

**BAMBERGER  
BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE BEITRÄGE  
ISBN 3-931810-08-9**

**Nr. 117**

**Erfüllbarkeit bedeutsamer Rechenzwecke  
durch die Prozeßkostenrechnung – dar-  
gestellt am Beispiel der Wirtschaftlich-  
keitskontrolle in administrativen  
Leistungsbereichen**

Professor Dr. Wolfgang Becker und  
Dipl.-Kfm. Niels Sahl

Bamberg, im Juli 1997

Copyright © 1997 by Professor Dr. Wolfgang Becker und Dipl.-Kfm. Niels Sahl  
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Unternehmensführung & Control-  
ling, Universität Bamberg, Feldkirchenstraße 21, D-96045 Bamberg,  
Telefon 0951/863-2507, Telefax 0951/39705,  
E-Mail: wolfgang.becker@sowi.uni-bamberg.de

**OTTO-FRIEDRICH-UNIVERSITÄT BAMBERG**

# Inhaltsverzeichnis

<b>1 Problemstellung</b> .....	<b>3</b>
<b>2 Kritische Auseinandersetzung mit dem konzeptionellen Vorgehen der Prozeßkostenrechnung im Hinblick auf die angestrebten Rechenzwecke</b> .....	<b>5</b>
2.1 Tätigkeitsanalyse und Prozeßbildung.....	6
2.1.1 Durchführung der Tätigkeitsanalyse.....	6
2.1.2 Aufbau der Prozeßhierarchie.....	7
2.2 Bestimmung von Bezugsgrößen und Bezugsgrößenmengen.....	11
2.2.1 Bestimmung der Teilprozeßbezugsgrößen.....	11
2.2.2 Bestimmung der Hauptprozeßbezugsgrößen.....	11
2.2.3 Ermittlung des Mengengerüsts.....	13
2.3 Planung der Prozeßkosten und Bildung der Prozeßkostensätze.....	14
2.3.1 Planung der Prozeßkosten.....	14
2.3.2 Bildung von Prozeßkostensätzen.....	16
<b>3 Mangelnde Eignung von vollkostenorientierten Soll-Ist-Vergleichen zur Wirtschaftlichkeitskontrolle</b> .....	<b>17</b>
3.1 Kostenstellenorientierte Wirtschaftlichkeitskontrolle.....	18
3.2 Prozeßorientierte Wirtschaftlichkeitskontrolle.....	19
<b>4 Zwischenfazit</b> .....	<b>20</b>
<b>5 Auslegung der Prozeßkostenrechnung als Teilkostenrechnung zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit in administrativen Leistungsbereichen</b> .....	<b>21</b>
5.1 Analytische Kostenplanung von Prozeßkostenstellen.....	21
5.1.1 Ablauf der analytischen Kostenplanung.....	21
5.1.2 Wahl geeigneter Bezugsgrößen unter besonderer Berücksichtigung der Leistungsvielfalt administrativer Kostenstellen.....	22
5.1.3 Spaltung der Prozeßkosten in proportionale und fixe Bestandteile.....	24
5.2 Prozeßbedingte Anforderungen an die Aufbereitung von Istdaten.....	27
5.2.1 Periodengerechte Erfassung von Istbezugsgrößenmengen.....	27
5.2.2 Differenzierte Erfassung von Personalzeiten.....	28
<b>6 Zusammenfassung</b> .....	<b>28</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>30</b>

## 1 Problemstellung

In der Prozeßkostenrechnung geht es „wie in der traditionellen, leistungssystembezogenen Kostenrechnung generell um die Erfassung des Faktoreinsatzes (Kostenarten), die Abbildung von Leistungserstellungsprozessen (in Kostenstellen) und die Zurechnung von Kosten zu Verursachern, unter diesen insbesondere zu Produkten (Kostenträgerrechnung).“<sup>1</sup> Es kann daher nicht verwundern, daß mit der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit, verursachungsgerechten Verrechnung von Gemeinkosten und Unterstützung der Entscheidungsfindung keine grundlegend neuen Rechenzwecke verfolgt werden.<sup>2</sup>

Die Erfüllbarkeit der genannten Rechenzwecke muß aufgrund des Vollkostenrechnungsprinzips und des spezifischen Vorgehens der Prozeßkostenrechnung aber prinzipiell in Frage gestellt werden. Im folgenden wird deshalb anhand des Rechnungszwecks der Wirtschaftlichkeitskontrolle untersucht, inwieweit durch den Einsatz der Prozeßkostenrechnung die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung in den administrativen Unternehmensbereichen überwacht und gesteuert werden kann. Dieser Rechnungszweck gewinnt wegen der Verlagerung der Kostenentstehung zunehmend an Bedeutung. Ein Großteil der Kosten fällt nicht mehr in der Produktion, sondern in den der Produktion vor- und nachgelagerten Bereichen an. Damit einhergehend ist ein Anstieg des betrieblichen Gemeinkostenvolumens zu verzeichnen. Diese Entwicklung ist in den zurückliegenden Jahrzehnten in nahezu allen Unternehmen und Branchen festzustellen.<sup>3</sup> Die Gründe für den Gemeinkostenanstieg liegen in der Veränderung externer und interner Kontextfaktoren<sup>4</sup>. Die nachfolgende Abbildung 1 zeigt wesentliche volks- und betriebswirtschaftliche Einflußfaktoren und deren für den Anstieg der Gemeinkosten relevante Veränderungen auf.<sup>5</sup>

Anhand des Kontextfaktors „Betriebsgröße“ seien die Auswirkungen exemplarisch verdeutlicht: Als Folge von Wachstums- und Diversifikationsbestrebungen nimmt die Größe und Differenziertheit von Unternehmen zu. Damit korrespondiert ein Anstieg der Arbeitsteilung, Spezialisierung und Innenkomplexität, der wiederum verstärkte Bürokratisierungstendenzen, einen erhöhten Koordinations- und Organisationsbedarf, eine Vervielfältigung der Informationsprozesse und mangelnde Transparenz zur Folge hat.<sup>6</sup> Dies bewirkt eine Zunahme von vorbereitenden, planenden, steuernden, überwachenden und koordinierenden Tätigkeiten in den der eigentlichen Leistungserstellung vor- und nachgelagerten Unternehmensbereichen, deren Kosten einer einzelnen Produkteinheit nicht oder nicht wirtschaftlich zugerechnet werden können. Vor dem Hintergrund der Zunahme des internationalen Wettbewerbs und eines damit

---

1 Weber, J. (1994b), S. 534.

2 Über die mit der Prozeßkostenrechnung verfolgten Rechnungszwecke besteht weitgehend Einigkeit. Sie sind Gegenstand nahezu jeder Veröffentlichung zur Prozeßkostenrechnung. Vgl hierzu einige repräsentative Publikationen: Burger, A. (1994), S. 159 und 213ff.; Coenenberg, A.G./Fischer, T.M. (1991), S. 31ff.; Horváth, P. u.a. (1993), S. 612; Pfohl, H.-C./Stölzle, W. (1991), S. 1286ff.; Reckenfelderbäumer, M. (1994), S. 26ff.

3 Vgl. hierzu auch die empirischen Analysen von Backhaus, K./Funke, S. (1996), S. 125 und Schumann, M./Beinhauer, M (1994), S. 301f.

4 Vgl. zu diesen Kontextfaktoren detailliert Brink, H.-J. (1992), S. 177f.

5 Vgl. hierzu beispielhaft Müller, A. (1992), S. 1-8.

6 Vgl. Wild, J. (1983), S. 21.

einhergehenden prinzipiell limitierten Erlössteigerungspotentials erlangt der Gemeinkostenanstieg somit besondere erfolgswirtschaftliche Bedeutung.

Kontextfaktoren	Veränderungen
Branche allgemein	Verlagerung der Anteile des Bruttosozialprodukts vom sekundären zum tertiären Sektor und damit Anpassung der Beschäftigungsstruktur (Zunahme an Gehaltsempfängern, Verringerung der Lohnempfänger)
Marktsituation	Dynamisierung und Internationalisierung des Wettbewerbs, Intensivierung der Aktivitäten zur Beschaffung von Leistungspotentialen und zur Verwertung der Produkte
Technologie	Anstieg der Automatisierung, dadurch Substitution von menschlicher Arbeit durch flexible maschinelle Arbeit; rasante Entwicklungen auf dem Gebiet der Informationstechnologie
Betriebsgröße	Tendenz zu Großunternehmen durch Konzentration, dadurch Zunahme von Arbeitsteilung, Spezialisierung und Koordinationsbedarf
Fertigungsorganisation	Reduzierung der Fertigungstiefe <sup>7</sup> ; Realisierung neuer Konzepte der Fabrikorganisation mit Auswirkungen auf den Automatisierungsgrad und das fertigungsnahe Rationalisierungspotential, Bedeutungsgewinn „indirekter“ Leistungsbereiche
Leistungsprogramm	Zunahme der Produktvarianten; Verringerung der Auftragsgrößen; Verkürzung der Produktlebenszyklen

*Abbildung 1: Ursachen für den Gemeinkostenanstieg im Hinblick auf ausgewählte Kontextfaktoren*

Aufgrund der historisch bedingten Anlehnung der Kostentheorie an die Produktionstheorie konzentriert sich das innerbetriebliche Rechnungswesen dagegen auf den eigentlichen Produktionsprozeß.<sup>8</sup> Die Vernachlässigung der Gemeinkostenbereiche durch die herkömmlichen Verfahren der Kostenrechnung lassen eine differenzierte zahlenmäßige Abbildung des gesamten Unternehmensgeschehens nicht mehr zu. Diese Lücke versucht die Prozeßkostenrechnung zu schließen. Sie bezieht die Prozesse der Gemeinkostenbereiche explizit in ihre Planungs- und Abrechnungsmethodik ein. Die administrativen Prozesse stellen die zentralen Bezugsobjekte der Prozeßkostenrechnung dar. Sie umfassen sowohl kostenstellenbezogene als auch kostenstellenübergreifende Vorgänge und können sich demgemäß über alle betrieblichen Funktionalbereiche erstrecken.

In der Literatur zur Prozeßkostenrechnung, die im wesentlichen auf die Veröffentlichungen von *Horváth* und seinen Mitarbeitern rekurriert, besteht weitgehend Übereinstimmung hinsichtlich grundlegender prozeßkostenrechnerischer Charakteristika. Hierzu zählen neben der

7 Mit der Reduzierung der Fertigungstiefe sind auch einige Nachteile verbunden. Neben der Gefährdung der Einhaltung festgelegter Qualitätsstandards und den nachteiligen Folgen von wechselseitigen Abhängigkeitsbeziehungen können Kostensteigerungen im dispositiven und logistischen Bereich auftreten. Zu erwarten sind höhere Kommunikations-, Einkaufs- und Transportkosten. Vgl. Dichtl, E. (1991), S. 56ff.

8 Vgl. Albach, H. (1988), S. 1153f.

durchgängigen Prozeßorientierung, die als konstitutives Merkmal angesehen werden kann und sowohl Aufbau als auch Wirkungsweise determiniert, das Vollkostenrechnungsprinzip<sup>9</sup> und eine spezifische Vorgehensweise. Auf Basis dieser konzeptionellen Eigenschaften gilt es im folgenden herauszuarbeiten, inwieweit eine Wirtschaftlichkeitskontrolle administrativer Leistungsbereiche überhaupt möglich ist.

## 2 Kritische Auseinandersetzung mit dem konzeptionellen Vorgehen der Prozeßkostenrechnung im Hinblick auf die angestrebten Rechenzwecke

Über das grundsätzliche Vorgehen im Zusammenhang mit der Einführung einer Prozeßkostenrechnung herrscht in der Literatur weitgehend Einigkeit.<sup>10</sup> Die Vorgehensweise ist durch die folgenden Schritte bestimmt:

- Tätigkeitsanalyse und Prozeßbildung,
- Bestimmung der Bezugsgrößen und Bezugsgrößenmengen,
- Planung der Prozeßkosten und
- Bildung der Prozeßkostensätze.

Die Darstellung und begriffliche Abgrenzung des methodischen Vorgehens wird allerdings erschwert, weil in der Literatur sehr viele Begriffe<sup>11</sup> unterschiedlich verwendet und definiert<sup>12</sup> werden. Nachfolgend werden die einzelnen Einführungsschritte vor dem Hintergrund der angestrebten Rechenzwecke kritisch gewürdigt. Ein Abstellen nur auf den Rechnungszweck der Wirtschaftlichkeitskontrolle ist in diesem Zusammenhang (noch) nicht sinnvoll, weil zwischen den Rechenzwecken Wechselwirkungen bestehen und sich somit die Erfüllbarkeit eines Rechenzweckes unmittelbar auf die Erfüllung eines andere Rechenzwecke auswirkt.

---

9 Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1989), S. 216. Zum Prinzip und Aufbau der Vollkostenrechnung vgl. ausführlich Menrad, S. (1993), Sp. 2107ff. und Weber, J. (1994a) S. 195ff.

10 Zum Vorgehen der Prozeßkostenrechnung vgl. stellvertretend Braun, S. (1994), S. 37-82; Burger, A. (1994), S. 163ff.; Horváth, P./Renner, A. (1990), S. 101ff.; Horváth, P. u.a. (1993), S. 613f.; Müller, A. (1992), S. 65ff.; Olshagen, C. (1991), S. 35-51; Reckenfelderbäumer, M. (1994), S. 38ff.; Troßmann, E. (1992), S. 523f. Eine durchgängig allgemeingültige Vorgehensweise kann aber wegen unternehmensspezifischer Anforderungen und Kontextvariablen nicht beschrieben werden. Neben dem Entschluß zur Implementierung der Prozeßkostenrechnung ist vorab über die Integration, das Systemdesign, den Verwendungszweck, das Anwendungsgebiet und den Genauigkeitsgrad der Rechnung zu entscheiden. Vgl. hierzu Reckenfelderbäumer, M. (1994), S. 44ff.

11 Es sind folgende Begriffe zu finden: Tätigkeit, Aktivität, Transaktion, Vorgang, Teilprozeß, Prozeß, Hauptprozeß, Prozeßbereich, Prozeßkette.

12 Hierzu seien folgende Beispiele angeführt: Einmal werden Tätigkeiten und Teilprozesse gleichgesetzt (vgl. Franz, K.-P. (1990b), S. 116), ein anderes Mal Tätigkeiten und Prozesse (vgl. Coenenberg, A.G./Fischer, T.M. (1991), S. 25) und ein drittes Mal Aktivitäten und Teilprozesse (vgl. Küting, K. (1993a), S. 339). Der Begriffswirrwarr gipfelt in der Feststellung, daß sowohl Transaktionen, Teilprozesse, Prozesse als auch Tätigkeiten gleichermaßen Äquivalente von Aktivitäten seien; vgl. Olshagen, C. (1991), S. 39. Vgl. auch die Untersuchung von Braun, S. (1994), S. 42, der die undifferenzierte Begriffsverwendung verschiedener Autoren kritisch darstellt.

## 2.1 Tätigkeitsanalyse und Prozeßbildung

### 2.1.1 Durchführung der Tätigkeitsanalyse

Die Durchführung der Tätigkeitsanalyse in den ausgewählten Gemeinkostenbereichen ist die zentrale Voraussetzung für den Aufbau einer Prozeßkostenrechnung. Das Ziel der Tätigkeitsanalyse besteht in der Identifikation der in den Kostenstellen ausgeführten Tätigkeiten und Teilprozesse sowie in der Ermittlung der teilprozeßbezogenen Mitarbeiterbindung beziehungsweise Kapazitätsinanspruchnahme für den Betrachtungszeitraum.<sup>13</sup> Die Tätigkeitsebene ist die Elementarstufe der Prozeßstruktur.<sup>14</sup> Aus den Ergebnissen der Tätigkeitsanalyse müssen sich folgende Erkenntnisse ableiten lassen:<sup>15</sup>

- Input der Kostenstelle,
- Art und Anzahl der auszuführenden Tätigkeiten und Teilprozesse sowie
- Output der Kostenstelle, d.h. Quantifizierung der Ergebnisse der abgewickelten Teilprozesse.

Im Zusammenhang mit der Tätigkeitsanalyse werden mehrere Verfahren erörtert.<sup>16</sup> Zunächst sind, soweit vorhanden, Unterlagen, wie zum Beispiel Arbeitsplatzbeschreibungen, Ablaufdiagramme, persönliche Mitarbeiteraufzeichnungen oder Ergebnisse bereits durchgeführter Gemeinkostenuntersuchungen, auszuwerten.<sup>17</sup> In der Regel werden diese Unterlagen nicht ausreichen, sich ein exaktes Bild vom Leistungsumfang der Kostenstellen des administrativen Bereichs zu machen. Detaillierte Informationen versprechen Erhebungstechniken wie die Selbstaufschreibung oder die Multi-Momentaufnahme. Beide Verfahren erfordern einen zeitlichen Vorlauf zur Erstellung der Tätigkeitskataloge und einen hohen Betreuungsaufwand während der Erhebungsphase.<sup>18</sup>

Im Rahmen der Selbstaufschreibung erfassen alle Mitarbeiter des Untersuchungsgebiets ihre persönlichen Zeitbedarfe je ausgeführter Tätigkeit während eines vorher festgelegten, repräsentativen Untersuchungszeitraums. Auf Basis dieser Ergebnisse, die um Abwesenheitszeiten und Sondereinflüsse (zum Beispiel Inventur- oder Jahresabschlußarbeiten während der Zeitaufschreibungsphase) zu bereinigen sind, werden die tätigkeitsbezogenen Standardbearbeitungszeiten festgelegt. Durch Multiplikation der Standardzeiten mit den korrespondierenden Bearbeitungsmengen und Vergleich mit der vorhandenen Personalkapazität können die Zeit-

---

13 Vgl. Horváth, P./Renner, A. (1990), S. 102.

14 Der Grad der Differenzierung der Tätigkeiten liegt im Ermessen des Anwenders; vgl. hierzu auch Glaser, H. (1991), S. 225. Für die Zwecke einer detaillierteren Analyse können neben der Art der Tätigkeit ein Leistungsstandard, dessen Mengeneinheit, eine Bezugsgröße und gegebenenfalls die ausführende Ressource (zum Beispiel die Gehaltsgruppe) ermittelt werden.

15 Vgl. Reckenfelderbäumer, M. (1994), S. 54.

16 Zu den Erhebungstechniken vgl. Burger, A. (1994), S. 164f.; Horváth, P./Renner, A. (1990), S. 102; Müller, A. (1992), S. 67ff.

17 Nach den Erfahrungen des Verfassers sollte das Vorhandensein beziehungsweise die Eignung solcher Unterlagen nicht überschätzt werden. In der Literatur wird teilweise der Eindruck erweckt, als seien diese Dokumente in der Unternehmenspraxis sofort und in der gewünschten Differenzierung griffbereit. Vgl. hierzu Horváth, P./Renner, A. (1990), S. 102; Reckenfelderbäumer, M. (1994), S. 53.

18 Vgl. Sahl, N. (1994), S. 46.

bedarfe plausibilisiert werden. Die Multi-Momentaufnahme ist ein Stichprobenverfahren, das anhand von Beobachtungen die relative Häufigkeit des Auftretens verschiedener Tätigkeiten festhält, um so auf deren absolute Dauer schließen zu können. Der Zeitstandard errechnet sich aus der Anzahl der Beobachtungen je Tätigkeit und der Gesamtsumme an Stunden, die auf diese Tätigkeit entfallen.<sup>19</sup> Im Ergebnis liefert das methodische Vorgehen dieser Verfahren exakte Zeitverbräuche je Tätigkeit. Durch Aggregation der einem Teilprozeß zuordenbaren tätigkeitsbezogenen Zeitstandards errechnet sich der (repräsentative) Zeitstandard für die Abwicklung eines Teilprozesses.

Die Prozeßkostenrechnung verzichtet allerdings (aus Vereinfachungsgründen) auf die Abbildung der tätigkeits- und teilprozeßbezogenen Ressourceninanspruchnahme durch Zeitstandards. Stattdessen wird basierend auf Interviews im Rahmen der Tätigkeitsanalyse schätzweise ermittelt, welche Mitarbeiterkapazität einer Kostenstelle die einzelnen Teilprozesse anteilig beanspruchen. Weil einer derartigen Schlüsselung keine objektiven Verteilungsmaßstäbe zu-grundeliegen, ist durch die Tätigkeitsanalyse nicht gewährleistet, daß die tatsächlichen mit der Abwicklung eines Teilprozesses korrespondierenden Ressourceninanspruchnahmen abgebildet werden können. Die diesem Vorgehen innewohnende Gefahr besteht darin, daß auf Basis dieser Verteilungsgrundlage allen nachrangigen Auswertungen potentiell falsche Prozeßkosten zugrundeliegen.<sup>20</sup>

### 2.1.2 Aufbau der Prozeßhierarchie

Die im Rahmen der Tätigkeitsanalyse definierten Tätigkeiten werden zu kostenstellenbezogenen Teilprozessen zusammengefaßt. Sie repräsentieren gleichartige Tätigkeitsbündel je Kostenstelle.<sup>21</sup> Teilprozesse sind somit einer Kostenstelle eindeutig zuordenbar, wobei eine Kostenstelle mehrere Teilprozesse abwickeln wird. Die Teilprozesse sind daraufhin zu untersuchen, ob sie sich in bezug auf das Leistungsvolumen der ausführenden Kostenstellen mengenproportional verhalten (leistungsmengeninduziert) oder ob sie davon unabhängig (leistungsmengenneutral) anfallen. Sowohl für mengenabhängige als auch mengenunabhängige Teilprozesse sind die für ihre Abwicklung erforderlichen Mitarbeiterkapazitäten zu bestimmen und die entsprechenden Plankosten zu ermitteln. Auf der Basis der mengenproportionalen Teilprozesse ist eine Mengenplanung durchzuführen; sie bilden das Mengengerüst der Kostenverrechnung.<sup>22</sup>

Neben der Zuordnung zu Kostenstellen lassen sich die Teilprozesse sogenannten Hauptprozessen zuordnen. Ein Hauptprozeß setzt sich aus verschiedenen Teilprozessen zusammen.<sup>23</sup> Durch diese Synthese entsteht eine kostenstellenübergreifende und gesamtunter-

---

19 In einfachster Form wird eine Multi-Momentaufnahme so durchgeführt, daß der Beobachter in einem bestimmten Turnus einen Rundgang durch die Betriebsstätte macht und dabei auf einer Strichliste festhält, welche Tätigkeit oder welcher Teilprozeß von den Mitarbeitern im Augenblick der Beobachtung ausgeführt wird. Vgl. zur Multi-Momentaufnahme als Verfahren der orientierenden Zeitstudie ausführlich Pfeiffer, W./Dörrie, U./Stoll, E. (1977), S. 239ff.

20 Vgl. Coenenberg, A.G./Fischer, T.M.(1991), S. 26; Horváth, P./Mayer, R. (1993), S. 21f.

21 Vgl. hierzu ähnlich Maier-Scheubeck, N. (1992), S. 122, der anstatt von Teilprozessen von Aktivitäten spricht, die aus mehreren Tätigkeiten bestehen.

22 Vgl. Küting, K. (1993b), S. 369.

23 Vgl. Olshagen, C. (1991), S. 39.

nehmensbezogene Sichtweise. Es ist grundsätzlich denkbar, daß sich ein Hauptprozeß aus Teilprozessen nur einer Kostenstelle zusammensetzt; ein Teilprozeß kann auch Bestandteil mehrerer Hauptprozesse sein.<sup>24</sup> Die sich aus Tätigkeiten, Teilprozessen und Hauptprozessen ergebende Prozeßhierarchie ist in der Abbildung 2 zusammenfassend dargestellt.

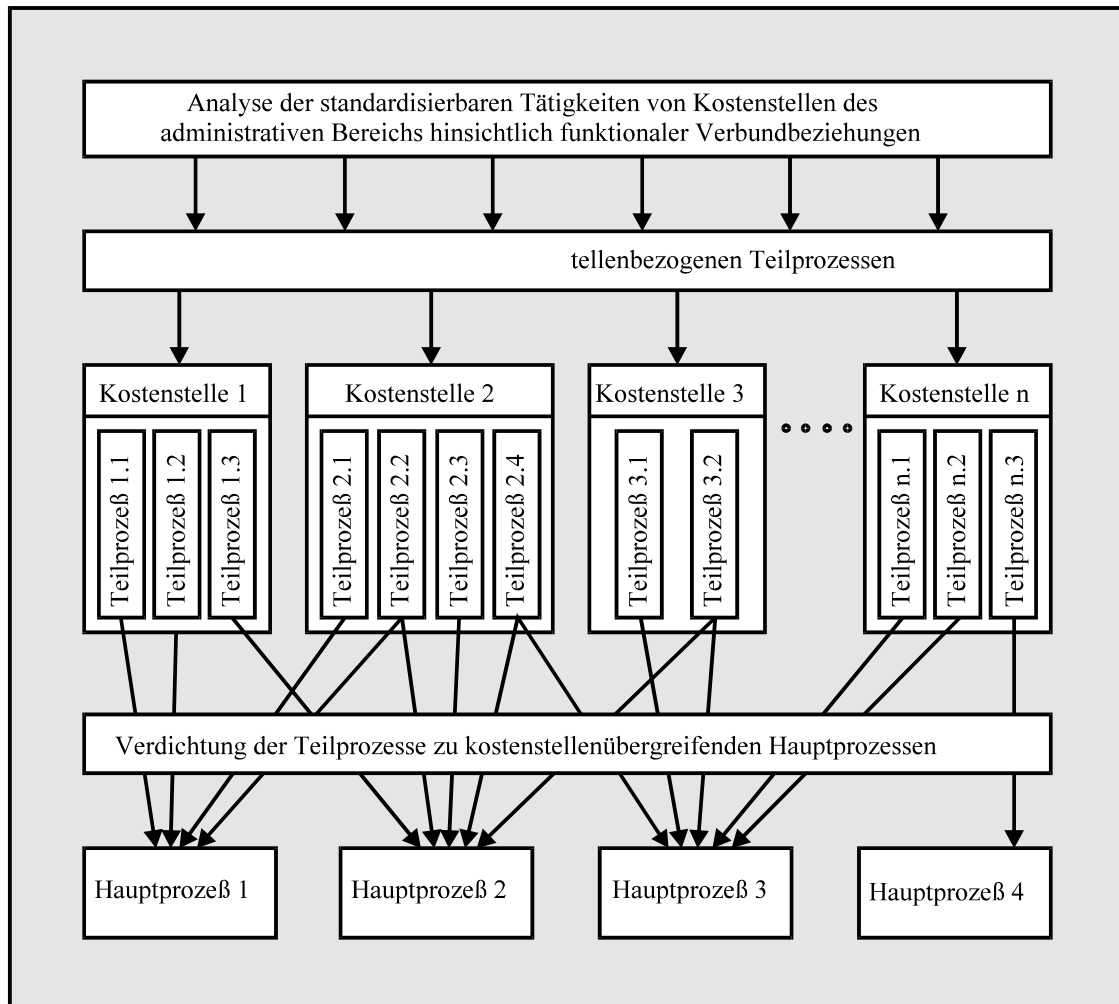


Abbildung 2: Struktur der Prozeßhierarchie

Dieses zweistufige Vorgehen - Bildung von Teilprozessen, Zuordnung zu Hauptprozessen - wird mit den folgenden Argumenten begründet:<sup>25</sup>

- Das Konstruktionsprinzip ermöglicht es, die bestehende Kostenstellengliederung bei der Einführung der Prozeßkostenrechnung beizubehalten, ohne die prozeßorientierte Betrachtungsweise einzuschränken.
- Die Bildung von Hauptprozessen zentriert die Gemeinkostenproblematik auf wenige anschauliche Größen. Die damit korrespondierende Transparenz schlägt sich insbesondere durch eine prozeßorientierte Gemeinkostenverrechnung in der Kalkulation nieder.

24 Vgl. Mayer, R. (1990), 310f. Die letztgenannte Teilprozeßzuordnung ist realiter kaum zu vermeiden, wenn man die Zahl der Kostenstellen nicht ausufern lassen will. Als Folge entstehen aber beim prozeßbezogenen Soll-Istkosten-Vergleich Interpretationsprobleme, weil die Istkosten und entstehende Abweichungen anteilig auf alle Hauptprozesse verrechnet werden, in die der betrachtete Teilprozeß eingeht.

25 Vgl. hierzu Horváth, P. u.a. (1993), S. 613.

- Die Wirkungen von Maßnahmen zur Gemeinkostenreduzierung durch Veränderungen der Prozeßabläufe können auf der Ebene der Hauptprozesse und der Kostenstelle verfolgt werden.

Obwohl die Prozeßbildung in der Konzeption der Prozeßkostenrechnung eine zentrale Rolle einnimmt, finden in den korrespondierenden Veröffentlichungen Kriterien sowohl zur Bildung von Teilprozessen<sup>26</sup> als auch für die Differenzierung von Hauptprozessen<sup>27</sup> kaum Erwähnung. Eine Analyse der Beispiele zur Hauptprozeßbildung liefert keine zusätzlichen Erkenntnisse, zumal die Beispiele von der Unternehmensrealität stark abstrahieren und demzufolge die betriebliche Komplexität nicht widerspiegeln. Soweit ersichtlich weisen *Horváth/Mayer* erstmals auf die Bildung von abteilungsübergreifenden Hauptprozessen hin.<sup>28</sup> Ihr Beispiel zur Kostenstelle „Einkauf“ verdeutlicht aber lediglich den Sachverhalt der heterogenen Kostenverursachung. *Horváth/Renner* warten mit einer beispielhaften Grafik einer Prozeßhierarchie auf, liefern jedoch keine operationalen Hinweise zur Hauptprozeßbildung und kein erläuterndes Beispiel.<sup>29</sup> In einer jüngeren Publikation von *Horváth* und seinen Mitarbeitern findet sich folgende Bemerkung: „Ausschlaggebend (für die Bildung von Hauptprozessen, die Verfasser) ist vielmehr die sachliche Zugehörigkeit eines Teilprozesses zu einem oder mehreren Hauptprozessen. Die Art der Maßgröße des Teilprozesses ist dafür ohne Belang“<sup>30</sup>.

Eine derart vorgenommene Prozeßaggregation führt jedoch nahezu zwangsläufig zu Ungenauigkeiten bei der Verrechnung von Gemeinkosten. Ein Zitat aus der Unternehmenspraxis bestätigt den Einwand zur Hauptprozeßbildung. „So war uns z. B. klar, daß mehrere Prozesse sinnvollerweise zu Hauptprozessen zusammengefaßt werden müssen. Bei der Realisierung mußten wir feststellen, daß dies nicht machbar ist, da wir es mit verschiedenen Nennern zu tun haben, die Prozesse also nicht gleichnamig zu machen sind. Ohne gemeinsamen Nenner aber sind Hauptprozesse keine sinnvollen Größen.“<sup>31</sup>

Anhand eines Beispiels von *Coenenberg/Fischer* kann die abteilungsübergreifende Hauptprozeßbildung nachvollzogen werden.<sup>32</sup> Nur wenn die Teilprozesse „Material einkaufen“, „Materiallieferung entgegennehmen“, „Eingangsprüfung für Material durchführen“ und „Material lagern“ identische oder zueinander proportionale Maßgrößen besitzen, kann die Kostenverursachung exakt abgebildet werden. Es ist jedoch offensichtlich, daß aufgrund unterschiedlicher Liefermengen, Bestellverfahren, Umfänge von Qualitätsprüfungen und/oder Lagerorte keine Identität oder Proportionalität zwischen den einzelnen Teilprozessen besteht. Beispielsweise muß zwischen der Anzahl der Materialanlieferungen und der Anzahl der Ein-

---

26 Vgl. Maier-Scheubeck, N. (1992), S. 122. Auf die fehlenden operationalen Regeln zur Prozeßdifferenzierung weist auch Glaser hin. Die Aussage, Prozesse sind anhand von Beobachtungen und Interviews zu ermitteln, ist ihm berechtigterweise zu lapidar. Vgl. Glaser, H. (1991), S. 225.

27 Vgl. Maier-Scheubeck, N. (1992), S. 149.

28 Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1989), S. 216.

29 Vgl. Horváth, P./Renner, A. (1990), S. 102.

30 Horváth, P. u.a. (1993), S. 613.

31 Lohmann, U. (1992), S. 138. In einem jüngeren Beitrag von Horváth/Mayer wird, ohne Begründung des Meinungswandels, die Ansicht vertreten, daß Hauptprozesse eine Kette von Aktivitäten repräsentieren, die dem gleichen Kosteneinflußfaktor unterliegen. Sie ziehen daraus den (richtigen und von vorherigen Veröffentlichungen abweichenden) Schluß, daß somit ein Hauptprozeß lediglich einen Teilabschnitt der Wertschöpfungskette abbilden kann. Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1993), S. 16f.

32 Vgl. Coenenberg, A.G./Fischer, T.M. (1991), S. 27.

lagerungsvorgänge keine Proportionalität bestehen, wenn die Lieferung verschiedene Materialien enthält, die unterschiedliche Lagerorte und Verpackungseinheiten besitzen. Es entsteht der Eindruck, daß insbesondere durch die aus angestrebter Vereinfachung der Kalkulation vorgenommene Aggregation von Teilprozessen<sup>33</sup> Abbildungsungenauigkeiten entstehen, die einer verursachungsnahen Gemeinkostenverrechnung entgegenwirken.

In den Veröffentlichungen zur Prozeßkostenrechnung kommt ebenfalls nicht zum Ausdruck, wie Kostenstellen innerhalb der Prozeßkostenrechnung ob ihrer Besonderheiten zu bilden sind.<sup>34</sup> „Die ermittelten Teilprozesse sind zweidimensional zuzuordnen, der durchführenden Kostenstelle und dem abteilungsübergreifenden Hauptprozeß. ... Wegen der heterogenen Leistungen indirekter Bereiche werden in der Regel mehrere Teilprozesse unter einer Kostenstelle subsumiert. ... Die Prozeßkostenrechnung ist kein völlig neues Kostenrechnungssystem, sondern bedient sich der traditionellen Kostenarten- und Kostenstellenrechnung. Davon unabhängig ist bei Einführung der Prozeßkostenrechnung eine Analyse und eventuelle Umstrukturierung von Kostenarten und Kostenstellen angebracht.“<sup>35</sup>

Die Prozeßkostenrechnung nutzt eine (bereits bestehende) Kostenstellenstruktur, die nicht vor dem Hintergrund einer Prozeßorientierung gebildet worden ist. Kostenstellen grenzen Leistungspotentiale und keine Leistungsprozesse ab.<sup>36</sup> Sie sind künstlich abgegrenzte Planungs- und Abrechnungsbereiche, die der Aufdeckung der Kostenentstehung und der indirekten Weiterwälzung von Kostenträgergemeinkosten dienen sollen.<sup>37</sup> Die Prozeßsicht kommt nur insofern zum Ausdruck, als die Leistungspotentiale zur Abwicklung von Prozessen beitragen. Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, entstehen Hauptprozesse gerade durch das übergreifende Zusammenwirken von Kostenstellen. Es bleibt die jedoch generelle Frage unbeantwortet, inwieweit die Bildung von Hauptprozessen die Einteilung eines Unternehmens in Kostenstellen beeinflußt.

---

33 Vgl. Glaser, H. (1991), S. 226.

34 Vgl. Scherrer, G. (1994), S. 593.

35 Horváth, P./Mayer, R. (1989), S. 216.

36 Unter rein funktionalen Gesichtspunkten gebildete Kostenstellen können durchaus Leistungsprozesse abbilden. In diesem Fall stellt sich unmittelbar die Frage nach der Notwendigkeit von Kostenstellen. Wäre es im Rahmen der Istkostenerfassung möglich, alle angefallenen Kosten den Prozessen zu belasten, und würden alle Potentiale nur für einen Prozeß leisten, könnte auf die Einrichtung von Kostenstellen verzichtet werden. Der Prozeß übernimmt dann die Funktion des Kostensammlers. In Abhängigkeit von der korrespondierenden Prozeßmenge (im Sinne der Bezugsgrößenmenge) errechnet sich dann der Kostensatz für die Abwicklung eines Prozesses.

37 Vgl. Hummel, S./Männel, W. (1982), S. 104. Als Kriterien zur Kostenstellenbildung sind zu nennen: Kostenstellen sollen eine homogene Kostenverursachung aufweisen, einen selbständigen Verantwortungsbereich repräsentieren und eine Kontierung der Istkosten sicherstellen. Daneben muß die Kostenstellengliederung wirtschaftlich gerechtfertigt erscheinen und darf die Übersichtlichkeit nicht gefährden. Vgl. hierzu Kilger, W. (1988), S. 320ff. und Hummel, S./Männel, W. (1982), S. 107.

## 2.2 Bestimmung von Bezugsgrößen und Bezugsgrößenmengen

### 2.2.1 Bestimmung der Teilprozeßbezugsgrößen

Eine Teilprozeßbezugsgröße ist Maßgröße für das Leistungsvolumen einer Kostenstelle. Sie repräsentiert die in einem Zeitabschnitt abzuwickelnde Menge an Teilprozessen.<sup>38</sup> Sie ist gleichzeitig der Bezugspunkt für die Kosten einer Periode, die in Abhängigkeit vom Leistungsvolumen planmäßig anfallen dürfen oder tatsächlich angefallen sind. In einer Kostenstelle des administrativen Bereichs werden heterogene Leistungen erbracht. Für die Auslegung der Prozeßkostenrechnung hat dies zur Folge, daß gemäß der heterogenen Leistungserstellung eine Vielzahl von Teilprozessen mit entsprechenden Bezugsgrößen gebildet werden müssen.<sup>39</sup> Mit der Zunahme der Bezugsgrößen korreliert gleichermaßen der Anstieg des Planungsaufwands. Um die Anzahl der Bezugsgrößen zu begrenzen, wird in der Literatur vorgeschlagen, je Kostenstelle nur einen Teilprozeß zu bilden.<sup>40</sup> Folglich erhöht sich entsprechend der Anzahl unterschiedlicher Teilprozesse die Anzahl der (zu planenden und abzurechnenden) Kostenstellen. Einen alternativen Lösungsweg stellt die Verwendung von Zeitbezugsgrößen dar. Die heterogenen Leistungen einer Kostenstelle werden durch unterschiedliche Zeitverbräuche dargestellt, dennoch reicht eine Bezugsgröße aus, die Heterogenität der Leistungen kostenrechnerisch umzusetzen.<sup>41</sup>

### 2.2.2 Bestimmung der Hauptprozeßbezugsgrößen

Die Hauptprozeßbezugsgröße wird in der Literatur zur Prozeßkostenrechnung Cost driver genannt.<sup>42</sup> Sie soll einerseits Maßgröße für die Verursachung von Gemeinkosten auf Hauptprozeßebene<sup>43</sup> und andererseits Verrechnungsbasis der Gemeinkosten auf die Kalkulationsobjekte sein. Idealerweise wäre der Cost Driver gleich der Teilprozeßbezugsgröße.<sup>44</sup> Aufgrund der Heterogenität der Maßgrößen der Teilprozesse wird es aber schwierig sein, eine entsprechende Hauptprozeßbezugsgröße zu finden. Demgemäß besteht keine zwangsläufige Identität zwischen dem Cost Driver des Hauptprozesses und den Maßgrößen seiner Teilprozesse.<sup>45</sup> Vielmehr richtet sich die Zuordnung eines Teilprozesses zu einem Hauptprozeß al-

---

38 Vgl. Franz, K.-P. (1990a), S. 198; Horváth, P./Mayer, R. (1993), S. 18.

39 Vgl. Pfohl, H.-C./Stölzle, W. (1991), S. 1290; Warnick, B. (1993), S. 27.

40 Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1989), S. 216.

41 Die kostenstellenbezogene Leistungsvielfalt spiegelt sich in der Anzahl unterschiedlicher Zeitstandards wider. Die Verwendung nur einer Kostenstelle/Bezugsgröße reduziert die kostenrechnungsbezogene Komplexität. Der Planungs- und Abrechnungsaufwand beschränkt sich auf eine Kostenstelle/Bezugsgröße, dafür muß für jeden Teilprozeß die korrespondierende Zeitinanspruchnahme ermittelt werden. Vgl. hierzu Abschnitt 5.1.2.

42 Vgl. Horváth, P. u.a. (1993), S. 613. Auch der Begriff des Kostentreibers wird in der Literatur nicht einheitlich verwendet. Vgl. hierzu Braun, S. (1994), S. 53f.

43 Vgl. Glaser, H. (1991), S. 226.

44 Zur Differenzierung der Bezugsgrößen äußern sich Horváth/Mayer: „Mit dem Cost Driver messen wir die Anzahl der Hauptprozeßdurchführungen, mit der Maßgröße messen wir die Anzahl der Teilprozeßdurchführungen in den Kostenstellen.“ Horváth, P./Mayer, R. (1993), S. 18.

45 In der Literatur wird dagegen häufig die Meinung vertreten, nur die Teilprozesse zu einem Hauptprozeß zusammenzufassen, welche die gleiche Maßgröße aufweisen. Vgl. hierzu stellvertretend Glaser, H. (1991), S. 226.

leine nach der etwaigen Beanspruchung durch den Hauptprozeß. Die Abhängigkeit von der gleichen Kosteneinflußgröße spielt keine Rolle.<sup>46</sup>

Die Anzahl der Hauptprozesse und damit der Hauptprozeßbezugsgrößen muß sich an der geforderten Genauigkeit der Rechnung, der Heterogenität der Produkte und Produktmengen sowie der Wirtschaftlichkeit der Datenbeschaffung orientieren.<sup>47</sup> Die Auswahl der Kostentreiber bestimmt maßgeblich die Genauigkeit der Abbildung der Leistungsbeziehungen im Gemeinkostenbereich.<sup>48</sup> Dabei entsteht jedoch ein Dilemma: Je mehr unterschiedliche Teilprozesse in einem Hauptprozeß zusammengefaßt sind, desto weniger korrelieren die Hauptprozeßkosten mit nur einem Cost Driver. Sofern verschiedene Teilprozesse mit unterschiedlichen Bezugsgrößen zu einem Hauptprozeß zusammengefaßt werden, muß eine Bezugsgröße bestimmt werden, die zur Verrechnung der Prozeßkosten herangezogen wird. Es besteht die Gefahr, daß dieser Kostentreiber nicht die Entstehung und Veränderung aller Prozeßkosten abbildet.<sup>49</sup> Vor diesem Hintergrund ist eine verursachungsnahe Gemeinkostenverrechnung nur möglich, „wenn die zusammengefaßten Teilprozesse gleiche Kostenverursachung in Form identischer beziehungsweise zueinander proportionaler Kostentreiber aufweisen“<sup>50</sup>. Für die Zwecke der Wirtschaftlichkeitskontrolle lassen sich im Falle einer retrograden Istbezugsgrößenermittlung auf der Grundlage einer solchen Prozeßstruktur nicht die tatsächlichen Istleistungsmengen der ausführenden Kostenstellen ableiten. Die Errechnung der Sollkosten basiert somit nicht auf den effektiven Leistungen.

Die Kostentreiber stellen die (proportionale) Verbindung zwischen den Gemeinkosten, Prozessen und Produkteinheiten her. Sie entsprechen damit den direkten Bezugsgrößen mit doppelter Funktionalität im System der Grenzplankostenrechnung.<sup>51</sup> Die doppelte Funktionalität ist insbesondere bei Bezugsgrößen für Fertigungskostenstellen gegeben. Für sonstige primäre Kostenstellen ist es grundsätzlich möglich, auch im Falle heterogener Kostenverursachung direkte Bezugsgrößen zu bestimmen.<sup>52</sup> Weil diese Kostenstellen nicht unmittelbar erzeugnisbezogen tätig sind, gilt für sie die für Fertigungskostenstellen typische Identität zwischen Ko-

---

46 Vgl. Horváth, P. u.a. (1993), S. 613.

47 Vgl. Burger, A. (1994), S. 178. Je höher die Genauigkeit der Prozeßkostenrechnung sein soll und je heterogener die Produkte hinsichtlich ihrer spezifischen Zusammensetzung und Losgrößen sind, desto mehr Kostentreiber werden benötigt. Deren Anzahl beziehungsweise der damit verbundene Planungs- und Erfassungsaufwand hat maßgeblichen Einfluß auf die Kosten der Datenbeschaffung.

48 Vgl. Küting, K. (1993b), S. 370. Als Kostentreiber beziehungsweise Prozeßbezugsgrößen kommen sowohl Mengen- als auch Zeitgrößen in Frage; vgl. Burger, A. (1994), S. 114f.

49 Vgl. Franz, K.-P. (1991), S. 184f.

50 Maier-Scheubeck, N. (1992), S. 149.

51 Vgl. Franz, K.-P. (1991), S. 184. In der Mehrheit der Veröffentlichungen zur Prozeßkostenrechnung wird die Auffassung vertreten, daß der Kostentreiber der Prozeßkostenrechnung der Bezugsgröße im System der Grenzplankostenrechnung entspricht. Vgl. hierzu exemplarisch Franz, K.-P. (1990b), S. 116; Glaser, H. (1993), S. 46; Mayer, R. (1991a), S. 85; Pfohl, H.-C./Stölzle, W. (1991), S. 1284; Seicht, G. (1992), S. 265. Vereinzelt wird auch eine gegenteilige Meinung geäußert. Vgl. hierzu Horváth, P. u.a. (1993), S. 613; Streckler, A. (1991), S. 34. Die Identität zwischen Kostentreiber und Bezugsgröße ist dann nicht mehr gegeben, wenn mehrere Kostentreiber aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen in einer Bezugsgröße zusammengefaßt werden. Dies ist immer dann der Fall, wenn die heterogene Leistungserstellung unter einer Bezugsgröße subsumiert wird.

52 Vgl. Kilger, W. (1988), S. 336ff. und insbesondere die Übersicht 21 mit einer Auflistung direkter Bezugsgrößen primärer Kostenstellen, die nicht zum Fertigungsbereich gehören.

stenverursachungsmaßstab und Kalkulationsbezugsgröße in der Regel nicht.<sup>53</sup> Die direkten Bezugsgrößen dieser Kostenstellen sind zwar für die Leistungsmessung und damit für die Kostenkontrollfunktion, aber nicht für die Kalkulationsfunktion geeignet. Eine direkte kalkulatorische Weiterverrechnung auf die Produkte ist nicht möglich bzw. nicht sinnvoll.<sup>54</sup>

Die Befürworter der Prozeßkostenrechnung sind der Auffassung, daß dieser Einwand lediglich auf die Teilprozeßbezugsgrößen zutrifft und die Methodik der Prozeßkostenrechnung nicht tangiert. Kalkulationsrelevant sind nur die Hauptprozesse, für die Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge auszumachen sind.<sup>55</sup> Allerdings wird nicht problematisiert, daß zwischen Kostenstellen und Kostenträgern keine Ursache-Wirkungs-Beziehungen hergestellt werden können, wenn Teilprozesse beziehungsweise deren Bezugsgrößen, die für die Kalkulationsfunktion ungeeignet sind, zu Hauptprozessen verdichtet werden. Auch wird nicht weiter thematisiert, wie man beispielsweise die Kosten des Hauptprozesses „Material beschaffen“ mit dem Kostentreiber „Anzahl Beschaffungsvorgänge“ auf eine Produkteinheit verrechnet. Für diesen Rechenschritt sind zwangsläufig weitere Annahmen (zum Beispiel über ein geplantes Einsatzverhältnis) zu treffen, um eine Verrechnung der Gemeinkosten durchzuführen.

### 2.2.3 Ermittlung des Mengengerüsts

Mit der Festlegung der Prozeßbezugsgrößen sind die Voraussetzungen geschaffen, die Teil- und Hauptprozeßmengen zu planen. Die Ausführungen in der Prozeßkostenrechnungsliteratur zur Ermittlung der Planprozeßmengen sind sehr vage und wenig aufschlußreich:<sup>56</sup> „Für alle leistungsmengeninduzierten Prozesse ist die Ausprägung der Maßgröße festzulegen, die als Grundlage der Kostenplanung dienen soll. Die Vorgehensweise hierbei entspricht der bei der Festlegung der Planbezugsgröße in der Grenzplankostenrechnung. ... Das heißt die Planprozeßmengen sind nicht nach Maximal-, Normal- oder Optimalkapazitäten abzuleiten, sondern aus den Leistungsanforderungen der Engpaßbereiche zu bestimmen.“<sup>57</sup> An anderer Stelle findet sich: „Die Ermittlung der Planprozeßmengen erfolgt auf Basis einer definierten Produkt/Mengenstruktur“.<sup>58</sup> Diese Formulierungen lassen den Schluß zu, daß die Mengenplanung auf der Ebene der Teilprozesse durchzuführen ist. Für die Zwecke der Kostenstellenrechnung ist dies ausreichend<sup>59</sup>, jedoch ist es nicht zwingend, daß sich aus den Teilprozeßmengen die Hauptprozeßmengen ableiten lassen. Dies ist nämlich immer dann der Fall, wenn die Teil- und Hauptprozesse nicht die gleichen Bezugsgrößen aufweisen. In diesem Fall lassen sich die Hauptprozeßbezugsgrößen nicht aus den Teilprozeßbezugsgrößen ableiten, wie es

---

53 Vgl. Kilger, W. (1988), S. 337. Weitere Gründe werden darin gesehen, daß zwischen Leistungserstellung und Leistungsverwertung indirekter Bereiche eine zeitliche Phasenverschiebung vorliegt und die laufende Erfassung der Istbezugsgrößen sehr aufwendig ist.

54 Im Rahmen der Grenzplankostenrechnung führt dies dazu, daß auf die Verwendung direkter Bezugsgrößen bei sonstigen primären Kostenstellen verzichtet wird und indirekte Verrechnungsbezugsgrößen zum Einsatz kommen. Vgl. Kilger, W. (1988), S. 337.

55 Vgl. Horváth, P. u.a. (1993), S. 621.

56 Diese Auffassung teilt auch Glaser; vgl. Glaser, H. (1991), S. 226 und Mayer, R./Glaser; H. (1991), S. 299f.

57 Horváth, P./Mayer, R. (1989): S. 217. Zur Bestimmung der Planbezugsgrößen in der Grenzplankostenrechnung vgl. Kilger, W. (1988), S. 345ff.

58 Horváth, P./Mayer, R. (1989): S. 218.

59 Die Kostenstellenleistung setzt sich aus der Summe der abzuwickelnden leistungsmengeninduzierten Teilprozesse zusammen.

für die Zwecke der retrograden Bezugsgrößenermittlung jedoch erforderlich wäre. Es ist also geboten, die Mengenplanungen aufeinander abzustimmen, um Inkonsistenzen zu vermeiden.

Diese unpräzisen Aussagen sind besonders gravierend, da es sich bei der Prozeßkostenrechnung um ein Vollkostenrechnungsverfahren handelt. Mit der Variation der Planbezugsgrößenmenge geht nämlich bei Konstanz der Plankosten eine Variation der Kostensätze einher. Dieser Mangel ist der Akzeptanz der Prozeßkostenrechnung nicht dienlich. Abhilfe kann die Spaltung der Kosten in den administrativen Bereichen in proportionale und fixe Bestandteile schaffen. Der aufgezeigte Fixkostendegressionseffekt tritt dann nur noch bei dem separat ausgewiesenen Fixkostensatz in Erscheinung.

Grundsätzlich ist im Zusammenhang mit der Erhebung des Planmengengerüsts zwischen der Wirtschaftlichkeitskontrolle von Kostenstellen und von Prozessen zu trennen. Für die Zwecke des kostenstellenbezogenen Soll-Istkosten-Vergleichs sind die teilprozeßbezogenen Bezugsgrößenmengen zu bestimmen. Dies kann durch eine direkte oder retrograde Ermittlung erfolgen. Im Rahmen der retrograden Istbezugsgrößenermittlung werden die Bezugsgrößen der Hauptprozesse direkt erfaßt oder selbst aus den relevanten Produktmengen der betrachteten Periode abgeleitet. Auf Basis der zugrundeliegenden Einsatzverhältnisse können dann die Mengen der relevanten Teilprozesse ermittelt werden. Daß diese Vorgehensweise aufgrund der skizzierten Heterogenität der Teilprozesse zu genauen Rechengrundlagen führt, muß jedoch angezweifelt werden. Für die kostenstellenbezogene Wirtschaftlichkeitskontrolle ist deshalb anzustreben, die Bezugsgrößenmengen der Teilprozesse direkt zu erfassen. Sie entsprechen der tatsächlichen Kostenstellenleistung der Periode und sind somit die geeignete Bezugsbasis für den Soll-Istkosten-Vergleich. Analog lassen sich die Bezugsgrößenmengen für den (haupt-)prozeßbezogenen Soll-Istkosten-Vergleich retrograd aus den korrespondierenden Produktmengen ableiten oder direkt erfassen. Die Einwände in bezug auf die Genauigkeit der tatsächlich abgewickelten Prozeßmengen gelten analog.

## **2.3 Planung der Prozeßkosten und Bildung der Prozeßkostensätze**

### **2.3.1 Planung der Prozeßkosten**

Um die Plankosten einer einmaligen Prozeßabwicklung errechnen zu können, sind neben den Planprozeßmengen die Planprozeßkosten zu ermitteln. Dabei werden die geplanten Kostenstellenkosten den zugehörigen Teilprozessen zugeordnet. Für diese Kostenverteilung werden in der Literatur zwei grundlegend verschiedene Verfahren beschrieben:

#### *Analytische, kostenartenweise Planung je Teilprozeß*

Dieses exakte, aber aufwendige Verfahren wird in den Veröffentlichungen zur Prozeßkostenrechnung zwar genannt, es findet sich aber keine konkrete Anleitung zur Planung der Teilprozeßkosten<sup>60</sup>. Statt dessen wird auf die analytische Kostenplanung im Zusammenhang mit der Grenzplankostenrechnung verwiesen: „Bei der Planung der Prozeßkosten ist vor-

---

60 Auf diesen Mangel weist auch Maier-Scheubeck, N. (1992), S. 169 hin.

zugsweise analytisch vorzugehen. Für jeden Prozeß sind auf Basis der Planprozeßmengen alle Kostenarten mit Hilfe technischkostenwirtschaftlicher Analysen originär zu planen<sup>61</sup>.

Im Rahmen der analytischen Kostenplanung werden für die Belange der Plankostenrechnung die Kosten innerhalb des zugrundeliegenden Fristigkeitsgrades je Kostenstelle/Bezugsgröße in Abhängigkeit von der Planbezugsgrößenmenge kostenartenweise geplant. Zentrales Wesensmerkmal der Kostenplanung ist die analytische Aufteilung der für die Planbezugsgröße festgelegten Plankosten in fixe und proportionale Bestandteile.<sup>62</sup> Übertragen auf die Prozeßkostenrechnung bedeutet dies, daß die Prozeßkosten auf der Teilprozeßebene analytisch zu planen sind. Es müßten demgemäß nach Abschluß der Kostenplanung fixe und proportionale Plankosten je Teilprozeß vorliegen. Es ist unverständlich, warum in einem Vollkostenrechnungssystem, das sämtliche Kosten einer Kostenstelle auf die zugehörigen Teilprozesse verrechnet, ein Planungsverfahren Anwendung finden soll, das auf die Kostenspaltung ausgerichtet ist.<sup>63</sup>

Einem weiteren Vorschlag folgend, sollen ausschließlich die Personalkostenarten analytisch geplant und die restlichen Kostenarten proportional zu diesen verteilt werden, da vermutlich in den administrativen Bereichen die Personalkosten dominieren werden. Aufgrund des geringeren Planungsaufwands wird diese „robuste“ Lösung trotz der damit verbundenen, offensichtlichen Fehlerhaftigkeit bevorzugt.<sup>64</sup>

#### *Schlüsselung der Kostenstellenbudgets oder der normalisierten Kostenstellenkosten*

Dieses schnell realisierbare „Planungsverfahren“ verteilt die entsprechenden Kosten nach einem Schlüssel, zum Beispiel nach der Mitarbeiterzahl, auf die Teilprozesse der ausführenden Kostenstelle. Weil so ermittelte Prozeßkosten zur Kostenvorgabe und -kontrolle ungeeignet sind, überrascht es aber, daß sie zum Zweck von Planungsrechnungen und Kalkulationen verwertbar sein sollen.<sup>65</sup>

Als Begründung für den Verzicht auf eine Kostenspaltung wird von den Befürwortern der Prozeßkostenrechnung angeführt, daß eine Trennung der Kosten in fixe und proportionale Bestandteile nicht ausreichend sei, da man es zu 80% mit Personal- und personalabhängigen Kosten zu tun habe, die in der Regel als fixe Gemeinkosten klassifiziert werden.<sup>66</sup> Um diesen Kostenblock dennoch mengenabhängig planen zu können, wird die Proportionalisierung fixer Kosten als notwendig erachtet und gerechtfertigt. Durch die Trennung der Prozesse in

---

61 Horváth, P./Mayer, R. (1989), S. 217.

62 Vgl. Kilger, W. (1988), S. 360.

63 Vgl. Horváth, P. u.a. (1993), S. 613. Die Anmerkung, daß eine adäquate Bestimmung der Istwerte eine Kontierung auf (Teil-)Prozesse bedeuten würde, kann nicht nachvollzogen werden. Bezogen auf das Vorgehen innerhalb der Grenzplankostenrechnung, der das Verfahren der analytischen Kostenplanung entliehen ist, wird im Ist nicht auf Bezugsgrößen, sondern auf Kostenstellen kontiert. Eine Aufteilung der Istkosten wird gemäß der Planverteilung vorgenommen. Istkosten müssen demzufolge nicht auf Teilprozesse kontiert werden.

64 Es ist nicht davon auszugehen, daß sich beispielsweise die Kosten für Bürobedarf, Energie und Raum proportional zu der Höhe der Personalkosten verhalten.

65 Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1989), S. 217.

66 Vgl. Horváth, P. u.a. (1993), S. 619. Weitere Ausführungen zum kostentheoretischen Hintergrund des Verzichts auf eine Kostenspaltung beziehungsweise der Aufteilung in leistungsmengeninduzierte und leistungsmengenneutrale Prozesse lassen sich den Beiträgen von Horváth und seinen Mitarbeitern leider nicht entnehmen.

solche, deren Aufwand von der Anzahl der Prozeßdurchführungen abhängig ist, und in solche, deren Aufwand Bereitschaftskosten darstellen und somit unabhängig vom Arbeitsvolumen anfällt<sup>67</sup>, wird die „Kostenspaltung“ faktisch auf die Ebene der Prozeßklassifikation beziehungsweise der Bezugsgröße verlagert. Die Zuordnung von Vollkosten zu den leistungsmengeninduzierten Prozessen suggeriert demnach, daß sich die Prozeßkosten im Falle einer Variation der Prozeßmenge (in gleichem Umfang) verändern. Weil es sich dabei aber sowohl um fixe als auch um proportionale Kostenanteile handelt, ist diese Schlußfolgerung nur teilweise richtig. Der potentielle Interpretationsfehler dieser Kosteninformation ist umso größer, je höher der Fixkostenanteil an den Prozeßvollkosten ist. Die Kritik betrifft analog die Interpretation von Kosten leistungsmengenneutraler Prozesse. Es ist nicht auszuschließen, daß die als Bereitschaftskosten deklarierten Kosten nicht auch proportionale Kostenbestandteile einschließen und damit zum Teil veränderbar sind. Der Verzicht auf eine Kostenspaltung wirkt sich mithin negativ auf die Interpretierbarkeit der Rechenergebnisse aus.

Die Ermittlung der Kostenanteile, die mit der Abwicklung eines Teilprozesses anfallen, ist der erste Schritt innerhalb des zweistufigen Rechenverfahrens zur „verursachungsgerechten“ Gemeinkostenverrechnung. Werden hierbei nicht alle Kostenarten analytisch geplant, sondern lediglich den Teilprozessen zugeschlüsselt, wird bereits im Ansatz gegen die Prinzipien einer verursachungsnahen Kostenverrechnung verstoßen. Im Ergebnis handelt es sich um eine (mehr oder weniger) willkürliche Kostenverteilung. Andererseits muß aber auch betont werden, daß die teilprozeßbezogene kostenartenweise Planung den Planungsaufwand der Kostenrechnung insgesamt erheblich erhöht.

Die Forderung nach einer hohen Planungsqualität wird durch den Vollkostencharakter der Prozeßkostenrechnung verstärkt. Denn Fehler in der Ermittlung der Planbezugsgröße führen zu Prozeßkostensätzen, die der Realität nicht angemessen sind. Entscheidungen werden letztlich auf falschen Grundlagen getroffen.<sup>68</sup>

### 2.3.2 Bildung von Prozeßkostensätzen

Die Prozeßkostensätze ergeben sich aus der Division der Planprozeßkosten durch die Planprozeßmengen.<sup>69</sup> Die Kostensätze der Hauptprozesse resultieren aus der Addition der Teilprozeßkostensätze<sup>70</sup> und verrechnen sich nach Maßgabe der Inanspruchnahme auf die Kalkulationsobjekte. Weil den Kostensätzen keine direkt erfaßte und zuordenbare Istleistung zugrundeliegt, kann keine „verursachungsgerechte“ Verrechnung der tatsächlich angefallenen Gemeinkosten vorgenommen werden. Die (zwangsläufige) Verwendung von Planstandards führt lediglich zu Prozeßkosten auf der Basis von durchschnittlichen Leistungsanspruchnahmen. Darüber hinaus basiert die Zuordnung von Hauptprozessen auf Produkte ebenso auf planmäßigen Einsatzverhältnissen. Werden zum Beispiel mit einem Bestellvorgang planmäßig 150 Teile beschafft und geht ein Teil in eine Produkteinheit ein, dann werden der Pro-

---

67 Vgl. Horváth, P. u.a. (1993), S. 613.

68 Vgl. hierzu auch Franz, K.-P. (1991), S. 185.

69 Vgl. Köberle, G. (1994), S. 78.

70 Zu den Vorteilen der Addition von Teilprozeßkostensätzen zu Kostensätzen je Hauptprozeß vgl. Maier-Scheubeck, N. (1992), S. 151f.

dukteinheit anteilige Bestellkosten im Verhältnis 1:150 zugeordnet.<sup>71</sup> Umfaßt die Bestellmenge davon abweichend (ausnahmsweise) 200 Teile, erfolgt in der Regel keine Änderung der Verteilungsbasis und damit eine Kostenschlüsselung bezogen auf die planmäßig unterstellte Bestellmenge von 150 Teilen. Letztlich werden dann einer Produkteinheit zu hohe Bestellkosten verrechnet.

Die ermittelten Prozeßkostensätze bestehen nach dem beschriebenen Rechenweg lediglich aus den mengenproportionalen Leistungsbestandteilen einer Kostenstelle. Die mengenunabhängigen Teilprozesse können entweder auf die mengenproportionalen Teilprozesse verteilt<sup>72</sup> und damit als Bestandteil der Produktkosten dargestellt oder in der Ergebnisrechnung als Fixkosten der Produktgruppen und/oder Sparten und/oder des Unternehmens ausgewiesen werden.<sup>73</sup>

Die Summe der skizzierten Ungenauigkeiten im Vorgehen der Prozeßkostenrechnung stellt den Nutzen von Prozeßkosteninformationen massiv in Frage. Die Vielzahl konzeptioneller Unzulänglichkeiten im Rahmen der Definition von Prozeßstammdaten sind die Ursache dafür, daß die Grundlage für eine differenzierte Abbildung und Bewertung von Leistungen der Gemeinkostenbereiche eines Unternehmens fehlt. Eine Kontrolle der wirtschaftlichen Leistungserstellung und Dokumentation der Kostenentstehung ist somit nicht möglich.

### **3 Mangelnde Eignung von vollkostenorientierten Soll-Ist-Vergleichen zur Wirtschaftlichkeitskontrolle**

Die Vollkostenrechnung gilt trotz ihrer in der betriebswirtschaftlichen Forschung und Lehre auf breiter Basis diskutierten Schwächen in der Unternehmenspraxis als am häufigsten angewandtes Kostenrechnungssystem. Das Abstellen auf tradierte Verfahren mag für das große Interesse an der Prozeßkostenrechnung seitens der Praxis verständlich sein, das Festhalten an den theoretisch fragwürdigen Prinzipien der Vollkostenrechnung verwundert aber zumindest aus der Sicht der Theorie.<sup>74</sup> Die folgenden Ausführungen rücken die Mängel der Vollkostenrechnung in den Vordergrund, insoweit es für die Beurteilung der Prozeßkostenrechnung erforderlich ist.<sup>75</sup>

---

71 Vgl. Herzog, E. (1993), S. 52.

72 Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1989), S. 217. Hierzu gibt es in der Literatur unterschiedliche Auffassungen. Vgl. Coenberg, A.G./Fischer, T.M. (1991), S. 29ff. und Mayer, R. (1991b), S. 220. Eine Schlüsselung der leistungsmengenneutralen Teilprozeßkosten im Verhältnis der leistungsmengeninduzierten Teilprozeßkosten vollzieht aber den mengenorientierten Verrechnungsfehler, den die Prozeßkostenrechnung an der Zuschlagsrechnung kritisiert. Vgl. Maier-Scheubeck, N. (1992), S. 169f.

73 Vgl. Burger, A. (1994), S. 189.

74 Vgl. Schildbach, T. (1993), S. 345. In jüngeren Veröffentlichungen kann eine wissenschaftliche Neueinschätzung der Vollkostenrechnung und ihres Stellenwerts konstatiert werden. Der Einsatz der Vollkostenrechnung wird unter Aspekten der Investitionstheorie, der Ereignisunsicherheit und der Agency-Theory gerechtfertigt. Den Erklärungsmustern ist gemeinsam, daß sie an den grundlegenden Prämissen der Kostenrechnung ansetzen: Die Kostenrechnung ist nach herrschender Meinung für kurzfristige Entscheidungen unter Sicherheit konzipiert und auf einen einzelnen Entscheidungsträger ausgerichtet. Vgl. Bungenstock, C. (1995) S. 138ff. Zu den einzelnen entscheidungsorientierten Aspekten vgl. exemplarisch Küpper, H.-U. (1993), S. 79-136; Pfaff, D. (1993), S. 137-160; Wagenhofer, A. (1993), S. 161-185.

75 Vgl. zu den Mängeln der Vollkostenrechnung ausführlich Hummel, S./Männel, W. (1983), S. 24ff.; Menrad, S. (1993), Sp. 2112ff.; Weber, J. (1994a), S. 199ff. Aufgrund der skizzierten Schwächen wird sogar angezweifelt, daß die Vollkostenrechnung ihren angestammten Rechnungszweck der Preiskalkulation zu erfüllen

### 3.1 Kostenstellenorientierte Wirtschaftlichkeitskontrolle

Die Kritik an der Vollkostenrechnung hat ihren Ausgangspunkt in dem primären Rechnungszweck, Selbstkostenpