulationsgang einer Vollkostenrechnung, wie ihn die *Abbildung 6-6* zeigt. Wir wollen zum besseren Verständnis den Rechengang näher kommentieren:

- ▶ Die Materialeinzelkosten werden direkt der *Abbildung 6-5* entnommen.
- ▶ Die Materialgemeinkosten (6210) werden auf die Produkte gemäß deren Materialeinzelkosten (in Summe 173 500) verteilt.
- ▶ Als Summe ergeben sich die Materialkosten.
- ▶ Die Kosten des ersten Fertigungsvorgangs betreffen bei den Mahlkaffe-Produkten M₁ und M₂ die Fertigungsstelle 11, bei M₃ die Fertigungsstelle 12. Für die Kaffeekapsel-Produkte gilt Entsprechendes.
- ▶ Die jeweiligen Fertigungseinzelkosten sind wiederum direkt der *Abbildung 6-5* zu entnehmen.
- ▶ Die Fertigungsgemeinkosten werden – analog der Materialgemeinkosten – im Verhältnis der Fertigungseinzelkosten verteilt.
- ▶ Für den zweiten Fertigungsvorgang ist entsprechend zu verfahren.
- ▶ Aus der Addition der Kosten beider Fertigungsvorgänge ergeben sich die gesamten Fertigungskosten, die mit den Materialkosten zu Herstellkosten zusammengefasst werden.
- ▶ Diese Herstellkosten bilden die Basis zur Verteilung der Verwaltungs- und Vertriebskosten, die in der Vollkostenrechnung häufig zu einer Summe zusammengezogen werden. Nur dann, wenn in der Praxis die Vertriebskosten der einzelnen Produkte sehr stark voneinander differieren, wird man die Vertriebskosten getrennt zurechnen. Eine solche Situation liegt in diesem Beispiel nicht vor.
- ▶ Herstellkosten auf der einen und Verwaltungs- und Vertriebskosten auf der anderen Seite bilden zusammen die Selbstkosten. Diese werden den Nettoerlösen (ermittelt als Differenz der Nettoerlöse und der Skonti und Preisnachlässe) gegenübergestellt. Hieraus resultiert die Erfolgsgröße »Nettoergebnis«, letztlich das Ziel des gesamten Abrechnungsgangs. ◀

Wie kommen die Zahlen der Ergebnisrechnung zusammen?

6.2.2.1.3 Anwendungsvoraussetzungen und -grenzen

Wie jedes Instrument besitzt die Vollkostenrechnung *Aussagegrenzen*, die den Controllern bekannt sein müssen und denen sie entgegenzuwirken haben. Diese Grenzen sind in der Literatur in breiter Front diskutiert; sie werden als derart signifikant angesehen, dass kaum sinnvolle Einsatzfelder der Vollkostenrechnung verbleiben (z. B. Hoitsch 2007, S. 378 f.). Basis hierfür ist die – explizit oder implizit – angenommene Grundperspektive, eine Kostenrechnung habe dominant der Fundierung und Kontrolle von (kurzfristigen) Entscheidungen zu dienen. Vor diesem Hintergrund wohnt der Verteilung aller angefallenen Kosten auf die hergestellten und abgesetzten Produkte eine erhebliche Problematik inne: Der Ausweis isolierter Nettoerfolge für die einzelnen Produkte verleitet sehr leicht zu der Annahme, dass genau diese Beträge wegfielen, wenn man das betreffende Erzeugnis nicht mehr anbieten würde. In einer derartigen marginalanalytischen Sichtweise darf man jedoch die Ergebnisse der Vollkostenrechnung nicht interpretieren. Ein solches Differenzdenken ist ihr grundsätzlich fremd. »Vollkosten« dürfen nicht mit »für Produktentscheidungen unmittelbar relevante Kosten« gleichgesetzt werden.

Einer solchen Gleichsetzung stehen die diversen, viele Stufen umfassenden Kostenschlüsselungen gegenüber, die die gesamte Vollkostenrechnung durchziehen. (Leidvolle) Erfahrungen vieler Unternehmen zeigen, dass das Verbot einer marginalanalytischen Interpretation von Vollkostenwerten den Kostenrechnungsadressaten in der Praxis nicht immer bewusst ist. Hieraus resultieren Anwendungsgefahren der Vollkostenrechnung, von denen hier nur die drei wichtigsten genannt werden sollen:

- ▶ Streichungen von (scheinbaren) Verlustprodukten aus dem Produktions- und Absatzprogramm (im Zahlenbeispiel: der Produkte M_2 und K_3) führen zumeist nicht zu einer Verbesserung, sondern zu einer Verschlechterung des Unternehmensergebnisses, weil die vom entsprechenden Produkt bislang getragenen – aber in der Vollkostenrechnung nicht sichtbaren – Fixkostenanteile jetzt von den

verbleibenden Produkten übernommen werden müssen.

- ▶ Vollkostenwerte als Preise innerbetrieblicher Leistungen führen bei Make-or-buy-Überlegungen zumeist zu einer fortschreitenden Unterbeschäftigung der leistenden Servicebereiche (als eine Art internes »Aus-dem-Markt-heraus-Kalkulieren«).
- ▶ Vollkostenwerte verleiten zu falschen Verfahrenswahlentscheidungen.

Die Vollkostenrechnung ist also *für* alle *Anpassungsentscheidungen* im Rahmen eines gegebenen Aktionsfeldes als Informationsquelle *wenig geeignet* – hierfür wurde sie Anfang des letzten Jahrhunderts auch nicht gestaltet. Das ihr zu Grunde liegende Kostenzurechnungsprinzip (Kostenverursachung im Sinne der anteiligen Inanspruchnahme von Kapazitäten) erweist sich – stellt man auf die Fundierung von Entscheidungen des Managements ab – allenfalls für längerfristig wirksame Dispositionen als tragfähig, da nur bzw. am ehesten dann eine entsprechende Veränderung bzw. Veränderbarkeit der Kapazitäten möglich erscheint. Immer dann, wenn Anpassungsentscheidungen im laufenden Geschäftsbetrieb häufig getroffen werden müssen, wird das Informationsdefizit der Vollkostenrechnung besonders deutlich.

Die Unternehmenspraxis hat sich von dem (sehr) negativen Urteil der Kostenrechnungstheorie allerdings nicht sehr beeindruckt lassen: Trotz aller Warnungen ist die Vollkostenrechnung immer noch sehr stark verbreitet – wir werden hierauf im Abschnitt 6.2.3 noch zurückkommen.

Gründe hierfür werden sichtbar, wenn die Beurteilung nicht aus der Perspektive der Entscheidungsorientierung, sondern der der *Verhaltensorientierung* der Kostenrechnung erfolgt. Gerade das Verursachungsprinzip vermag einen akzeptierten Ausgleich unterschiedlicher Interessen zu leisten. Die enger werdende Zusammenarbeit von Unternehmen (»Netzwerke«, »Wertschöpfungspartnerschaften«) schafft neue Bedarfe für eine kostenorientierte Preisermittlung in Absatzmärkten. Unternehmensintern bereitet das Vordringen von Verrechnungspreisen ein breites Einsatzfeld, um die unterschiedlichen Zielsetzungen der Zentrale und dezentra-

Der Vollkostenrechnung ist eine Grenzkostenbetrachtung fremd. Entsprechende Fragen können von ihr also nicht beantwortet werden.

Trotz dieser Gefahren ist die Vollkostenrechnung in der Praxis weit verbreitet.

Gefahren der Vollkostenrechnung

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 3)

- ▶ Die Vollkostenrechnung ist das historisch gesehen »erste« Kostenrechnungssystem.
- ▶ Sie ist durch das Verursachungsprinzip geprägt: Alle Kosten werden – unabhängig davon, ob sie fix oder variabel sind – anteilig auf diejenigen Leistungen umgelegt, die ihren Anfall »verursacht« haben.
- ▶ Hierdurch verteilt die Vollkostenrechnung in einem viele Stufen umfassenden Verfahren alle anfallenden Kosten auf die Produkte.
- ▶ Die damit ermittelten »Selbstkosten« sind für Anpassungsentscheidungen unbrauchbar: Bei einer Produkteinheit mehr fallen weniger Kosten zusätzlich an als die kalkulierten Selbstkosten, bei einer Produkteinheit weniger fallen entsprechend weniger Kosten weg. Hieraus resultieren Anwendungsgefahren der Vollkostenrechnung, die die Controller rationalitätssichernd begrenzen oder vermeiden müssen.
- ▶ Insbesondere ihre Eignung für die Koordination dezentraler Entscheidungsträger – also eine verhaltensorientierte Perspektive – erklärt die hohe Beliebtheit der Vollkostenrechnung in der Praxis. Sie ist »im täglichen Einsatz« einer Teilkostenrechnung keinesfalls generell unterlegen.

der Einheiten miteinander in Einklang zu bringen (vgl. hierzu auch die Ausführungen in Abschnitt 8.2).

Die Beurteilung der Vollkostenrechnung fällt auch dann anders aus, wenn die im 4. Kapitel dieses Buches angesprochene *konzeptionelle Nutzung* (vgl. Abschnitt 4.2.4) von Kostenrechnungsinformationen als wichtig erkannt wird: Die im Folgenden noch vorzustellenden, so genannten »modernen« Kostenrechnungssysteme (Teilkostenrechnungen) besitzen einen komplexeren Aufbau und verlangen mehr Informationen zur angemessenen Beurteilung der ausgewiesenen Kosten- und Ergebnisgrößen. Höhere Komplexität behindert aber konzeptionelle Nutzung ebenso, wie sie opportunistischem Verhalten Raum schafft. Die Vollkostenrechnung kann deshalb durchaus ein für das Unternehmen sehr hilfreiches Informationssystem sein, das Teilkostenrechnungen keinesfalls pauschal unterlegen ist. Controller müssen »nur« Sorge dafür tragen, dass die von der Vollkostenrechnung gelieferten Informationen nicht falsch verwendet werden.

■ Übungsbuch: Aufgaben A.5, B.2, C.2

6.2.2.2 »Entscheidungsorientierte« Kostenrechnungssysteme

6.2.2.2.1 Grundmerkmale

Die Vollkostenrechnung weist – wie gezeigt – für wichtige Rechnungszwecke Mängel auf. Deshalb sind weiterführende Kostenrechnungssysteme entwickelt worden, die man zumeist mit dem Zusatz »entscheidungsorientiert« versieht. Ihnen ist dreierlei gemein:

- ▶ Sie nutzen den skizzierten Grundaufbau der Vollkostenrechnung.
- ▶ Sie trennen zusätzlich zur Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten die in den Kostenstellen anfallenden Gemeinkosten in zwei Gruppen (Kostenkategorien) auf: in *variable und fixe Kosten* (in anderer, anschaulicher Terminologie von Deyhle: Produkt- und Strukturkosten). Basis dieser Kostenspaltung sind genaue Kostenanalysen, die die Ermittlung von Produktions- und Kostenfunktionen zum Inhalt haben. Betrachtungshorizont dieser Funktionen ist die typische Zeitstruktur der operativen Planung: Variabel sind solche Kosten, die sich im Rahmen der periodischen (jährlichen) Leistungsplanung einer Kostenstelle mit dem Volumen der zu erbringenden Leistungen verändern (lassen). Aus Vereinfachungsgründen werden die Verläufe der variablen Kosten durch lineare Funktionen angenähert (proportionale Kosten).

Teilkostenrechnungen versuchen, die Schwächen der Vollkostenrechnung zu vermeiden.

- Alle entscheidungsorientierten Kostenrechnungssysteme wählen ein abweichendes Abrechnungskonzept der Kostenträgerrechnung (was ihnen auch die Bezeichnung »Teilkostenrechnung« einbringt): Während die Vollkostenrechnung die Erfolge der Kostenträger progressiv kalkuliert, gehen die entscheidungsorientierten Rechnungssysteme – zumindest in der Theorie – *retrograd* (das heißt »rückwärts gerichtet«) vor: Von den Nettoerlösen der erbrachten Leistungen werden sukzessiv Kosten abgezogen. Dies bedeutet ein Rechnen mit *Deckungsbeiträgen*. Ein Deckungsbeitrag gibt jeweils den Betrag an, den ein Kalkulationsobjekt über die ihm direkt zurechenbaren Kosten hinaus zur Deckung der anderen Kosten beitragen kann. Der retrograde Aufbau der Kalkulation will die vielfältigen Schlüsselungen von Gemeinkosten, wie sie für die Vollkostenrechnung typisch sind, vermeiden. Preis dieses Vorgehens ist

eine größere Komplexität der Erfolgsrechnung: Kommt die Vollkostenrechnung mit »den« Selbstkosten eines Produkts aus, müssen Deckungsbeitragsrechnungen viele Stufen umfassende Deckungsbeitragshierarchien aufbauen. Wir werden hierauf später noch zurückkommen.

In der Entwicklung der Kostenrechnungssysteme wurden beide zuletzt genannten Erweiterungen von zwei unterschiedlichen Systemansätzen forciert, der Plankostenrechnung auf der einen Seite und den Deckungsbeitragsrechnungen (Direct Costing und Fixkostendeckungsrechnung) auf der anderen Seite.

6.2.2.2 Plankostenrechnung

Motivation der von Plaut und Kilger entwickelten Plankostenrechnung ist ein *Kontrollbedürfnis*: In der Kostenrechnung wird ein Instrument gesehen, eine wirtschaftliche Leistungserstel-

Die Plankostenrechnung hat eine produktionswirtschaftliche Basis.

Im Original

Auszug aus einem Beitrag von Plaut aus dem Jahr 1952:

»Nur zwei Aufgaben können der Plankostenrechnung billigerweise gestellt werden und nur diese beiden Aufgaben vermag sie vorbildlich zu lösen, nämlich:

1. die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Kostenstellen aufzuzeigen und
2. den Erlösen der einzelnen Kostenträger die möglichst richtigen Selbstkosten gegenüberzustellen.

Die Plankostenrechnung ist nichts anderes als eine neuzeitliche Methode des innerbetrieblichen Rechnungswesens, welche sich nicht damit begnügt, nur Istkosten abzurechnen und auch im Rahmen der Betriebsabrechnung nur Durchschnittskosten vergangener Zeiträume zu verwenden, wie die Normalkostenrechnung, sondern die technisch exakt vorgeplante Sollkosten den Istkosten gegenüberstellt. Die Istkosten werden also in der Plankostenrechnung in Sollkosten und Abweichungen zergliedert. Hierdurch wird deutlich, daß retrograd die Ermittlung der Selbstkosten für die einzelnen Erzeugnisse bzw. Erzeugnisgruppen aus Sollkosten \pm Abweichungen jederzeit möglich ist.

Zwei Schwierigkeiten bereitet die Plankostenrechnung in der Praxis: Man muß zunächst überhaupt einmal zu richtigen Sollkosten und aussagefähigen Abweichungen kommen, und zweitens diese Abweichungen so exakt weiterverrechnen, daß die Genauigkeit und Zuverlässigkeit des Rechnungswesens nicht getrübt, sondern erhöht wird« (Plaut 1952, S. 406 f.).

Im gleichen Beitrag von 1952 schlägt Plaut erstmals den Begriff Grenzplankostenrechnung vor:

»Im übrigen bietet die Plankostenrechnung die Möglichkeit, jederzeit die Grenzkosten darzustellen. Der Verfasser entwickelt die Plankostenrechnung schon seit etwa zwei Jahren ... zu einer Grenzplankostenrechnung. In dieser werden nur die proportionalen Kosten, also außer den Einzelkosten noch die proportionalen Gemeinkosten, in der Kostenträgerrechnung nach Kostenträgern oder Kostenträgergruppen aufgeteilt, während die fixen Kosten global in einer Summe erscheinen können. Rummel schreibt: »Wer braucht eigentlich zu wissen, welcher Anteil der fixen Kosten auf die einzelnen Erzeugnisse entfällt?« Da bisher erst zwei Betriebe nach dem System der Grenzplankostenrechnung arbeiten, ist der Zeitpunkt für eine Darlegung der praktischen Ergebnisse noch verfrüht.

Befremdlich wirkt jedoch der Hinweis ..., daß die proportionalen Kosten kein Maßstab für die Preisuntergrenze seien, denn sie führten unnötigerweise zu einem ruinösen Konkurrenzkampf [!], der die Substanz der Unternehmung zwangsläufig verzehrt. Selbstverständlich kann mit jedem System Unfug angerichtet werden. Kein Mensch denkt daran, grundsätzlich etwa zu Grenzkosten zu verkaufen. Es ist aber – dies hat die Praxis unzählige Male gelehrt – ein großer Vorteil für den Unternehmer, wenn er seine Grenzkosten kennt. Deshalb ist es so wenig sinnvoll, wenn man immer wieder versucht, auch die fixen und damit den Erzeugnissen nicht direkt zurechenbaren Kostenbestandteile zu verschlüsseln, anstatt ... auf eine Aufteilung zu verzichten« (Plaut 1952, S. 400).

lung zu ermöglichen. Der Kontrollmaßstab wird durch detaillierte Sollkostenfunktionen geliefert, die auf Produktionsfunktionen aufbauen. Er wird in der Abweichungsanalyse nicht in Frage gestellt: Die Ist-Kosten sollen die geplanten bzw. vorgegebenen Kosten nicht überschreiten. Die Plankostenrechnung geht mit anderen Worten davon aus, dass Kosten mit hinreichender Sicherheit geplant werden können. Dies ist nur dann möglich, wenn Kostenfunktionen zu ermitteln sind. Dieses wiederum setzt hohe Standardisierung und Gleichförmigkeit der Produktionshandlungen voraus. Diese Bedingungen sind am ehesten bei hoher Maschinenbedingtheit der Produktion (Automatisierung) und hoher Umweltstabilität zu erwarten.

Fallen (doch) Abweichungen an, sind sie entsprechend zu begründen. Bei dieser Abweichungsanalyse müssen zwei Fälle unterschieden werden, die mit der konkreten Ausgestaltung der Plankostenrechnung zusammenhängen:

- ▶ Zum einen kann sich die Weiterverrechnung der geplanten Kosten auf andere Kostenstellen (innerbetriebliche Leistungsverrechnung) oder Produkte (Kostenträgerrechnung) nur auf die variablen Kosten beziehen (»Grenzplankostenrechnung«).
- ▶ Zum anderen können neben den variablen auch die fixen Kosten (im Sinne einer Vollkostenkalkulation) weiterverrechnet werden (»Flexible Plankostenrechnung«).

Letzteren Fall zeigt die veranschaulichende *Abbildung 6-7*: Basierend auf der Sollkostenfunktion wurde für die antizipierte Plan-Beschäftigung die Höhe der Plan-Kosten bestimmt. Diese Schätzung erweist sich im Nachhinein als unzutreffend: Die Ist-Beschäftigung weicht (deutlich) nach unten ab. Somit ist für die Abweichungsanalyse im ersten Schritt der Wert der Sollkostenfunktion für den niedrigeren Beschäftigungswert zu bestimmen. Dieser bildet den Referenzwert für die Ist-Kosten. Abweichungen zwischen beiden können zum einen aufgrund von veränderten Preisen entstanden sein (so etwa wegen unerwarteter Preisschwankungen, Wechselkursänderungen oder plötzlicher konjunktureller Einflüsse). Hierfür ist der Kostenstellenleiter in der Regel nicht verantwortlich. Vor dem Hintergrund des oben genannten

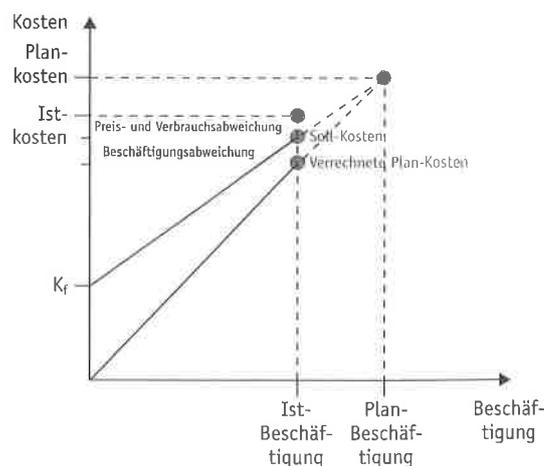
Zwecks der Rechnung sind Preisabweichungen somit im ersten Schritt zu ermitteln und zu korrigieren. Es verbleiben zum anderen Verbrauchsabweichungen. Typische Gründe für hiermit erfasste Kostenüberschreitungen sind schlechte Einsatzplanung des Personals, unnötige Überstunden und Nichteinhaltung von Qualitätsstandards (Ausschuss und Nacharbeit). Zwar ist auch hier nicht automatisch von einer vollständigen Verantwortung des Kostenstellenleiters auszugehen; erhöhte Ausschusszahlen sind beispielsweise häufig auch auf schlechte Materialqualität, Mehrverbräuche auf ein in anderen Unternehmensbereichen verursachtes Abgehen von der optimalen Produktionsintensität zurückzuführen (z. B. durch das trotz verplanter Kapazitäten notwendige Einschieben eines »unbedingt noch zu bearbeitenden« Auftrags). Dennoch bleibt für den Kostenstellenleiter zumindest eine Erklärungsverantwortung.

Die *Abbildung 6-7* zeigt noch eine weitere Abweichungsart auf: Beschäftigungsabweichungen entstehen durch die Notwendigkeit, die Fixkosten zur Verrechnung auf die variablen Kosten aufzuschlagen. Weicht nun die Ist- von der Plan-Beschäftigung ab, ergibt sich die Situation, dass entweder zu viel (Plan-Beschäftigung < Ist-Be-

Die Grenzplankostenrechnung unterscheidet sich von der flexiblen Plankostenrechnung in der Verrechnung der Fixkosten.

Abb. 6-7

Abweichungsanalyse im System der Flexiblen Plankostenrechnung



schäftigung) oder zu wenig Fixkosten verrechnet wurden (Plan-Beschäftigung > Ist-Beschäftigung). Diese Abweichungsart betrifft nur die flexible Plankostenrechnung, da in der Grenzplankostenrechnung lediglich variable Kosten verrechnet werden.

Anders als die Vollkostenrechnung ist die Plankostenrechnung von ihrer Intention her ausschließlich auf unternehmensinterne Adressaten ausgerichtet. Ihr geht es um die Regelung einer Beziehung zwischen Unternehmensleitung und Kostenstellenleitern, speziell darum, dass letztere möglichst wirtschaftlich arbeiten. Die Erfüllung der Intention erfordert neben der Kostenplanung eine entsprechende Kostenkontrolle, die wiederum eine laufende Erfassung von Ist-Kosten voraussetzt. Hierfür kann die in den Unternehmen vorhandene Vollkostenrechnung dienen. Aus diesem Grund ist die Plankostenrechnung in der Unternehmenspraxis durchweg im Bereich der Kostenstellenrechnung in die Vollkostenrechnung integriert.

☛ Übungsbuch: Aufgabe A.14

6.2.2.2.3 Deckungsbeitragsrechnungen

Die zweite Entwicklungsrichtung »entscheidungsorientierter« Kostenrechnungssysteme setzt nicht an einem internen Steuerungsproblem, sondern an der Frage an, wie die (produktbezogene) Ergebnissituation des Unternehmens besser abgebildet werden kann.

Das in die 1930er Jahre zurückreichende *Direct Costing* hat seinen Ursprung in den USA. Anlass zu seiner Entwicklung war die Erkenntnis, dass der Periodenerfolg in einer Nettoergebnisrechnung nicht nur von den Verkaufsanstrengungen in den Märkten, sondern auch von der Produktionsmenge abhängt. Grund hierfür sind Fixkostenanteile in Lagerbeständen: Eine Erhöhung des Lagerbestandes lässt ceteris paribus den Periodenerfolg steigen, eine Verringerung ihn sinken. Um diesen Einfluss auszuschalten, wurden den Beständen nur noch die variablen Kosten zugeordnet, die – auf Basis zumeist sehr »hemdsärmeliger« Kostenanalysen – aus den Gesamtkosten herausgefiltert wurden. Aufgrund des im Vergleich zu Deutschland deutlich geringeren Ausbaustandes der Kostenerfassung und -verrechnung wurden die verbleibenden Kosten nicht weiter differen-

ziert (»Fixkostenblock«). Für die periodische Ergebnisrechnung bedeutete dies konsequent, keine Nettoergebnisse mehr auszuweisen, sondern nur noch »Contribution Margins« bzw. *Deckungsbeiträge*. Alle Deckungsbeiträge zusammen wurden den Fixkosten mit dem Resultat des Unternehmensergebnisses gegenübergestellt.

In Deutschland traf dieser Ansatz auf differenzierte Vollkostenrechnungen einerseits und Plankostenrechnungen andererseits. Letztere konnten aufgrund ihrer Kostenspaltung die variablen Produktkosten ohne Zusatzaufwand liefern, Erstere waren die Basis für eine deutlich differenzierte Zuordnung der Fixkosten. Das neu entwickelte System der *Stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung* nahm so eine durch Zurechenbarkeit resultierende Bildung von Fixkostenschichten vor:

▶ *Fixkosten einzelner Produkte*

Hierzu zählen etwa Kosten für spezifische Lizenzgebühren für spezielle Pressformen oder separater Entwicklungsaufwand. In der Vollkostenrechnung wird ein Teil derartiger Kosten als »Sondereinzelkosten« bezeichnet.

▶ *Fixkosten einzelner Erzeugnisgruppen*

Hierunter fallen etwa die Kosten einer Spezialmaschine, auf der die Produktgruppe gefertigt wird.

▶ *Fixkosten einzelner Erzeugnisparten*

Hier passendes Beispiel ist das Gehalt des Spartenleiters.

Es verbleiben dann Fixkosten, die sich einzelnen Kostenstellen, Betriebsbereichen oder nur dem Gesamtunternehmen zurechnen lassen.

☛ **X-presso AG: Deckungsbeitragsrechnung bei der Mahl- und Kapselkaffeeproduktion**

Um das Vorgehen transparenter zu machen, sei das in der *Abbildung 6-5* begonnene Beispiel der X-presso AG (siehe S. XIV) fortgesetzt. Hierzu sind im ersten Schritt Informationen darüber erforderlich, wie sich die Gemeinkosten in den Kostenstellen in variable und fixe Bestandteile unterteilen. Die entsprechenden Informationen zeigt die *Abbildung 6-8*, die auf der *Abbildung 6-5* aufbaut. Die variablen Kosten sind in ihr bereits den Mahlkaffee- und Kapselkaffee-Produkten zugeordnet.

Das Direct Costing ist zur stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung weiterentwickelt worden.

Deckungsbeitragsrechnungen haben ihren Ursprung in den USA.

Abb. 6-8

Zusätzliche Informationen zur Kostenstruktur in den Kostenstellen

	M ₁	M ₂	M ₃	K ₁	K ₂	K ₃	Summe Produkte	Kosten- stellen
<i>Variable Kosten</i>								
Materialstelle	500	550	120	400	390	250	2 210	
Fertigungsstelle 11	3 900	4 800					8 700	
Fertigungsstelle 12			1 000				1 000	
Fertigungsstelle 13	1 500	1 200	900				3 600	
Fertigungsstelle 21				1 100			1 100	
Fertigungsstelle 22					4 500	3 200	7 700	
Fertigungsstelle 23				1 700	1 500	1 400	4 600	
Vertrieb M	100	100	70				270	
Vertrieb K				80	50	20	150	
<i>Fixe Kosten</i>								
Materialstelle								4 000
Fertigungsstelle 11								37 500
Fertigungsstelle 12								14 500
Fertigungsstelle 13								4 900
Fertigungsstelle 21								13 500
Fertigungsstelle 22								14 000
Fertigungsstelle 23								50 500
Vertrieb M								9 500
Vertrieb K								12 000
Verwaltung								27 000

Auf dieser Basis ist es dann möglich, eine entsprechende Erfolgsrechnung zu gestalten. Diese zeigt die *Abbildung 6-9*. Der erste augenfällige Unterschied zur *Abbildung 6-6* betrifft den Grundaufbau des Abrechnungsgangs: Statt einer progressiven Kalkulationsrichtung liegt nun eine retrograde Kalkulationsrichtung vor. Ausgangspunkt sind die Nettoerlöse pro verkaufter Flachpalette Mahl- bzw. Kapselkaffe, von denen zunächst die Materialeinzelkosten und die variablen Materialgemeinkosten abgezogen werden (vgl. zu den Werten nochmals die *Abbildung 6-8*). Es folgen die Fertigungseinzelkosten und die variablen Fertigungsgemeinkosten, jeweils für die beiden von den Produkten durchlaufenen Fertigungskostenstellen. Die variablen Vertriebsgemeinkosten runden den ersten Abrechnungsbereich mit dem Ergebnis von absoluten und relativen Stückdeckungsbeiträgen ab. Diese zeigen für alle Produkte einen positiven Wert.

Dies bedeutet, dass ein Streichen eines Produkts aus dem Produktprogramm zu einer (deut-

lichen) Erfolgsreduzierung führen würde. Zugleich zeigen die Werte auf, in welchem Maße sich der Erfolg des Unternehmens bei Änderungen der Produktions- und Absatzmenge der einzelnen Erzeugnisse ändern würde. Die relative Höhe der Deckungsbeiträge liefert weiterhin Ansatzpunkte für programmpolitische Überlegungen: Ceteris paribus macht es Sinn, zuerst das Produkt mit dem höchsten Stückdeckungsbeitrag im Vertrieb zu fördern.

In den sich anschließenden Schritten der Rechnung werden dann weitere, den Fixkostenschichten entsprechende Saldierungen vorgenommen. Die Ausgangsdaten des Zahlenbeispiels ermöglichen es, drei Fixkostenschichten zu unterscheiden (Produkte, Produktgruppen und Gesamtunternehmen – vgl. die Ausgangsdaten der *Abbildung 6-8* in Verbindung mit der *Abbildung 6-4*). Die dadurch ermittelten Deckungsbeiträge geben Auskunft darüber,

- ▶ ob die von einzelnen Produkteinheiten erzielten Bruttoerfolge ausreichen, um die dem Erzeugnis zurechenbaren Fixkosten abzudecken,

Die stufenweise Ermittlung von Deckungsbeiträgen gibt einen tiefen Einblick in die Ergebnisstruktur.

Abb. 6-9

Abrechnungsgang der Stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung

	M ₁	M ₂	M ₃	Σ M	K ₁	K ₂	K ₃	Σ K	Gesamt
Nettoerlöse pro Flachpalette	92,85	97,25	166,10		172,10	174,20	193,00		
– Materialeinzelkosten	37,00	39,17	32,50		43,33	62,00	86,67		
– variable Materialgemeinkosten	0,50	0,46	0,60		0,67	0,78	0,83		
– variable Fertigungskosten (1)									
Fertigungseinzelkosten	18,00	20,83	30,00		15,83	13,80	17,00		
variable Fertigungsgemeinkosten	3,90	4,00	5,00		1,83	9,00	10,67		
– variable Fertigungskosten (2)									
Fertigungseinzelkosten	2,00	1,83	3,75		8,17	7,40	6,67		
variable Fertigungsgemeinkosten	1,50	1,00	4,50		2,83	3,00	4,67		
– variable Vertriebskosten	0,10	0,08	0,35		0,13	0,10	0,07		
Stückdeckungsbeitrag									
absolut	29,85	29,88	89,40		99,30	78,12	66,43		
in % vom Nettoerlös	32,1 %	30,7 %	53,8 %		57,7 %	44,9 %	34,4 %		
Σ Stückdeckungsbeiträge	29 850	35 850	17 880		59 580	39 060	19 930		
– Produktfixkosten	0	0	14 500		13 500	0	0		
Produktdeckungsbeitrag	29 850	35 850	3 380	69 080	46 080	39 060	19 930	105 070	
– Produktgruppenfixkosten				51 900				76 500	
Produktgruppendeckungsbeitrag				17 180				28 570	45 750
– Unternehmensfixkosten									31 000
Nettoergebnis									14 750

- ▶ ob die danach verbleibenden Deckungsbeiträge zusammengefasst noch genügend hoch sind, um die Produktgruppenfixkosten zu tragen und
- ▶ ob schließlich noch genügend Deckungsbeiträge verbleiben, um die nur allen Produkten gemeinsam zurechenbaren Unternehmensfixkosten auszugleichen.

Im vorliegenden Beispiel der X-presso AG können alle drei Fragen bejaht werden. Im Vergleich mit der Ergebnisrechnung der Vollkostenrechnung wird deutlich, in welchem hohen Maße zusätzliche Einblicke in die Ergebnissituation gegeben werden. Sie liefern in der Unternehmenspraxis auch wesentliche Informationen für den Prozess der Budgetierung, auf den wir im 11. Kapitel (Abschnitt 11.2) noch im Detail eingehen werden. ◀

■ Übungsbuch: Aufgaben A.6, B.2, C.2

6.2.2.2.4 Anwendungsvoraussetzungen und -grenzen

Die beiden dargestellten so genannten »modernen« Kostenrechnungssysteme werden in der einschlägigen Literatur weit weniger kritisiert als die Vollkostenrechnung. Dennoch liegen auch bei ihnen (wesentliche) Aussagegrenzen vor, so dass für die Controller ein potentieller Rationalitätssicherungsbedarf besteht.

Für die Konzepte der *Plankostenrechnung* haben die Controller zu überprüfen, ob die vielfältigen Prämissen dieses Systemansatzes im konkreten Anwendungsfall tatsächlich gegeben sind:

- ▶ Die Existenz einer periodenbezogenen laufenden Planung, die zur Ermittlung der Planbeschäftigung erforderlich ist, wird in den meisten (größeren) Unternehmen vorliegen.
- ▶ Eine getrennte Verantwortung für Kapazitätsbereitstellung und Kapazitätsnutzung, die der Trennung von variablen und fixen Kosten zu Grunde liegt, wird dagegen zunehmend in Frage gestellt.

Die Plankostenrechnung baut auf vielen Prämissen auf, deren Gültigkeit von Zeit zu Zeit kritisch zu prüfen ist.

- ▶ Eine kostenstellenbezogene Beeinflussbarkeit der proportionalen Kosten ist quasi der Auslöser zur »Erfindung« der Plankostenrechnung. Je stärker die Produktion automatisiert wird, desto mehr ist die Höhe der Kosten aber bereits zum Zeitpunkt der Anlageninstallation vorbestimmt. Abweichungen (nach unten) sind nur bei groben Störungen zu erwarten.
- ▶ In einem derartigen Umfeld ist eine Planbarkeit der Kosten unmittelbar gegeben. Betrachtet man kreative und/oder innovative Leistungserstellung (etwa Forschungsarbeit), scheidet eine systematische Kostenplanung allerdings aus.
- ▶ Angesichts knapper Zeit des Managements und den nicht niedrigen Kosten von Informationssystemen setzt das Betreiben einer Plankostenrechnung voraus, dass Kosten den wesentlichen Treiber der Wirtschaftlichkeit einer Kostenstelle darstellen, dass der Kostenstellenleiter mit anderen Worten mittels Kenntnis seiner Kosten einen maßgeblichen Einfluss auf die Wirtschaftlichkeit nehmen kann. Vielfach scheint der größere Hebel zum Erzielen von Wirtschaftlichkeit allerdings eher in der Steuerung von Zeit- und Qualitätsgrößen zu liegen.
- ▶ In einer verhaltensorientierten Sicht ist – inhaltlich mit dem letzten Punkt eng verknüpft – schließlich zu hinterfragen, ob die Kostenverantwortung für die Kostenstellenleitung einen Hauptmotivationsfaktor darstellt und darstellen sollte. Nur dann werden die einzuhaltenden Kosten einen entsprechenden Stellenwert im Führungshandeln der Kostenstellenleiter besitzen.

Insbesondere dann, wenn die Plankostenrechnung im Unternehmen seit geraumer Zeit verankert ist, sollte sie von den Controllern kritisch überprüft werden. Zum einen lässt sich empirisch beobachten, dass die Kostenfunktionen nicht immer mit der nötigen Sorgfalt gepflegt werden. Zum anderen wird mit langer Nutzung des Instruments die Grundsicht der Rechnung tief im Kostenstellenmanagement verankert: Es geht um die Optimierung innerhalb eines gegebenen Rahmens. Die Nutzung, nicht die Veränderung des Rahmens ist anzustreben. Die Per-

spektive notwendiger permanenter Verbesserung ist damit nur schwer vereinbar. Sie zeigt sich angesichts des Wettbewerbsdrucks aber zunehmend als unverzichtbar.

Aussagegrenzen von *Deckungsbeitragsrechnungen* setzen bereits ganz am Beginn des Rechengangs an. Der retrograden Abrechnungsrichtung liegt die Annahme zu Grunde, dass zwar diverse Kostenbestandteile Verbundbeziehungen aufweisen, sich die Nettoerlöse dagegen unproblematisch den einzelnen Produkten zuordnen lassen. Dieses gilt allerdings nur eingeschränkt. So werden die Daten im Rahmen der Fakturierung zwar in aller Regel für die Produkte getrennt ermittelt; allerdings bestehen zwischen den Produkten häufig *Erlösverbundenheiten*. Beispiele sind Verwendungsverbunde, wie sie etwa im Zubehörgeschäft auftreten, oder Sortimentsverbunde, bei denen der Kunde nur dann bei einem Lieferanten kauft, wenn er eine genügend große Auswahl ähnlicher Produkte präsentiert bekommt – wir sind auf derartige Verbundbeziehungen schon in Kapitel 3 (Abschnitt 3.3.3) kurz eingegangen. Da derartige Verbunde nicht in der Rechnung berücksichtigt werden, mag es im Einzelfall durchaus sinnvoll sein, ein Produkt auch mit einem negativen Deckungsbeitrag zu verkaufen – die Zahlenbasis erlaubt allerdings hierfür keine Einschätzung. Mit Blick auf das uns in diesem Lehrbuch begleitende Unternehmen X-presso AG könnte zum Beispiel eine verlustreiche Produktion von Kapselmaschinen durch das Geschäft mit speziellen Kaffekapseln in der Summe dennoch gewinnbringend sein. Controller sollten sich deshalb bemühen, auf der Erlösseite eine ähnliche Datengüte zu realisieren wie auf Seiten der Kostenrechnung – hierauf werden wir im Abschnitt 6.3 noch näher eingehen.

Weiterhin gilt es bei Deckungsbeitragsrechnungen zu bedenken, dass ein positiver Deckungsbeitrag auf einer beliebigen Deckungsbeitragsstufe nicht automatisch bedeutet, dass kein Handlungsbedarf besteht. Vielmehr gilt es ständig zu hinterfragen, ob die Kapazitäten nicht durch andere Aktivitäten besser genutzt werden können. Deckungsbeiträge sollten somit nicht nur als »Warnlampen« angesehen werden (Aktivität im Falle negativer Werte): Angesichts des hohen Fixkostenanteils und hoher Kosten-

Deckungsbeiträge werden in ihrer Aussagefähigkeit problematisch, wenn Erlösverbundenheiten vorliegen.

Parallelkalkulationen überfordern leicht die kognitive Kapazität von Managern.

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 4)

- ▶ Mängel der Vollkostenrechnung waren Ausgangspunkt zur Entwicklung einiger Kostenrechnungssysteme, die allesamt als »entscheidungsorientiert« bezeichnet werden.
- ▶ Eine Spaltung der Kosten in variable und fixe Elemente und ein retrograder Aufbau der Kalkulation sind allen Teilkostenrechnungskonzepten gemeinsam.
- ▶ Die Plankostenrechnung zielt primär auf eine bessere Wirtschaftlichkeitszielsetzung und -kontrolle ab, das Direct Costing und die Fixkostendeckungsrechnung auf eine bessere Ergebnistransparenz.
- ▶ Die »entscheidungsorientierten« Systeme lassen sich vergleichsweise unproblematisch in den Grundaufbau der Vollkostenrechnung integrieren. Nicht zuletzt dadurch haben sie in der Unternehmenspraxis eine weite Verbreitung erfahren.
- ▶ Auch die »entscheidungsorientierten« Kostenrechnungssysteme weisen Aussagegrenzen auf, die die Controller rationalitätssichernd zu beachten haben. Auf Grund der höheren Komplexität dieser Systeme und der weit verbreiteten, aber unzutreffenden Ansicht, sie seien der Vollkostenrechnung per se überlegen, ist die Notwendigkeit einer entsprechenden Begleitung des Managements sogar (deutlich) größer.

Das internationale Pendant zur Prozesskostenrechnung ist das Activity Based Costing.

Die Gefahr, zu nachgiebig in Preisverhandlungen zu sein, wird den Teilkostenrechnungen schon seit langem zugewiesen.

Die Prozesskostenrechnung setzt an einer besseren Verrechnung von Gemeinkosten an.

verbundene leuchten sie nämlich nur selten auf. Auch an positiven Deckungsbeiträgen sollte das Management stets arbeiten!

Ein weiteres anwendungsbezogenes Problem von Deckungsbeitragsrechnungen besteht in der Gefahr einer zu nachgiebigen Preisstellung. Hohe Deckungsbeiträge der Produkte führen leicht dazu, in harten Preisverhandlungen Zugeständnisse zu machen, und dies mit »gutem Gewissen«: Auch bei derartigen Zugeständnissen bleibt zumeist im Ergebnis ein hohes Deckungsbeitragsniveau übrig; entginge bei harten Verhandlungen der Auftrag des Kunden, verringerte sich das Unternehmensergebnis ceteris paribus aber um exakt diesen Betrag. Dass die Deckungsbeiträge aller Produkte in Summe dazu ausreichen müssen, alle nicht-produktbezogenen Kosten des Unternehmens zu decken, verliert ein dezentral agierender Verkaufsmitarbeiter dann leicht aus den Augen. Diese Gefahr gilt bereits für einen einzelnen Verkäufer intertemporal: Wer über das Jahr hinweg eine bestimmte Deckungsbeitragssumme erwirtschaften muss, neigt leicht dazu, am Jahresbeginn auf leichtere Zeiten am Jahresende zu spekulieren. Weit größere Probleme treten zwischen unterschiedlichen Verkäufern auf: Der eine verlässt sich dann leicht auf den anderen oder macht es sich zu dessen Lasten leichter. Die Zahlen tief gestaffel-

ter Deckungsbeitragsrechnungen sind mit anderen Worten schwieriger zu interpretieren und leichter opportunistisch auszunutzen als die Zahlen einer Vollkostenrechnung. Damit wird sowohl eine adäquate instrumentelle als auch eine konzeptionelle Nutzung erschwert.

Letzteres Argument gilt schließlich auch für den häufig geäußerten Vorschlag, Voll- und Teilkostenrechnung im Sinne einer Parallelkalkulation miteinander zu verbinden, ein Ansinnen, dessen Erfüllung aktueller Standardsoftware der Kostenrechnung keine Schwierigkeiten bereitet. Wenngleich systemtechnisch gelöst, stellt sich die Frage, ob damit alle Manager vernünftig arbeiten können. An dieser Stelle besteht zumindest ein hoher Coaching-Bedarf, den Controller decken sollten.

■ Übungsbuch: Aufgabe B.3

6.2.2.3 Prozesskostenrechnung

6.2.2.3.1 Grundsätzliche Charakterisierung

Prozesskostenrechnung ist ein Begriff, der in der jüngeren Vergangenheit die Kostenrechnungsdiskussion und -gestaltung maßgeblich beeinflusst hat. Für den Begriff Prozesskostenrechnung findet sich in Deutschland zum Teil der Terminus »Vorgangskalkulation«. In den USA werden – bei ähnlichem Inhalt – die Begriffe *Activity Based Costing* oder *Cost Driver Accounting* verwendet.

Obwohl oftmals anders dargestellt, lässt sich die Prozesskostenrechnung zumindest in Deutschland nicht als ein neues Kostenrechnungssystem bezeichnen. Die Kernideen der Prozesskostenrechnung sind grundsätzlich in allen zuvor dargestellten Kostenrechnungssystemen realisierbar. Allerdings ist der Gestaltungsfokus der Rechnung in einem wesentlichen Merkmal – dem Abstellen auf Kosten- und Leistungsstrukturbeurteilungen, die über Kurzfristzeiträume hinausgehen – mit dem der Vollkostenrechnung deckungsgleich. Deshalb wird die Prozesskostenrechnung hier als Modifikation bzw. Verfeinerung der Vollkostenrechnung dargestellt.

Die Prozesskostenrechnung setzt bei Praxis-mängeln der traditionellen Kostenrechnungssysteme, speziell bei *Mängeln in der Behandlung von Gemeinkosten*, an. Die Kritik betrifft zum einen die Lohnzuschlagskalkulation der Vollkos-

tenrechnung. Es wird argumentiert, dass Fertigungslöhne angesichts der stark vorangeschrittenen Produktionsautomatisierung nur noch ein schlechter Indikator für die produktbezogene Kostenverursachung in den Fertigungskostenstellen seien. Diese Kritik findet sich insbesondere in den USA, wo die überwiegende Zahl der Unternehmen auch heute noch auf der Basis von Fertigungslöhnen kalkuliert und keine Kostenstellenrechnung im Sinne der im deutschsprachigen Raum üblichen Kostenrechnungssysteme besitzt. Die Kritik betrifft zum anderen die Behandlung der der Fertigung vor- und nachgelagerten Dienstleistungsbereiche, wie etwa der Bestelldisposition, Fertigungsvorbereitung und -steuerung, sowie von Lagerungen und Transporten. Für sie dominieren in der Vollkostenrechnung sehr grobe, pauschale Verrechnungsmodi (z. B. in Form von Umlagenanlastung), die auch in der Plankostenrechnung nur unzureichend durchdrungen werden: Die analytische Kostenplanung wird in den Unternehmen in aller Regel nur auf »produktive« Bereiche, konkret auf Fertigungsendkostenstellen angewendet. Vorleistungen erbringende Kostenstellen, letztlich der gesamte Gemeinkostenbereich, bleibt von einem solchen Verfahren unberührt. Durch die verbesserte Durchdringung dieser Bereiche verspricht die Prozesskostenrechnung sowohl eine bessere interne Steuerung als auch eine genauere Produktkalkulation.

6.2.2.3.2 Vorgehen

Die Prozesskostenrechnung geht in mehreren Schritten vor. Die Schritte sind jedem Kostenrechner aus den traditionellen Kostenrechnungssystemen weitgehend oder gänzlich geläufig. Konzeptioneller Neuwert kommt ihnen nur sehr eingeschränkt zu.

1. Schritt: Leistungs- und Prozessanalyse

Grundidee der Prozesskostenrechnung ist es, auch im Gemeinkostenbereich erbrachte Leistungen als Basis für die Zuordnung von Kosten zu Produkten zu verwenden. Verwaltungsleistungen werden in den traditionellen Kostenrechnungssystemen nicht erfasst und kalkuliert. Definitions- und Erfassungsprobleme sind hierfür ebenso begründend wie eine hohe Vielgestaltigkeit der Verwaltungstätigkeit. Die Prozess-

kostenrechnung nähert sich dem Problem in zwei Schritten:

- ▶ Zum einen versucht sie, die Vielfalt der erbrachten Leistungen durch die Bündelung wichtiger Aktivitäten zu Hauptprozessen zu reduzieren, für die sich eine Zuordnung zu den Produkten herstellen lässt. Hauptprozesse fassen Teilprozesse zusammen, die sich über mehrere Kostenstellen hinweg erstrecken. Ein Beispiel hierfür ist etwa der Hauptprozess »Aufnahme eines zusätzlichen Produkts in das Produktionsprogramm« mit den Aktivitäten Konstruktion, Produkttest, Kalkulation, Einplanung in die Produktion, Erstellung von Stücklisten, Vergabe einer Artikelnummer, Einrichtung eines Lagerplatzes und Änderung der Transportplanung.
- ▶ Zum anderen analysiert die Prozesskostenrechnung die einzelnen Aktivitäten in den betroffenen Kostenstellen genauer. Dabei geht es zum einen um die Definition und Abgrenzung der einzelnen Aktivitäten, zum anderen um Fragen ihrer Erfassbarkeit. So hat man sich etwa in einer Transportkostenstelle dafür zu entscheiden, ob man als Leistungsmaß die abgefertigte Tonnage (»Tonnen-Kilometer«), das bewegte Transportvolumen, die Zahl bewegter Paletten und/oder Behälter, zusätzlich die Transportdauer (z. B. Eiltransporte), vielleicht sogar die Transportzeit (u. U. relevant für die Höhe der Personalkosten: Nachtzuschläge) verwenden will. Alle Merkmale können unterschiedliche Leistungen definieren und mit unterschiedlichem Kostenanfall verbunden sein. Je differenzierter man Aktivitäten definiert, desto schwieriger und aufwändiger wird aber auch die laufende Erfassung der erbrachten Leistungen.

2. Schritt: Zuordnung von Kosten zu Prozessen

Jedem Teilprozess bzw. jeder Aktivität sind die von ihm verursachten Kosten zuzuordnen. Das hierfür notwendige Vorgehen ist dem Kostenrechner geläufig: Beanspruchen die unterschiedlichen Aktivitäten dieselben Produktionsfaktoren, so sind Verrechnungsverfahren wie etwa eine Verrechnungssatzkalkulation anzuwenden. Unterscheiden sich die Aktivitäten im Erstellungsprozess stark voneinander – werden

Das Vorgehen der Prozesskostenrechnung lässt sich in sechs Schritte gliedern.

Im Original

Der Grundgedanke ist alles andere als neu, wie das folgende Zitat aus der ersten Veröffentlichung von Eugen Schmalenbach im Jahre 1899 (!) zeigt:

»Unkurante Sorten, welche in kleinen Quantitäten gemacht werden, erfordern höhere Preise; besonders das Verwaltungspersonal hat oft grosse Scherereien dadurch. ... So wirken die Gestehungskosten dieser [nicht gängigen] Artikel schädlich auf die kuranten Sorten ein. Einer weitgehenden Arbeitsteilung stehen gerade diese Unkuranten oft entgegen. So weit eine exakte Feststellung dieser Einflüsse möglich ist, darf sie nicht unterbleiben. Eine richtige Kalkulation würde auch auf dem Markte ihren Einfluss zeigen in der Weise, dass manche kurante Ware die unkurante verdrängen würde, und das wirkte günstig auf die Produktion zurück« (Schmalenbach 1899, S. 107).

Auszug aus dem Beitrag von Robin Cooper und Robert S. Kaplan aus dem Jahr 1988, der wesentlich zur Popularität von Activity-Based Costing und Prozesskostenrechnung beigetragen hat:

»Managers in companies selling multiple products are making important decisions about pricing, product mix, and process technology based on distorted cost information. What's worse, alternative information rarely exists to alert these managers that product costs are badly flawed. Most companies detect the problem only after their competitiveness and profitability have deteriorated.

Distorted cost information is the result of sensible accounting choices made decades ago, when most companies manufactured a nar-

row range of products. Back then, the costs of direct labor and materials, the most important production factors, could be traced easily to individual products. Distortions from allocating factory and corporate overhead by burden rates on direct labor were minor. And the expense of collecting and processing data made it hard to justify more sophisticated allocation of these and other indirect costs.

Today, product lines and marketing channels have proliferated. Direct labor now represents a small fraction of corporate costs, while expenses covering factory support operations, marketing, distribution, engineering, and other overhead functions have exploded. But most companies still allocate these rising overhead and support costs by their diminishing direct labor base or, as with marketing and distribution costs, not at all.

These simplistic approaches are no longer justifiable – especially given the plummeting costs of information technology. They can also be dangerous. Intensified global competition and radically new production technologies have made accurate product cost information crucial to competitive success. ...

The theory behind [activity-based costing] is simple. Virtually all of a company's activities exist to support the production and delivery of today's goods and services. They should therefore all be considered product costs. And since nearly all factory and corporate support costs are divisible or separable, they can be split apart and traced to individual products or product families« (Cooper/Kaplan 1988, S. 96 f.).

sie etwa von unterschiedlich spezialisierten Mitarbeitern erbracht –, so muss man versuchen, die Kostenstelle weiter in kleinere Abrechnungsbezirke aufzuspalten (»Kostenplätze«). In beiden Fällen wird man mit den bekannten Problemen der Kostenverbundenheit und der Notwendigkeit ihrer Aufteilung konfrontiert. In vielen Beispielen zur Prozesskostenrechnung finden sich deshalb (erhebliche) Kostenschlüsselungen. Dieses ist ihr allerdings nicht als Spezifikum anlastbar, sondern betrifft jeden Ansatz, der einem Prozess alle mit der Leistungserstellung verbundenen Kosten, nicht nur den kleinen, unmittelbar beeinflussten Kostenanteil, zuordnen will.

3. Schritt: Bestimmung der Kostentreiber

Für die unterschiedlichen Prozessarten sind im nächsten Schritt die jeweiligen »Kostentreiber« (Cost Driver) zu ermitteln, also die Faktoren, die die Prozessinanspruchnahme der entsprechenden Leistungen bestimmen. Für die Aktivität Fertigungsplanung wäre dies etwa die Zahl der

zu bearbeitenden Fertigungsaufträge, gegebenenfalls unterteilt in Standard- und Sonderaufträge, für die angesprochene Transportleistung eine der genannten Leistungsgrößen (etwa die Zahl der transportierten Behälter). Besitzt eine Aktivität einen starken Anteil dispositiver Tätigkeit, findet sich ein solcher Kostentreiber nur schwerlich. Derartige Prozesse werden in der Prozesskostenrechnung auch als »leistungsmengenneutral« bezeichnet. Ähnlichkeiten dieses 3. Schritts der Prozesskostenrechnung zum Vorgehen einer Verrechnungssatz- bzw. Bezugsgrößenkalkulation sind trotz der unterschiedlichen Notation nicht zu übersehen. Wir werden darauf im Schritt 5 nochmals zurückkommen.

4. Schritt: Prozessmengenermittlung

Für die Kostentreiber sind die jeweiligen Mengenausprägungen (z. B. die Zahl abzuwickelnder Fertigungsaufträge) zu bestimmen. Dies bedeutet im Vergleich zum traditionellen Vorgehen in der Kostenrechnung – wie bereits angemerkt – einen nicht unerheblichen zusätzlichen Auf-

Unterscheidung zwischen leistungsmengeninduzierten und leistungsmengenneutralen Kosten

Kostentreiber sind eine besondere Art von Bezugsgröße.

wand, da derartige Informationen häufig nicht ausreichend erfasst und/oder geplant worden sind. Nur für einen Teil der Daten stehen vorhandene DV-Systeme zur Verfügung (etwa in Betriebsdatenerfassungssystemen, aus denen man viele materialflussbezogene Daten gewinnen kann). Hiermit sind typische Probleme einer Leistungsrechnung angesprochen, die wir später noch näher kennen lernen werden.

5. Schritt: Prozesskostenermittlung

Im fünften Schritt werden Kosten pro Prozessmengeneinheit (z. B. pro Fertigungsauftrag) ermittelt. Dieses Vorgehen gleicht dem von Bezugsgrößen- bzw. Verrechnungssatzkalkulation. Es gibt innerhalb der Befürworter der Prozesskostenrechnung unterschiedliche Auffassungen, ob man in diese Prozesskosten pro Prozesseinheit auch die Kosten der leistungsmengenneutralen Prozesse einbeziehen sollte oder nicht. Dieser Frage liegt die Überlegung zu Grunde, ob man die Prozesskostenrechnung nicht nur als Vollkostenrechnung sehen, sondern auch als Teilkostenrechnung gestalten sollte. Unabhängig davon gilt es, in der praktischen Anwendung der Prozesskostenrechnung einen wichtigen Unterschied zu üblichen Bezugsgrößen- bzw. Verrechnungssatzkalkulationen zu berücksichtigen:

In einer Fertigungskostenstelle wird die Produktionsfunktion wesentlich durch den Produktionsfaktor Anlagen festgelegt; Menschen arbeiten an Maschinen bzw. diesen zu; ihre Arbeitszeit wird durch die Maschinentakte bestimmt. Verwaltungsprozesse sind dagegen im Wesentlichen *menschendeterminiert*. Die Leistung von Menschen ist aber viel stärker beeinflussbar und schwankt potentiell deutlich stärker. Damit unterliegt die Aussage »Kosten pro ausgeführter Beschaffungsauftrag« in der Bestellabwicklung einer deutlich höheren Schwankungsbreite als die »Kosten pro gepresstes Blechteil« in der Kostenstelle Presswerk.

6. Schritt: Prozesskostenkalkulation

Im letzten Schritt werden die Prozesskosten den Produkten im Rahmen der Kostenträgerrechnung belastet. In kostenrechnerischen Termini ausgedrückt wandelt die Prozesskostenrechnung dazu den Charakter bisheriger Vorkostenstellen in Endkostenstellen um: Während bislang z. B. die Fertigungssteuerung mittels Schlüsseln auf die Fertigungsendkostenstellen umgelegt wurde, verrechnet sie ihre Kosten in der Prozesskostenrechnung direkt auf die Produkte. Hierzu muss man zusätzlich festhalten, wie viele Prozessmengeneinheiten jedes Produkt jeweils in An-

Die Kalkulation ähnelt der einer Verrechnungssatzkalkulation.

Prozesskostenkalkulationen führen zu ganz anderen Ergebnissen, als sie die klassische Vollkostenrechnung für die einzelnen Produkte ausweist.

Aus der Praxis

Fallweise Prozesskostenrechnung bei der TUI Deutschland GmbH

Henrik Homann; Thomas P. Kühn*

(Für einen Überblick über das Unternehmen: Einführung in das Fallbeispiel Business Intelligence bei der TUI Deutschland GmbH (Kap. 4.5.3))

Als klassische Elemente der Kostenrechnung sind bei der TUI Deutschland eine Kostenstellenrechnung und eine Management-Erfolgsrechnung im Einsatz. Bei der Management-Erfolgsrechnung unterscheidet die TUI drei Centertypen: Profit-Center, Leistungs-Center und Struktur-Center. Eine Verrechnung der Leistungen der Leistungs-Center erfolgt über interne Leistungspreise. Letztlich verrechnen sich so sämtliche Leistungs-Center an die Profit-Cen-

ter. Struktur-Center werden nicht verrechnet. Zur Steuerung des operativen Geschäfts steht eine detaillierte mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung zur Verfügung.

Eine Beurteilung der Prozesskosten auf Basis der bestehenden Kostenrechnung fällt aufgrund der hohen Schnittstellenintensität zwischen den verschiedenen Abteilungen grundsätzlich schwer. Um diese Informationen zu ermitteln und gleichzeitig umfassende prozessuale Verbesserungen abzuleiten, hat sich die TUI zur Einführung einer fallweisen Prozesskostenrechnung entschlossen. Fallweise deswegen, da zum einen – wie die Ausführungen im Folgenden zeigen – ein nicht unerheblicher Aufwand mit der Erfassung der Prozesskosten verbunden ist. Zum anderen enthalten die umfassenden fallweisen Prozesskostenrechnungen Erkenntnisse zur Ableitung von Veränderungsnotwendigkeiten,

Fallweise Prozesskostenrechnungen reichen aus, um wesentliche Anstöße für Veränderungen zu geben.

deren Verarbeitung und Umsetzung regelmäßig mehr als ein Jahr Zeit in Anspruch nehmen.

In den vergangenen Jahren hat die TUI auf die beschriebene Art und Weise vier Unternehmen des Geschäftsbereichs Europa Mitte einer vollständigen Unternehmensanalyse unterzogen. Ziel war es dabei zunächst, eine übergreifende Prozesssicht auf das untersuchte Unternehmen zu erzeugen sowie eine umfassende Transparenz über die in den einzelnen Prozessen und Prozessschritten erbrachten Leistungen, die beteiligten Organisationseinheiten und die Prozesskosten zu erlangen. Gleichzeitig wurden qualitative Anmerkungen zu den Arbeitsabläufen und -ergebnissen gesammelt und prozessbezogen abgebildet. So wird eine ganzheitliche Betrachtung der unterschiedlichen Dimensionen (Zeit, Kosten, Qualität) über die bestehenden Organisationseinheiten hinweg ermöglicht, und entsprechende Stärken und Schwächen lassen sich identifizieren. Die bestehenden Prozesse können für bereits bekannte Anforderungen auch gleichzeitig auf ihre Zukunftsfähigkeit hin überprüft werden.

Die fallweise Prozesskostenrechnung lässt sich in vier zentrale Phasen unterteilen. In Phase 1 (Prozessdefinition) sind zunächst die Haupt- und Teilprozesse des Unternehmens festzulegen und möglichst detailliert mit operativen Beispielen und Endprodukten zu beschreiben. In der Regel werden dazu bestehende Dokumentationen und Prozessbeschreibungen genutzt und in Workshops und Interviews um Expertenwissen ergänzt. Wichtig ist hierbei, die Besonderheiten in den Geschäftsmodellen der einzelnen Unternehmen zu berücksichtigen und hinreichend in den Prozessen abzubilden. Insofern können bei entsprechender Unterschiedlichkeit z. B. bei der Untersuchung von drei Reiseveranstaltern auch drei verschiedene Prozessmodelle entstehen.

In Phase 2 (Vorbereitung Datenerhebung) findet die Vorarbeit zur späteren Datenerhebung in den einzelnen Organisationseinheiten des Unternehmens statt. Hierzu sind die zu untersuchenden Abteilungen festzulegen sowie die entsprechende Gemeinkostenbasis und die in den betroffenen Bereichen aktiven Mitarbeiter im Jahresmittel (z. B. unter Berücksichti-

gung von Teilzeitbeschäftigungen und Ein- und Austritten) zu bestimmen. Bei der Ermittlung der Gemeinkostenbasis sollte auch auf die sinnvolle Zuordnung von Kostenpositionen zu Kostenstellen und eine eventuell notwendige verursachungsgerechte Verrechnung von Gemeinkosten, die häufig auf zentralen Kostenstellen verbucht werden (z. B. Mieten etc.), geachtet werden. Die gesamte Projektplanung, insbesondere die Einplanung der beteiligten Organisationseinheiten des untersuchten Unternehmens für die Datenerhebung in Phase 3, sollte hier ebenfalls abgeschlossen sein.

Die Phase 3 (Erhebung, Zuordnung und Bewertung von Leistungen), in der sämtliche Daten zu den Tätigkeiten und Leistungen in den unterschiedlichen Abteilungen erfasst werden, stellt die für die gesamte Organisation aufwändigste Phase der fallweisen Prozesskostenrechnung dar. Hier werden in Interviews zunächst umfangreiche Leistungslisten erstellt und die Tätigkeiten logisch in drei verschiedene Detaillierungsstufen unterschieden. Daraufhin erfolgen eine zeitliche Bewertung jeder einzelnen Leistung und eine Zuordnung zu den in Phase 1 beschriebenen Prozessen und Prozessschritten. Qualitative Hinweise und Verbesserungsvorschläge werden ebenfalls aufgenommen. Durch diesen Schritt sind die betroffenen Bereiche in der Regel jeweils 2-4 Tage belastet. Am Ende dieser Phase werden sämtliche Daten aus elektronischen Formularen in eine Datenbank übernommen und mit OLAP-Werkzeugen einfach und variabel auswertbar gemacht (siehe Fallstudie BI bei TUI). Die Erfassungsergebnisse werden so zusammengeführt und konsolidiert, dass eine vollständige Zuordnung der Leistungen und Abteilungen (Kosten und Zeiteinsatz) auf die Haupt- und Teilprozesse möglich ist.

Liegen die Daten vollständig vor, kann in Phase 4 (Analyse und Ableitung von Handlungsempfehlungen) mit der Analyse der Informationen begonnen werden. Verbunden mit den qualitativen Hinweisen werden sämtliche Prozesse charakterisiert und diagnostiziert. Die Bildung von Kennzahlen und die Beschreibung der Ergebnisse führt in Verbindung mit Benchmarks aus bereits abgeschlossenen Untersuchungen häufig zu umfangreichen Erkenntnissen

In der aufwändigsten Phase werden Leistungslisten erstellt und Leistungen erfasst.

Ähnliche Geschäfte können durchaus unterschiedliche Prozessmodelle haben.

und Handlungsempfehlungen. Neben vielen kleineren Themen und »Quick Wins« werden in der Regel aus jeder Untersuchung umfangreiche übergreifende und zu Teilen strategische Handlungsfelder identifiziert. Die dann vorliegenden Prozesskosteninformationen unterstützen eine Priorisierung der Veränderungsthemen ebenso wie eine Ableitung von Potentialen für bestimmte Vorhaben. Des Weiteren können die so gewonnenen Informationen wiederum Eingang in die Leistungspreisgestaltung der internen Kostenrechnungssysteme finden.

Bisher stand am Ende jeder dieser Analysen ein umfangreiches Projektprogramm, das die betroffenen Unternehmen über Monate in der Umsetzung in Anspruch genommen hat. Hier wird bereits deutlich, dass eine ständige Prozesskostenrechnung zumindest in diesem Umfang und diesem Detaillierungsgrad äußerst aufwändig erscheint. Die Umsetzung der Veränderungen benötigt eine angemessene Zeit, und gerade neu gestaltete Prozesse sollten erst einen eingespielten Zustand erreichen, bevor man ihre Performance erneut misst. Dies mag insbesondere für Dienstleistungsprozesse gelten, für die bestimmte Kennzahlen nicht wie beispielsweise in Produktionsindustrien (Durchlaufzeiten etc.) standardmäßig vorliegen. Eine erneute fallweise Prozesskostenrechnung ist erfahrungsgemäß erst nach 3-5 Jahren wieder zweckmäßig.

Abschließend lassen sich einige Hinweise zu Erfolgskriterien der bisherigen Projekte dieser Art zusammenfassen: Die Analyse wird regelmäßig durch ein gemischtes Team zum einen aus ausgewählten Vertretern des untersuchten Unternehmens und zum anderen durch Mitarbeiter eines Inhouse-Consulting der TUI Deutschland durchgeführt. Dies sichert die Akzeptanz in den Organisationen und sorgt für eine entsprechende Standardisierung und Weiterentwicklung der Methoden. Dabei ist wichtig, dass nicht die Optimierung von funktionalen Einheiten im Mittelpunkt steht, sondern eindeutig der Fokus auf der Prozessbetrachtung liegt. Ebenso wird lediglich in ausgewählten Fällen eine quantitative Bewertung der Tätigkeiten von Mitarbeitern über eine fokussierte Leistungserfassung vorgenommen, so dass ein Rückschluss auf den einzelnen Mitarbeiter nicht möglich ist. Dies

dient im Vorfeld der Untersuchungen häufig als entscheidendes Argument bei der Einbindung der Mitbestimmungsgremien, die ebenfalls grundsätzlich anzuraten ist.

Mittlerweile wurde das Erreichen von Prozesseffizienz als eine der strategischen Säulen der TUI Deutschland definiert. Deshalb ergänzt das Unternehmen derzeit sein Managementinstrumentarium gestützt durch die Ergebnisse der fallweisen Prozesskostenrechnungen um ein spezifisches, kontinuierliches Prozessmanagement. Dabei werden operative Prozesse zunächst (detaillierter als bei der fallweisen Prozesskostenrechnung) in Interviews mit den operativen Einheiten als ereignisgesteuerte Prozessketten (EPK) beschrieben und prozessrelevante Kennzahlen ermittelt. Aufbauend auf der dann vorliegenden Prozesstransparenz erfolgt eine intensive Reflexion und Ersoptimierung, bei der auf Basis verschiedener Workshopdesigns Schwachstellen herausgearbeitet und alternative Vorgehen beschrieben und bewertet werden. Hierbei muss sichergestellt werden, dass die Verantwortung für die operativen Prozesse durch die fachlich verantwortlichen Führungskräfte wahrgenommen und nicht etwa an die unterstützenden Berater abgegeben wird. Die jeweils prozessverantwortlichen Führungskräfte werden in ihrer Rolle durch in entsprechenden Trainings vermittelte Werkzeuge und Methoden unterstützt. Mittel- bis langfristig muss das Ziel eine Verankerung des Prozessmanagements im normalen Tagesgeschäft der Führungskräfte sein: Die gesamte Organisation gilt es in die Lage zu versetzen, die Qualität ihrer Prozesse kontinuierlich zu beobachten sowie prozessuale Schwachpunkte und die Wirkung von Verbesserungsmaßnahmen laufend über alle Ebenen zu verfolgen. Dies schließt auch die dauerhafte Aufmerksamkeit sämtlicher Managementebenen für dieses Thema ein. Darüber hinaus ist für die Zukunft eine grundsätzliche Verzahnung der Themen »fallweise Prozesskostenrechnung« und »kontinuierliches Prozessmanagement« zu entwickeln.

*Henrik Homann ist Geschäftsführer kaufmännische Funktionen und Spezialtouristik der TUI Deutschland GmbH; Thomas P. Kühn ist Head of Business Transformation der TUI Deutschland GmbH.

Fallweise Prozesskostenrechnungen sollten nach drei bis fünf Jahren wiederholt werden.

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 5)

- ▶ Die Prozesskostenrechnung hat in den 1990er Jahren »frischen Wind« in die Kostenrechnungsdiskussion und -umsetzung in der Unternehmenspraxis gebracht.
- ▶ Der Ansatz zielt auf Gemeinkostenbereiche ab, die in den traditionellen Kostenrechnungssystemen von der Genauigkeit der Erfassung und Verrechnung her vernachlässigt wurden.
- ▶ Durch die verbesserte Abbildung repetitiver Dienstleistungen (z. B. Lager-, Transport- und Umschlagsleistungen, Auftragssteuerung oder Bestelldisposition) erreicht die Prozesskostenrechnung insbesondere eine genauere Produktkalkulation, die ihrerseits (erheblichen) Einfluss auf die Programmgestaltung nimmt bzw. nehmen sollte (etwa im Sinne einer Reduktion der Zahl der Varianten).
- ▶ Konzeptionell bietet die Prozesskostenrechnung wenig Neues. Neu ist im Wesentlichen die von ihr benutzte Terminologie (Kostentreiber,...).

spruch genommen hat. Auch hiermit sind erhebliche Erfassungs- und/oder Planungskosten verbunden. Zudem ergeben sich vielfältige Verdichtungsprobleme, auf die an dieser Stelle aber nicht eingegangen werden soll.

6.2.2.3.3 Beurteilung

Die Prozesskostenrechnung wurde in den 1990er Jahren stark propagiert und als »revolutionär«, als »strategische Kostenrechnung«, gekennzeichnet. Auffassungen dieser und ähnlicher Art sind jedoch überzeichnet. Die Grundgedanken des Konzepts finden sich schon bei Eugen Schmalenbach; neue kostenrechnerische Konzepte enthält die Prozesskostenrechnung nicht. Die Prozesskostenrechnung postuliert zudem nachdrücklich den Weg zu höherer Detaillierung der Kostenrechnung, ohne den Beleg der Wirtschaftlichkeit dieses Vorgehens anzutreten. Es ist zu vermuten, dass die Prozesskostenrechnung als Element der laufenden Kostenrechnung zu aufwändig ist und sie deshalb nur als fallweise Rechnung breitflächige Realisierungschancen haben wird.

Auf der anderen Seite hat die Diskussion um die Prozesskostenrechnung dazu geführt, den Gemeinkostenbereichen eine stärkere (und dringend erforderliche) kostenrechnerische Aufmerksamkeit zukommen zu lassen. Die Prozesskostenrechnung hat eine »Aufbruchsstimmung« innerhalb der Kostenrechnung ausgelöst, dies

primär in der Praxis, in der die eingeführten Konzepte lange Jahre nicht mehr verändert wurden. Sie führte nicht nur zu einer neuen Sicht auf die Vorteilhaftigkeit des Produktprogramms – und dabei zuweilen auch zum grundsätzlichen Überdenken der Werthaltigkeit verfolgter Differenzierungsstrategien –, sondern machte auch Betrachtungen anderer Kalkulationsobjekte möglich. So wurden zuvor Versuche, eine aussagefähige Kundenerfolgsrechnung neben der traditionellen Produktkalkulation aufzubauen, durch das weitgehende Fehlen kundenspezifischer Kosten begrenzt. Die Prozesskostenrechnung kann hier Abhilfe schaffen. Als Kristallisationskern für Überlegungen zu einer Neukonzipierung der Kostenrechnung in den Unternehmen ist die Bedeutung der Prozesskostenrechnung somit ebenso geeignet wie als Anlass bzw. Ansatzpunkt für strukturverändernde Überlegungen.

■ Übungsbuch: Aufgaben A.7, B.4, C.3

6.2.3 Nutzung und Perspektiven der Kostenrechnung

Die Kostenrechnung ist in der Vergangenheit das mit Abstand am meisten genutzte Informationsinstrument der Controllerebereiche gewesen.

Deshalb macht es auch für ein Einführungsbuch in das Controlling Sinn, am Abschluss des Abschnitts zur Kostenrechnung kurze Aussagen zu ihrer aktuellen Nutzung und ihren weiteren Perspektiven zu geben.

Wie eine Erhebung von Schäffer/Steiners (2005) und das WHU-Controllerpanel (vgl. S. XVI) zeigen, wird die Kostenrechnung von den Geschäftsführern und Vorständen deutscher Industrieunternehmen durchaus noch genutzt. Dabei variiert die Intensität der Nutzung von Kostenrechnungssystemen stark. Während die Deckungsbeitragsrechnung nach eigenen Angaben immerhin von 81 % intensiv oder sehr intensiv genutzt wird, wird dies bei der Prozesskostenrechnung nur von 23 % behauptet. Bei der Produkt- bzw. Kundenlebenszyklusrechnung sind es gar nur 10 bzw. 8 %. Am intensivsten werden von den Vorständen und Geschäftsführern also immer noch die »Klassiker« der Kostenrechnung herangezogen: Deckungsbeitrags-

Die »Klassiker« der Kostenrechnung werden heute immer noch am meisten genutzt.

Vollkosten- und Plankostenrechnung. Auf die in den letzten Jahren in der Literatur intensiv diskutierten Instrumente wie Zielkostenrechnung, Prozesskostenrechnung und Lebenszyklusrechnungen greifen die Geschäftsführer und Vorstände deutscher Industrieunternehmen hingegen deutlich weniger zurück.

Dies mag auch darauf zurückzuführen sein, dass viele der heute als Geschäftsführer und Vorstände aktiven Manager diese Instrumente in ihrer Primärausbildung noch nicht kennen gelernt haben. So erklärt Pritsch die Diffusion der Kapitalwert-Methode in der Unternehmenspraxis damit, dass die lange Dauer bis zur Durchsetzung des Instruments (und der damit verbundenen Denkweise!) der Zeit entspricht, bis eine neue Manager-Generation die Entscheidungen fällt (vgl. Pritsch 2000).

Die Angaben zur Intensität der Nutzung erklären sich weiter, wenn man zusätzlich erhebt, ob die Instrumente laufend oder fallweise genutzt werden. Wer als Geschäftsführer oder Vorstand monatlich Plan-Ist-Abweichungen kon-

trollieren will oder sich routinemäßig mit Umsatz- und Ergebnisprognosen beschäftigt, ist auf ein laufendes und regelmäßiges Reporting dieser Größen angewiesen. Andere Daten werden hingegen nur im Bedarfsfall für spezifische Analysen oder Projekte genutzt. In derselben Studie zeigt sich auch, dass die Klassiker der Kostenrechnung von Geschäftsführern und Vorständen eher laufend genutzt werden, »moderne« Kostenrechnungsinstrumente wie Ziel- und Prozesskosten- sowie Lebenszykluskostenrechnung hingegen eher fallweise. So wird z. B. die Prozesskostenrechnung von 74 %, die Zielkostenrechnung von 77 % und die Lebenszyklusrechnung von 90 % bzw. 93 % aller Nutzer nur fallweise verwendet. Angesichts des Aufwands, der mit einem laufenden Reporting auf der Basis solcher Systeme verbunden ist, macht dieses Nutzungsverhalten wohl in den meisten Fällen Sinn.

In einer kontextabhängigen Betrachtung sind die Aussagen aus *Abbildung 6-10* und *6-11* zu relativieren: So werden »moderne Kostenrech-

Welche Kostenrechnungssysteme wie genutzt werden, hängt von Kontextfaktoren ab.

Abb. 6-10

Intensität der Nutzung von Kostenrechnungssystemen (entnommen aus Schäffer/Steiners 2005, S. 322)

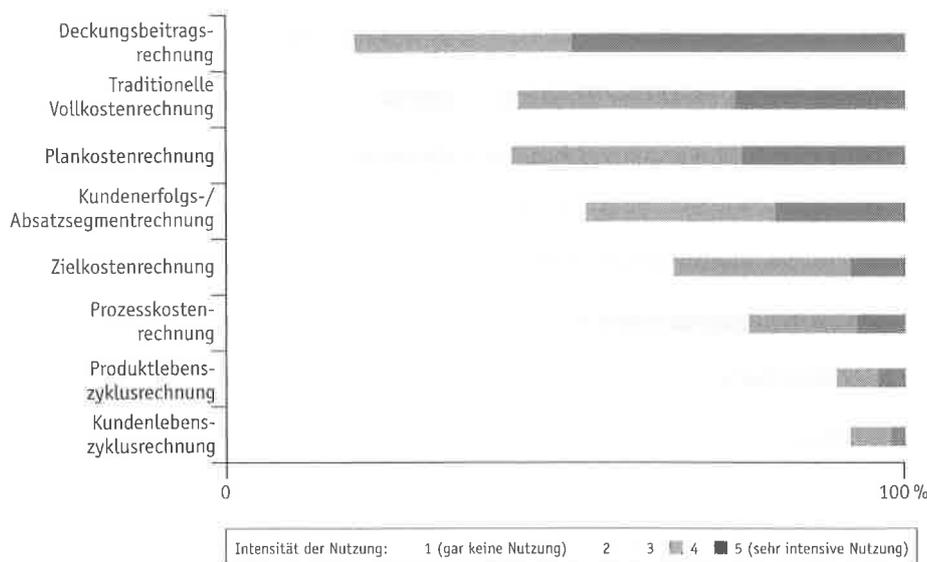
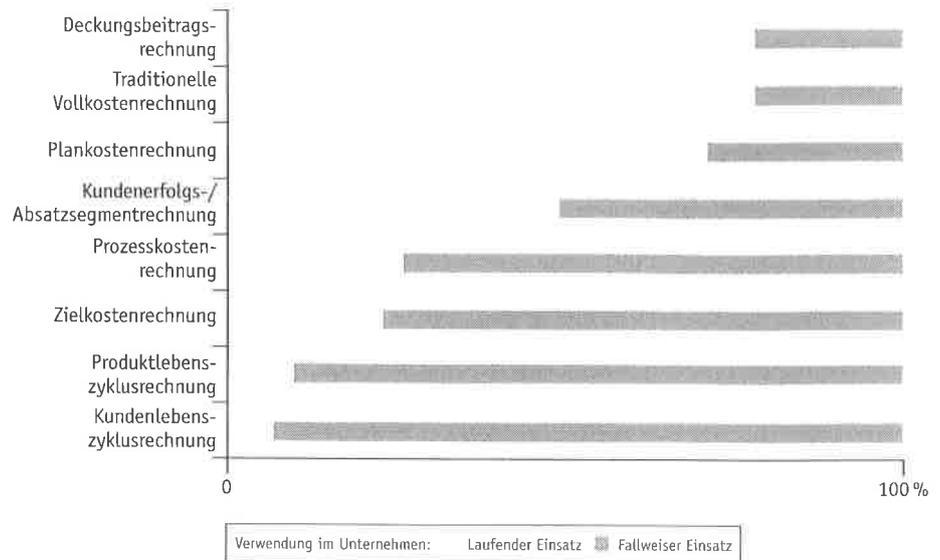


Abb. 6-11

Laufender vs. fallweiser Einsatz der Kostenrechnung (entnommen aus Schäffer/Steiners 2005, S. 323)



nungssysteme« von Geschäftsführern und Vorständen bei hoher Marktdynamik signifikant intensiver genutzt als bei vergleichsweise geringer Marktdynamik. Dieses Nutzungsverhalten erscheint rational. In einem Umfeld mit hoher Marktdynamik besteht vermutlich eher die Notwendigkeit, zusätzliche kunden- und marktbezogene Informationen zu generieren und daher auch entsprechende Kostenrechnungssysteme (Zielkostenrechnung, Produkt- und Kundenlebenszyklusrechnung, Kundenerfolgsrechnung) heranzuziehen. Es ist zudem kompatibel mit den Erkenntnissen der Literatur. So zeigen Chenhall/Morris (1986) und Gordon/Narayanan (1984) einen positiven Zusammenhang zwischen der Unsicherheit der Umwelt und der wahrgenommenen Nützlichkeit von zusätzlichen Informationen, die über das Angebot traditioneller Rechnungswesensysteme hinausgehen. Und Baines/Langfield-Smith (2003) kommen zum Ergebnis, dass Manager in australischen Industrieunternehmen mit einer zunehmend unsicheren und von hoher Wettbewerbsintensität geprägten Umwelt in stärkerem Maße Kostenrechnungssysteme wie Target Costing und Activity-Based Cos-

ting und daraus generierte nichtfinanzielle Informationen nutzen.

Die Vollkostenrechnung wird nach Schäffer/Steiners (2005) von Geschäftsführern und Vorständen kleinerer Unternehmen signifikant intensiver verwendet als von ihren Counterparts in größeren Häusern. Daneben kommen Frank/Reitmeyer (1999) in ihrer Studie zum Schluss, dass Branchenunterschiede in stärkerem Maße als die Unternehmensgröße Unterschiede im Einsatz von Voll- und Deckungsbeitragsrechnung erklären. Hingegen erweisen sich der Einsatz von Plankostenrechnung, kurzfristiger Erfolgsrechnung und Produkterfolgsrechnung als in höherem Maße größenabhängig (vgl. Frank/Reitmeyer 1999).

Damit wird deutlich: die Praxis nutzt die Kostenrechnung vergleichsweise intensiv und differenziert. Dennoch ist vielfach ein Bedeutungsrückgang der Kostenrechnung konstatiert worden (vgl. auch Johnson/Kaplan 1987). Dieser speist sich aus drei Quellen:

- Ständige Änderungen der Unternehmensumwelt erfordern ständige Änderungen der Bezugsgrößen der Kosten, ständig notwendig

Die Bedeutung einer stark ausgebauten Kostenrechnung ist in den letzten Jahren eher gesunken.

werdende Änderungen der Bezugsgrößen führen entweder zu einer immer aufwändigeren laufenden Erfassung und zugleich zu immer geringerem Nutzen erfasster Kostendaten oder dazu, dass die Kostenrechnung in ihrem Informationsstand veraltet. Im ersten Fall wird das stets mit der Kostenrechnung verfolgte Ziel, Erfahrung aufzubauen, immer mehr obsolet: Was hilft es, für eine Plankostenrechnung kostenstellenbezogene Kostenfunktionen zu erarbeiten und akribisch Kosten zu erfassen, wenn diese Kostenstelle nach kurzer Zeit einer Reorganisationsmaßnahme zum Opfer fällt? Im anderen Fall werden die Zahlen der Kostenrechnung immer schlechter. Empirische Daten zeigen, dass dieser zweite Fall in der Unternehmenspraxis eher die Regel denn die Ausnahme darstellt (vgl. Aust 1999, S. 178).

- ▷ Deutsche Unternehmen haben lange Zeit keine Chance im Kostenwettbewerb mit internationaler Konkurrenz gesehen. Differenzierung war der wettbewerbliche Ausweg. Differenzierung als Wettbewerbsstrategie führt zu einer Vielzahl von unterschiedlichen angebotenen Leistungen. In vielen Unternehmen ist z. B. die Zahl der Varianten geradezu explodiert. Leistungskomplexität bedeutet für die Kostenrechnung bei gleichbleibender Genauigkeit eine Vervielfachung der Kalkulationsobjekte. Die Überschaubarkeit leidet hierunter ebenso, wie die Kosten der Kostenrechnung steigen.
- ▷ Als gegen die Kostenrechnung gerichtete Entwicklung kommt zum anderen noch die bereits im 5. Kapitel angesprochene Kapitalmarktorientierung der Unternehmen hinzu: Anteilseigner und Analysten stehen verstärkt im Fokus der Berichterstattung; ihre Sichtweise bestimmt zunehmend auch die interne Steuerung. Dies führt zu einem Bedeutungsverlust der internen Rechnungslegung. Viele deutsche Unternehmen nehmen derzeit eine Harmonisierung der internen und externen Rechnungslegung vor bzw. haben dies schon vollzogen; traditionelle Ergebniswerte der Kostenrechnung verlieren ihre herausgehobene Position.

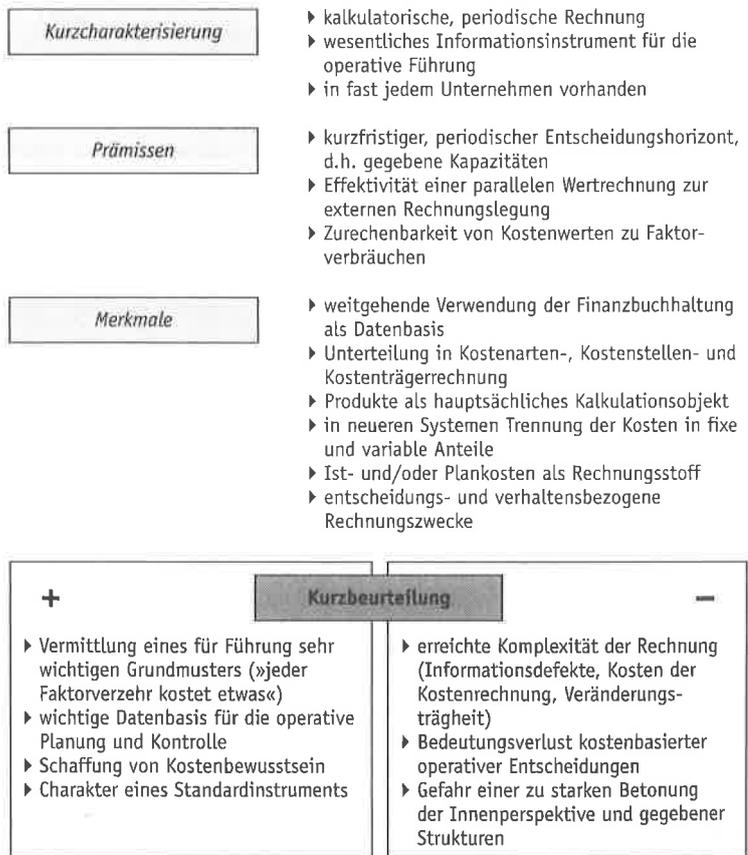
Soll ein weiterer Bedeutungsverlust der Kostenrechnung vermieden werden, bieten sich zwei

Wege an: Zum einen müssen die Controller weit mehr als in der Vergangenheit eine *interne Kundenorientierung* sicherstellen. Sie reicht von einem regelmäßigen Update der Informationsbedarfe des Managements an die Kostenrechnung bis zur Erklärung und Vermittlung des in der Kostenrechnung »steckenden« betriebswirtschaftlichen Know-hows (zur Unterstützung konzeptioneller Nutzung der Kosteninformationen). Zum anderen muss das Kostenrechnungssystem stärker als bisher in Hinblick auf seine *Wirkung auf das Management* hinterfragt werden. Verhaltensbezogene Zwecke zeigen sich in der Unternehmenspraxis als zumindest ebenso wichtig wie die in der Kostenrechnungsliteratur lange Zeit stark dominierende Aufgabe der Ent-

Die Kostenrechnung muss in vielen Unternehmen vereinfacht und besser »verkauft« werden.

Abb. 6-12

»Instrumenten-Steckbrief« der Kostenrechnung



scheidungsfindung. In einer empirischen Erhebung hat sich so ein negativer Zusammenhang zwischen der instrumentellen Nutzung der Kostenrechnung und dem Unternehmenserfolg ergeben, dagegen ein deutlich positiver für die konzeptionelle Nutzung (Karlshaus 2000, S. 178). Sollte dieses Ergebnis durch andere Studien bestätigt werden, so hieße das, dass die entscheidungsbezogene Informationsversorgung verstärkt anderen Informationsinstrumenten und/oder fallweiser Informationsbereitstellung übertragen werden sollte. Es könnte dann nicht mehr das Ziel der Kostenrechnungsgestaltung

sein, einen möglichst vollständigen und detaillierten Informationsspeicher aufzubauen, der für die unterschiedlichsten Zwecke auswertbar ist. Nicht Lückenlosigkeit wäre die Entwicklungsperspektive, sondern Selektivität.

Statt mit Hauptaussagen wollen wir die Diskussion der Kostenrechnung mit einer Form der Zusammenfassung abschließen, die Sie im Verlaufe des Buches auch bei anderen wichtigen Instrumenten finden werden: eine Art von Steckbrief, der die wichtigsten Merkmale des Instruments enthält und dieses in Stärken und Schwächen beurteilt (vgl. die *Abbildung 6-12*).

6.3 Erlösrechnung

Die Erlösrechnung stellt das Pendant zur Kostenrechnung dar. Richtet sich Letztere auf den leistungserstellungsbedingten Werteverzehr, so bildet die Erlösrechnung die Werteentstehung ab. Beide Rechnungen sind kalkulatorische Rechnungen, also auf periodisierte erfolgszielbezogene (monetäre) Informationen gerichtet. Die Erlösrechnung spielt jedoch im Vergleich zur Kostenrechnung derzeit nur eine untergeordnete Rolle. Dies gilt sowohl in der Wissenschaft als auch in der Unternehmenspraxis. Verbesserungsbedürftig sind insbesondere die Differenzierung der Erlöserfassung, die Abbildung der Erlösschmälerungen und die Genauigkeit der Berücksichtigung von Erlösverbunden.

Für die differenzierte *Erfassung der Erlöse* kann man weitgehend auf dieselben Bezugsobjekte zurückgreifen, wie sie für die Kostenstrukturierung relevant sind (Produkte, Vertriebswege, Kunden). Allein der Kostenstellenbezug liefert in der Regel keine sinnvolle Untergliederung; ein Großteil der Kostenstellen hat keine Verantwortung dafür, Erlöse zu erzielen. Differenziertere Erlöszuordnungen zu realisieren, bedeutet vom Grundsatz her lediglich eine verbesserte Auswertung der vorhandenen Fakturierungsdaten. Moderne Standardsoftware liefert hierzu die notwendige instrumentelle Hilfestellung.

Eine andere Ausgangssituation liegt bei den *Erlösschmälerungen* vor, die die *Abbildung 6-13*

in ihrer Komplexität zeigt. Bei diesen stellt sich das Problem, dass man auf mehrere unterschiedliche Erfassungsbelege zurückgreifen muss, da bei der Fakturierung z. B. noch nicht bekannt ist, ob der Kunde skontiert und ggf. am Jahresende Boni wahrnehmen kann. Dies führt zu Abwägungen zwischen Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit. »In diesem Sinne muss beispielsweise sorgfältig darüber nachgedacht werden, ob man sämtliche Kundenskonti zunächst global auf einem Abrechnungskonto sammelt und von diesem Konto aus dann pauschal einen gleich hohen Prozentsatz für Kundenskonti für sämtliche Produktarten in Abzug bringt, oder ob man eine Differenzierung nach Kundengruppen oder sogar nach einzelnen Kunden für notwendig hält« (Männel 1985, S. 16).

Grundlegende Probleme bestehen auch dabei, *Verbundphänomene* auf der Erlösseite adäquat zu berücksichtigen. Auf der Kostenseite hat sich die einschlägige Literatur sehr intensiv mit Verbundenheiten auseinander gesetzt; vielen Kostenstellenleitern wird das Phänomen der Gemeinkostenumlagen und -verrechnungen zumindest in seinen Grundzügen hinreichend bekannt sein. Auf der Erlösseite dagegen werden Verbundeffekte zumeist gänzlich vernachlässigt: Wie bereits kurz angesprochen, beginnt der retrograde Abrechnungsgang von Deckungsbeitragsrechnungen stets mit Nettoerlösen; alle anfallenden Erlöse eines Unternehmens müssen

Kostenstrukturierung als Basis der Erlösrechnung

Die Erlösrechnung erfordert eine Abwägung zwischen Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit.

sich somit unproblematisch den einzelnen Produkten zuordnen lassen.

Bei näherer Betrachtung ist aber die Erlösseite von (zumindest) ähnlich starken Verbundphänomenen betroffen wie die Kostenseite. Sie lassen sich grob in zwei Gruppen unterteilen. Auf der einen Seite entstehen Erlösverbunde durch Entscheidungen des Unternehmens selbst (*Angebotsverbunde*). Bezogen auf einzelne Einheiten von Erzeugnissen äußern sie sich z. B. in Form von Mengenrabatten oder Mindestabnahmemengen. Sie führen dazu, dass die einfache Gleichung: »Erlös = Preis × Menge des gelieferten Produkts« nicht mehr gilt. Daneben können Angebotsverbunde auch mehrere Produkte betreffen, wenn etwa Kunden ein am Markt sehr begehrtes Erzeugnis nur dann beziehen können, wenn sie auch andere Produkte des Unternehmens kaufen (Mengenkopplung).

Auf der anderen Seite sind Unternehmen *Nachfrageverbunden* ausgesetzt, die aus entsprechenden Entscheidungen der Kunden resultieren:

- ▶ Im Falle eines *Auswahlverbunds* setzt der Kunde einen gewissen Grad von Auswahlmöglichkeit voraus. Dieses Verhalten hat z. B. für die Sortimentsbreite im Handel eine wesentliche Bedeutung.
- ▶ Ein *Verwendungsverbund* liegt dann vor, wenn unterschiedliche Produkte gemeinsam für einen Kunden Nutzen stiften. Typische Beispiele sind das Angebot von Tintenstrahldruckern und der dafür benötigten Tinte (vgl. Abschnitt 3.3.3.) oder die Kopplung von Kaffeekapselautomaten mit den dazugehörigen Kaffeekapseln (vgl. Abschnitt 6.2.2.2.4).
- ▶ Von *Kaufverbundenheit* spricht man, wenn mehrere Güter in einem gemeinsamen Kaufakt bezogen werden, um Transaktionskosten zu sparen.
- ▶ Bei *Marken- oder Ladentreue* handelt es sich schließlich um ein mehrere Kaufakte über die Zeit betreffendes Phänomen, das eine erhebliche wirtschaftliche Relevanz besitzt. Ein gutes Beispiel hierfür ist das Kaufverhalten der Kunden in der Automobilindustrie.

Anders als Angebotsverbunde lassen sich derartige Nachfrageverbunde in der Regel nur qualitativ erfassen. Selbst umfangreiche Befragungen

Abb. 6-13

Bei der Erfassung von Nettoerlösen zu berücksichtigende Erlösschmälerungen (nach Männel 1985, S. 15)

Basiserlöse der Hauptleistungen			
Sonderausführungszuschläge			
Mindermengenzuschläge			
Zuschläge			
Bruttoerlöse der Hauptleistungen			
Zusatzerlöse für Sonderleistungen			
Zusatzerlöse für Versandverpackung			
sonstige Zusatzerlöse			
Zusatzerlöse für Nebenleistungen			
Bruttoerlöse der Haupt- und Zusatzleistungen		Erfassung bei der Rechnungstellung	
Funktionsrabatte			
auftragsgrößenabhängige Mengenrabatte			
Selbstabholerrabatte			
sonstige Sofortrabatte			
direkte Erlösminderungen			
indirekte Erlösminderungen (z.B. Naturalrabatte)			
Erlösminderungen			
Vorläufiger Nettoerlös nach Abzug der Erlösminderung			
Gutschriften für Rücksendungen			Erfassung zwischen der Rechnungstellung und Zahlungseingang der Rücksendung
Kundenskonti			
Debitorenausfälle			
Gewährleistungs-Preisnachlässe			
Schadenersatzzahlungen			
Konventionalstrafen			
Wechselkursänderungen			
sonstige direkt für einzelne Absatzleistungen erfassbare Erlösberichtigungen			
direkt für einzelne Absatzleistungen erfassbare Erlösberichtigungen			
Vorläufiger Nettoerlös nach Abzug direkt für einzelne Absatzleistungen erfassbarer Erlösberichtigungen			
Boni		Erfassung am Periodenende	
sonstige nur periodenbezogen erfassbare Erlösberichtigungen			
nur periodenbezogen erfassbare Erlösberichtigungen			
Vorläufiger Nettoerlös nach Abzug nur periodenbezogen erfassbarer Erlösberichtigungen			
Korrektur von Berechnungsfehlern		Endgültige Erfassung	
Korrektur von Buchungsfehlern			
Erlöskorrekturen			
Endgültiger Nettoerlös			

der Kunden liefern nur näherungsweise Aussagen. Es lässt sich »keine scharfe Grenze zwischen solchen Graden der Erlösverbundenheit, die im Rechnungswesen zu berücksichtigen sind, und solchen, die vernachlässigbar erscheinen, ziehen« (Riebel 1994, S. 148).

Angebotsverbunde

Verbundeffekte bedeuten auf der Kostenseite eine Aufteilung, auf der Erlösseite eine Aggregation.

Erlösverbunde haben nicht nur andere Ursachen als Kostenverbunde; sie äußern sich auch anders: Auf einer Ausgangsrechnung findet der Controller die Erlöse den einzelnen Produkten zugeordnet vor. Auf der Kostenseite muss er diverse Kostenverrechnungen und -verteilungen vollziehen, um eine ebensolche Zuordnung zu erreichen. Kostenverbunde werden in der Notwendigkeit zur Aufteilung von Kosten unmittelbar sichtbar. Auf der Erlösseite besteht eine solche Notwendigkeit und damit Sichtbarkeit nicht. Wollte man den Verbundbeziehungen ebenso gerecht werden, wie es die Deckungsbeitragsrechnungen für die Kosten tun, müsste man die zunächst getrennt erfassten Erlöse nachträglich *aggregieren*: Obwohl auf einer Rechnung für ein Automobil das Fahrzeug in seiner Grundausstattung und die vielen geordneten Sonderausstattungen gesondert fakturiert werden, liegen wirtschaftlich keine separaten Geschäfte vor: Der Kauf von Sonderausstattung wäre nicht möglich, wenn der Kunde nicht auch das Basisfahrzeug erwerben würde. Beide Vorgänge sind unlösbar miteinander verbunden, damit aber auch ihre Erlöse. In die Erfolgsrechnung könnte deshalb nur der Gesamtwert der Rechnung eingehen; beide Teilbeträge müssten zusammengefasst werden. Demjenigen, der sonst mühsam Kosten aufteilt, um eine Pro-

duktergebnisrechnung aufzustellen, wird ein solches Vorgehen nicht leicht von der Hand gehen.

Erlösverbunde sind Controllern schließlich nicht nur in der Entstehung fremd und in der rechentechnischen Behandlung »kontraintuitiv«. Ihre Berücksichtigung führte bei konsequentem Vorgehen schnell auch zur *Unmöglichkeit von Deckungsbeitragsrechnungen*: Die Erlöse von Produkten sind zumeist ganz anderen Verbunden ausgesetzt als ihre Kosten. So sind etwa die Erlöse des schon angesprochenen Sonderausstattungs geschäfts in der Automobilindustrie fahrzeugbezogen mit den Erlösen der Basismodelle verbunden; kostenbezogen bestehen dagegen Verbunde über die Fahrzeuge und Baureihen hinweg, da die Sonderausstattungen identisch oder modifiziert in unterschiedliche Baureihen eingebaut werden. Divergente Verbundstrukturen auf der Erlös- und auf der Kostenseite machen produktbezogene Aussagen, wie sie das retrograde Vorgehen einer Deckungsbeitragsrechnung liefert, unmöglich. Vor diesem Hintergrund ist der Aufbau von Deckungsbeitragsrechnungen – wie bereits weiter oben angemerkt – durchaus problematisch: Er suggeriert Verbundprobleme nur auf der Kostenseite. Nettoergebnisrechnungen sind dagegen verbundbezogen symmetrisch: Erlösverbunde werden ebenso vernachlässigt wie Kostenverbunde.

Angesichts des noch stark verbesserungswürdigen Ausbaustandes der Erlösrechnung steht am Schluss des kurzen Abschnitts das Postulat für die Controller, sich weit stärker als in der Vergangenheit mit Erlösen auseinander zu setzen. Dies erfordert ein hohes Verständnis der Absatzsphäre. Dort haben viele Controller derzeit noch einen »blinden Fleck« (vgl. Homburg 2001, S. 429 und Weber/Linnenlücke/Krügerke 2009). Ihre Fähigkeiten reichen häufig weder für Entlastungs- noch für Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben aus. Rationalitätssicherung zu betreiben, heißt in diesem Feld somit, Rationalität zunächst selbst erst zu lernen!

Auf dem Feld der Erlösrechnung haben viele Controller noch Lernbedarf.

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 6)

- ▶ Mit Erlösen haben sich Controller bislang zu wenig auseinandergesetzt. Zumeist verbleibt es bei einer reinen Übernahme von Erlösdaten aus der Fakturierung.
- ▶ Verbunde liegen nicht nur auf der Kostenseite, sondern auch auf der Erlösseite vor. Im Gegensatz zu ersteren sind letztere allerdings den Controllern zumeist nicht bekannt.
- ▶ Erlösverbunde in der Ergebnisrechnung zu berücksichtigen, kann dazu führen, keine Deckungsbeiträge mehr bilden zu können, da von Erlösen her andere Verbunde vorliegen als von den Kosten. Eine einseitige Auflösung der Verbunde kann leicht ein falsches Bild vermitteln.

6.4 Leistungsrechnung

Die systematische Definition, Erfassung, Speicherung und Verwendung von Leistungsinformationen (Leistungsrechnung) hat früher ein eher stiefmütterliches Dasein gefristet. Seit geraumer Zeit kommt nicht monetären Steuerungsgrößen jedoch unter dem Stichwort »Performance Measurement« eine hohe Aufmerksamkeit zu. Was sich unter dem Terminus »Leistungen« verbirgt, welche man wie messen und ausweisen sollte, ist Gegenstand des folgenden Abschnitts.

6.4.1 Zwecke der Leistungsrechnung

Wie schon im 4. Kapitel dieses Buchs angesprochen, zählen führungsrelevante Mengen-, Zeit- und Qualitätsinformationen nicht zum traditio-

nellen kaufmännischen bzw. betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen (vgl. Abschnitt 4.2.2). Arbeiten, die die Leistungsrechnung als eigenständigen, ausgebauten Teil der Informationsversorgung behandeln, fehlen weitgehend. Leistungen sind zwar kein weißer Fleck auf der Landkarte des Rechnungswesens, aber ein in der Vergangenheit in den Unternehmen nur rudimentärer Bestandteil der laufenden führungsbezogenen Informationsbereitstellung.

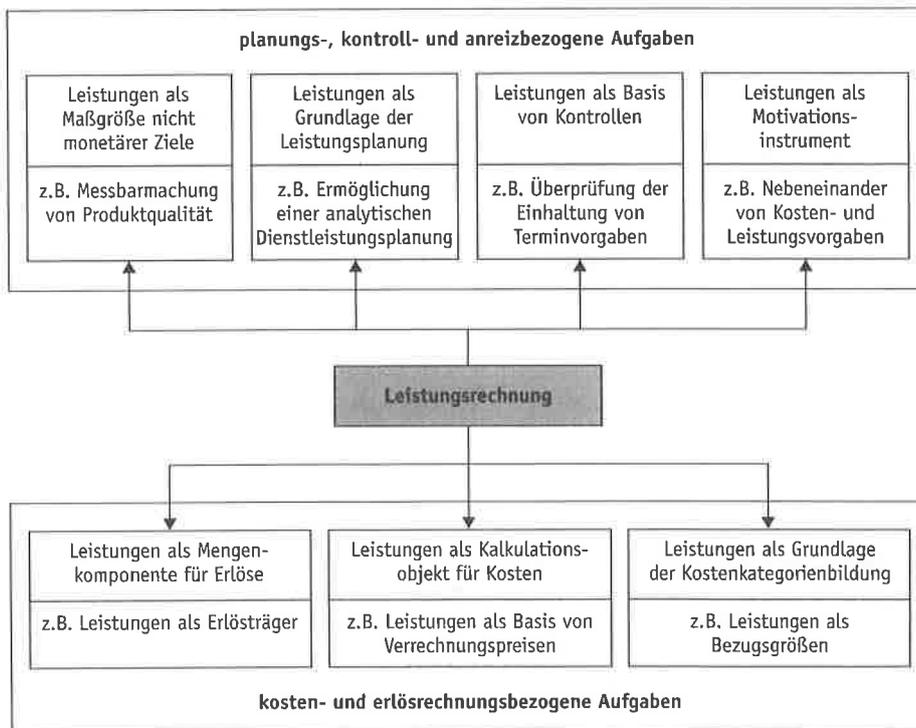
Die Problematik dieses Fehlens wird deutlich, wenn man die vielfältigen Zwecke betrachtet, für die Leistungsinformationen benötigt werden (vgl. im Überblick die *Abbildung 6-14*). Die Abbildung macht schon in ihrer Grundstruktur deutlich, dass man die Leistungsrechnung einerseits keinesfalls als reinen Datenlieferanten der

Performance Measurement

Die Leistungsrechnung wurde von den Controllern in der Vergangenheit vernachlässigt.

Abb. 6-14

Aufgaben einer Leistungsrechnung



Die Leistungsrechnung erfüllt vielfältige Aufgaben.

Leistungstransparenz

Kostenrechnung betrachten darf, andererseits der Nutzen für diese zudem nicht auf einen einzigen Aspekt beschränkt ist. Der Schwerpunkt des Nutzens der Leistungsrechnung liegt in der Erfüllung eigenständiger, originärer Aufgaben:

- ▶ Leistungen können helfen, Bereiche sinnvoll zu steuern, deren Output sich einer unmittelbaren monetären Quantifizierung entzieht. Hierzu zählt unter anderem der Bereich der zentralen Verwaltung eines Unternehmens. Die Beschäftigung mit der Formulierung von Leistungsgrößen hilft, diese oftmals weitgehend unstrukturiert, in »Eigendynamik« gewachsenen Aufgabenbereiche einer analytischen Beurteilung zugänglich zu machen. Nicht selten wird dieser Prozess zur Aufdeckung tradiert aber nicht mehr bzw. nicht mehr in gleichem Maße benötigter Aufgaben führen und somit Ineffizienzen herausarbeiten. Dies zeigen die Erfahrungen mit Gemeinkostenwertanalysen und anderen Gemeinkosten-Managementtechniken. Im Gegensatz zu diesen Techniken vermeidet eine laufende Leistungserfassung, -planung und -kontrolle Verzerrungen des punktuellen Einsatzes (Abwehrhaltung der Führungskräfte, zeitknappheitsbedingte Analysefehler, Kurzatmigkeit der Erfolge).
- ▶ Leistungen treffen oftmals das operative Steuerungsproblem besser und sind unmittelbarer auf die zu erfüllende Aufgabe ausgerichtet als Kosten. Gibt man beispielsweise dem Leiter eines Logistikbereichs Kostenvorgaben, so lassen sich diese in sehr unterschiedlicher Art und Weise erreichen. Der Bezug zur einzelnen Führungsentscheidung ist weit. Kosten sind Folge von Prozessen; Letztere müssen gesteuert werden, nicht die Kosten selbst. Die Vorgabe und Messung eines Servicegrades, einer zu erreichenden Durchlaufzeit oder eines nicht zu überschreitenden Lagerfüllungsgrades ist direkt auf das tägliche Geschäft zu beziehen; Abweichungen sind aktuell sichtbar, Reaktionen in ihrer Wirkung ebenso.
- ▶ Leistungen sind weiterhin Voraussetzung für die Einbindung jedes Unternehmensbereichs in die koordinierte Unternehmensgesamtplanung. Zudem sollte jeder Budgetierung eine

exakte Leistungsplanung zu Grunde liegen (Sachzielplanung als Basis der Formalzielplanung – wir werden hierauf im 11. Kapitel des Buches noch näher eingehen). Fehlt diese, bleibt wenig mehr als eine ex-post-plus-(oder minus-)Festlegung der Budgetwerte.

- ▶ Viele »Gemeinkostenbereiche« (als solche werden Kostenstellen bzw. Kostenstellengruppen bezeichnet, die nicht unmittelbar Produkte bearbeiten) werden in den Unternehmen als reine Kostenverursacher gesehen (»Cost Center«). Besonders motivierend ist dies für die jeweils Verantwortlichen nicht. Die standardmäßige Formulierung von Leistungsberichten parallel zu den Kostenberichten hilft, das Selbstverständnis zu stärken und den Servicecharakter den Dienstleistungsempfängern gegenüber besser kommunizieren zu können (»Service Center«).

Alle genannten Gründe lassen es sinnvoll erscheinen, die Leistungsrechnung systematisch auszubauen.

6.4.2 Festlegung der zu erfassenden Leistungen

Blicken wir in die externe Rechnungslegung oder auch in die Kostenrechnung, so stoßen wir dort auf Begriffe (»Aufwand«) und Abgrenzungen (»betriebsfremder Werteverzehr«), für die es geradezu Berge von Literatur gibt. Mit anderen Worten ist in die Klärung der Rechnungsgrundlagen Erfahrung unzähliger Fachleute über mehr als ein Jahrhundert eingeflossen. Blickt man auf den potentiellen Rechnungsstoff einer Leistungsrechnung, findet man im Vergleich dazu eine geradezu fast vernachlässigbare Vorarbeit vor. Systematisch mit Leistungsdefinition und Leistungsmessung hat sich nur ein Sektor auseinandergesetzt, der aus der Betriebswirtschaftslehre lange Zeit weitgehend ausgeklammert wurde: Non-Profit-Organisationen, speziell öffentliche Verwaltungen. Für diese bestand seit jeher das Problem, dass sich ihre Leistung nicht gleichsam natürlich über ihre Tätigkeit in Märkten und die dort stattfindenden Austauschprozesse ergab, sondern sie gerade wegen eines Versagens von Märkten für die von ihnen er-

brachten Leistungen existieren. Den Beitrag eines Sozialamts zur öffentlichen Wohlfahrt, der Universitäten zur Kultur und Bildung einer Gesellschaft oder einer Armee zur äußeren und inneren Sicherheit eines Landes abzubilden, erfordert zum einen ein breites Spektrum an Messgrößen, zum anderen Messgrößen unterschiedlicher Messebenen.

Das breite Spektrum an Messgrößen dient dazu, unterschiedliche Facetten der zu erbringenden Leistungen zu erfassen. Eine Universität dient so nicht nur Forschung und Lehre, sondern unter anderem auch der Heranbildung wissenschaftlichen Nachwuchses; sie erfüllt beschäftigungspolitische Aufgaben (Ansiedelung von Universitäten in strukturschwachen Gebieten) ebenso wie solche der Wirtschaftspolitik (Kris-tallisationskern von Start-ups). Die unterschiedlichen Messebenen erfassen unterschiedliche Stadien der Leistungserstellung und lassen sich in vier Ebenen differenzieren:

► *Wirkung (Outcome)*

Hier wird die von der Institution »eigentlich« gewünschte Leistung erfasst. Bei einer Universität wäre dies bezogen auf Forschung etwa die Beeinflussung künftiger Forschung oder das erzielte Ansehen in der Science Community. Für den Outcome lassen sich häufig nur sehr ausschnitthaft messende Größen finden, wie im Beispiel etwa die Zitationshäufigkeit oder die Zahl erhaltener Auszeichnungen.

► *Ergebnis (Output)*

Das Ergebnis der Leistungserstellung ist die Basis zur Erzielung von Wirkung, lässt sich jedoch häufig deutlich besser messen. Für unser Beispiel zählten hierzu etwa die Zahl der Publikationen in Zeitschriften, die Zahl abgeschlossener Promotionen oder die Zahl angemeldeter Patente. Allerdings ist die Messung weniger valide: Wenige richtungsweisende Veröffentlichungen etwa können die Forschung stärker beeinflussen als viele Publikationen im »Mainstream«.

► *Prozess*

Auf dieser Messebene werden solche Leistungsgrößen erfasst, die den Prozess der

Leistungserstellung abbilden. Im Beispiel zählen hierzu etwa die absolvierten Mannjahre an Forschung oder der Anteil der Forschungszeit an der gesamten Arbeitszeit eines Hochschullehrers. Der Bezug zum »eigentlichen« Forschungsziel ist hier noch weiter, die Messung aber umfassender.

► *Input*

Der weiteste Zusammenhang zur Leistung besteht dann, wenn die für die Leistungserstellung benötigten Einsatzgüter abgebildet werden. Typische Messgrößen für Forschung wären hier die Größe einer Fakultät oder die für Forschung aufgewendeten Finanzmittel.

Welche Messgrößen in welcher Zahl für welchen Zweck verwendet werden sollen, ist – anders als im Fall der externen Rechnungslegung – nicht a priori festgelegt und muss deshalb im Einzelfall bestimmt werden. Nur ein Aspekt sei besonders betont: Angesichts der Vielfalt potentiell sinnvoller Leistungsmessgrößen besteht eine zentrale Herausforderung darin, den »richtigen« Differenzierungsgrad zu bestimmen (wir werden auf dieses Thema auch im 7. Kapitel beim Thema Kennzahlen und Kennzahlensysteme nochmals zurückkommen):

- Verwendet man *nur wenige* Messgrößen, besteht die Gefahr, ein wenig repräsentatives Bild zu liefern, das zum einen bei den Informationsadressaten eine falsche Einschätzung erzeugt, zum anderen ein selektives Leistungsverhalten anstößt: Die Leistung eines Theaters allein an der Zahl der Besucher zu messen, bringt dieses niveaumäßig schnell auf eine Ebene mit Kinos oder Fernsehprogrammen.
- Wird die Leistung mit *zu vielen* Messgrößen gemessen, geht leicht der Blick für das Wesentliche verloren. Damit besteht auf Seiten der Informationsadressaten die Gefahr, zur Beurteilung der Leistung genau die »falschen« Messgrößen auszuwählen (die Leistungsfähigkeit einer Hochschule etwa an der Zahl der Absolventen zu messen). Die Informationsproduzenten haben umgekehrt die Möglichkeit, immer genau diejenigen Messgrößen nach außen besonders zu betonen, die ein positives Bild vermitteln. Um im

Input

Die Leistungsmessung kann – und sollte – sich auf vier Ebenen von Leistungsgrößen beziehen.

Wirkung

Ergebnis

Prozess

Abb. 6-15

**Beispiel eines Definitionsblattes einer logistischen Leistungskennzahl
(entnommen aus Weber/Wertz 1999, S. 27)****(B1.11) Mittlere Durchlaufzeit Wareneingang**

$$= \frac{\sum_{n=1}^{\text{Anzahl Wareneingangspositionen}} (\text{Durchlaufzeit pro Wareneingangsposition})}{\text{Anzahl Wareneingangspositionen}} \quad [\text{BKT}]$$

Ziel

Die Leistungsfähigkeit des Wareneinganges kann u. a. daran gemessen werden, wie lange es dauert, die angelieferten Artikel der Fertigung bereitzustellen. Insbesondere durch Liegezeiten und aufwändige Qualitätskontrollen kann die Freigabe des Materials an die Produktion verzögert werden.

Beschreibung

Durchlaufzeit pro Wareneingangsposition ist die Zeitdifferenz zwischen der Wareneingangsbuchung und der letzten Lagereinbuchung (d. h. der kompletten Wareneingangsposition) ins Materiallager bzw. in das Work-in-Progress-Lager (falls die Produkte direkt in die Produktion geliefert werden)

Anzahl Wareneingangspositionen ist die Gesamtzahl der gelieferten Wareneingangspositionen im Erfassungszeitraum

Messpunkte und zu erfassende Daten**Wareneingangsbuchung**

(Bestellnummer, Bestellposition, Artikelnummer, Wareneingangsnummer, Buchungsdatum BKT)

Lagereinbuchung Materiallager

(Bestellnummer, Bestellposition, Artikelnummer, Wareneingangsnummer, Buchungsdatum BKT)

Materialübergabe an Fertigung

(Bestellnummer, Bestellposition, Artikelnummer, Wareneingangsnummer, Buchungsdatum BKT)

Berechnungsvorschrift

Die Durchlaufzeit pro Wareneingangsposition ist die Differenz in BKT zwischen der letzten

- ▶ Lagereinbuchung Materiallager (Buchungsdatum BKT), falls Lieferung an Materiallager, oder Materialübergabe an Fertigung (Buchungsdatum BKT), falls Lieferung an Produktion

und

- ▶ Wareneingangsbuchung (Buchungsdatum BKT)

Beispiel zu bleiben: Wenn einer Fakultät im Berichtsjahr die Hälfte der Hochschul-lehrer abhanden gekommen ist, kann der Dekan immer noch glänzen, nämlich mit der hohen erreichten Effizienz (Kosten pro Absolvent)!

Die Festlegung des Differenzierungsgrades der Leistungen hat somit einen wesentlichen Einfluss auf die Wirkungen einer Leistungsrechnung; dem anfangs angesprochenen Nutzen stehen nicht unbeträchtliche Gefahren gegenüber.

Wenn klar ist, welche Größen in einer Leistungsrechnung abgebildet werden sollen, besteht im nächsten Schritt die Aufgabe festzulegen, wie dies zu geschehen hat. Auch diese Fragestellung ist im Kontext der »kaufmännischen« Rechnungssysteme hinlänglich gelöst: Für die Größe »Herstellungskosten« finden sich etwa im HGB präzise Vorschriften. Für Leistungen gilt dies nicht. Eine Festlegung muss bis ins Detail gehend erfolgen, sonst sind die Messgrößen Gegenstand von Diskussionen des Managements, nicht der durch die Größen abgebildete Sachverhalt.

Ziehen wir wiederum das Beispiel der Universitäten heran: Im Zuge der Veränderung des Hochschulsystems gehen immer mehr Fakultäten dazu über, ihre Veröffentlichungsintensität zu messen und darüber zu berichten. Diese Anstrengung gelingt allerdings alles andere als leicht. Die Probleme beginnen schon bei der grundsätzlichen Frage, was unter einer Veröffentlichung zu verstehen ist. Zählen auch interne Forschungspapiere dazu? Ist es eine Veröffentlichung, wenn ein Forscher in einer Tageszeitung zu einem wissenschaftsnahen Thema befragt wird?

Anknüpfend an die Frage »Veröffentlichung: ja oder nein« stellt sich als nächstes Problem festzulegen, ob es unterschiedliche Gruppen von Veröffentlichungen geben sollte und wenn ja, welche. Bücher versus Beiträge? Beiträge in Büchern, Zeitschriften, Zeitungen? Zeitschriften welcher Kategorie (A, B, C, national, international)? Zu klären ist weiterhin, ob eine Einzelpublikation genauso zu behandeln ist wie eine Gemeinschaftsveröffentlichung. Schließlich geht es auch um den Träger der Erfassung: Reichen Angaben der Lehrstühle aus? Bedarf es einer Überprüfung durch den Dekan oder Rektor? Derartige Probleme bestehen nicht nur für das unternehmensferne Segment der Hochschulen, sondern für Leistung generell, dies umso mehr, je höher der Dienstleistungscharakter der Leistung ausfällt.

Derzeit haben solche Überlegungen noch nicht zu einer durchgängigen Verbreitung von Leistungsmesssystemen an Hochschulen geführt. Zunehmender internationaler Druck und steigende Mittelknappheit öffentlicher Haushalte werden allerdings hier Veränderungen un-

Auch Leistungsgrößen müssen im Detail definiert werden!

umgänglich machen, so wie dies schon in anderen Ländern seit Langem der Fall ist.

Wir wollen die Ausführungen zur Leistungsrechnung deshalb mit einem anderen Beispiel abschließen. Es stammt aus der Logistik bzw. dem Supply-Chain-Management. Dort besteht die Notwendigkeit, die Material- und Warenflüsse innerhalb des einzelnen Unternehmens und zwischen diesen flussorientiert zu gestalten. Hierfür sind vielfältige Informationen erforderlich, etwa Durchlaufzeiten, Servicegrade, Lagermengen und viele andere mehr. Stets sind mehrere unternehmensinterne wie -externe Stellen am Material- und Warenfluss beteiligt. Dies macht es erforderlich, die Leistungsgrößen für alle in derselben Weise festzulegen; sonst ist keine präzise Steuerung möglich. Die Bewältigung dieser Aufgabe hat zu mehreren Standardisierungsversuchen geführt, so auch zu einer VDI-Richtlinie (VDI 4400 Blatt 1-3). In dieser sind für die wichtigsten Leistungsgrößen entsprechende Definitionen aufgeführt, die bis ins Detail regeln, was unter einer bestimmten Leistung zu verstehen ist. Die *Abbildung 6-15* macht dies am Beispiel der Größe

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 7)

- ▶ Die Leistungsrechnung ist von den Controllern in der Vergangenheit zu Unrecht vernachlässigt worden. Sie besitzt nicht nur eine Zulieferfunktion für die Kosten- und die Erlösrechnung, sondern erfüllt auch eine Reihe eigener Rechnungszwecke.
- ▶ Eine Leistungsrechnung aufzubauen, bedeutet einen erheblichen Basisaufwand, der für die »klassischen« kaufmännischen Rechnungssysteme längst geleistet ist. Art und Umfang der Leistungsgrößen müssen bestimmt und die einzelnen Leistungsgrößen ins Detail gehend definiert werden.
- ▶ Die Leistungsrechnung wird stets mit unterschiedlichen Leistungsgrößen unterschiedlicher Messebenen versuchen, wichtige Aspekte der Leistungserstellung abzubilden. Eine notwendige Vielfalt von Leistungsgrößen auf der einen Seite und die Notwendigkeit einer Selektion auf wichtige Messgrößen auf der anderen Seite bildet ein zentrales Spannungsfeld bei der Gestaltung einer Leistungsrechnung, das von den Controllern federführend begleitet werden sollte.

»Mittlere Durchlaufzeit im Wareneingang« deutlich (BKT bedeutet dabei »Betriebskalendertage«). Sie sollte auch einen Eindruck davon vermitteln, wie aufwändig ein solcher Prozess der Festlegung ist.

6.5 Fazit

Das »interne Rechnungswesen« bildet seit jeher den Kern der Informationsversorgung, den Controller leisten. Viele Controller wären in der Vergangenheit auch als Kostenrechner richtig bezeichnet gewesen. Die Kostenrechnung liefert den wesentlichen Teil der Ausgangsdaten für die operative Planung; sie ist das Rückgrat der kostenstellenbezogenen Wirtschaftlichkeitskontrolle im Unternehmen und informiert über die Erfolgssituation des Produktprogramms. Sie lässt sich mit Fug und Recht als eine grundlegende betriebswirtschaftliche Sprache verstehen, die jeder Betriebswirt gelernt hat, die aber auch zum Kanon der Veranstaltungen von ingenieurs- oder naturwissenschaftlichen Nebenfachstudenten zählt.

Im deutschsprachigen Raum ist Kostenrechnung stark ausdifferenziert worden, sowohl in Hinblick auf hohe Genauigkeit als auch bezogen

auf unterschiedliche Fragestellungen und Sichtweisen. In den Unternehmen zeigt sich Kostenrechnung in der Folge als sehr komplexes Informationssystem, das nur schwer an die stärker werdenden Veränderungen der Unternehmen angepasst werden kann. Dies spricht für eine Vereinfachung der Kostenrechnung ebenso wie für eine genauere Auseinandersetzung mit ihren Rechnungszwecken. Eine verhaltensorientierte Perspektive wird dabei wohl weiter an Bedeutung gewinnen. Im anglo-amerikanischen Wirtschaftsraum ist dagegen eine umgekehrte Entwicklung zu erwarten. Unternehmen haben dort traditionell eine nur sehr rudimentär ausgebaute Kostenrechnung. Nicht zuletzt durch den Erfolg der deutschen Standardsoftware von SAP wird in den USA derzeit intensiv über das Konzept der Plankostenrechnung nachgedacht. Zumindest ist ein Ausbau der Kostenstellenrechnung zu erwarten.

Die Kostenrechnung wird sich international unterschiedlich entwickeln.

Wenn die Kostenrechnung in vielen deutschen Unternehmen derzeit als zu komplex erscheint, gilt für ihr Pendant, die Erlösrechnung, die Aussage eines zu geringen Ausbaustandes. Erlöse wurden in der Vergangenheit von den Kostenrechnern (und dann von den Controllern) zu wenig beachtet. Informationsbasis für sie sind keine Produktions-, sondern Preis-Absatz-Funktionen. Erlöse in ihrer Veränderbarkeit und in ihren Verbundbeziehungen abzubilden, setzt eine intensive Beschäftigung mit Märkten und den dortigen Gesetzmäßigkeiten voraus, die bislang von den Controllern nicht geleistet wurde. Im Ergebnis kann eine stärkere Beschäftigung mit Erlösen dazu führen, das Konzept der Deckungsbeitragsrechnung zu überdenken, da

dieses im Kern das Fehlen von Erlösverbundenheiten voraussetzt.

Ein weiteres Feld, in das Controller Zeit und Aufmerksamkeit investieren sollten, ist die Leistungsrechnung. Mengen-, Zeit- und Qualitätsdaten gewinnen zunehmend an Führungsrelevanz (»Balanced Scorecard«). Controller haben sich in der Vergangenheit auf monetäre Informationen konzentriert. Das Zusammenspiel zwischen monetären und nicht monetären Informationen zu analysieren und dabei auch den eigenständigen Wert nicht monetärer Informationen für die Führungsprobleme auf den unterschiedlichen Hierarchieebenen herauszuarbeiten, ist ein Aufgabenfeld, das auf absehbare Zeit hohe Relevanz besitzt und für die Manager hohen Nutzen stiften kann.

Weiterführende Literatur zu ...

... Begriffliche Grundlagen

Hummel/Männel 1986, S. 3–20
Schweitzer/Küpper 2008, S. 1–26

... Zwecke der Kostenrechnung

Ewert/Wagenhofer 2008, S. 4–11
Weber 2005, S. 75–107
Weber/Weißberger 2010, S. 283–289

... Vollkostenrechnung

Hummel/Männel 1986, S. 22–41, S. 45–48
Weber/Weißberger 2010, S. 383–391 und
S. 401–403

... »Entscheidungsorientierte« Kostenrechnungssysteme

Bungenstock 1995, S. 146–284
Ewert/Wagenhofer 2008, S. 645–680; 690–706
Hummel/Männel 1983, S. 39–128
Kilger/Pampel/Vikas 2007, S. 51–94
Weber 2005, S. 92–100

... Prozesskostenrechnung

Coenenberg/Fischer 1991
Cooper/Kaplan 1988
Horváth et al. 1993, S. 609–628
Landry/Wood/Lindquist 1997, S. 28–33
Schweitzer/Küpper 2008, S. 347–383
Weber 1994b, S. 6–8

... Nutzung und Perspektiven der Kostenrechnung

Johnson/Kaplan 1987
Pfaff/Weber 1998
Schäffer/Steiners 2005
Weber 1992b, S. 173–199
Weber 1996b, S. 925–946

... Erlösrechnung

Rese 2002, Sp. 453–462
Riebel 1994, S. 98–148
Schweitzer 2002, Sp. 475–484
Weißberger 2002, Sp. 444–453

... Leistungsrechnung

Strigl et al. 2004, S. 143–186
Weber 1995, S. 35–76 und S. 119–152

Jürgen Weber/Utz Schäffer

Einführung in das Controlling

13., überarbeitete und aktualisierte Auflage

2011
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

12. MAI. 2011



ThULB Jena
Teilbibliothek Rechts-, Wirtschafts-
und Sozialwissenschaften

Dozenten finden weitere Lehrmaterialien unter
<http://www.sp-dozenten.de/2963>
(Registrierung erforderlich).

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet
über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

ISBN 978-3-7910-2963-4

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung
außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages
unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikro-
verfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2011 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de

Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt/Melanie Frasch
Layout: Ingrid Gnoth | GD 90
Satz: Dörr+Schiller GmbH, Stuttgart
Druck und Bindung: aprinta druck GmbH & Co. KG, Wemding

Printed in Germany
März 2011

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt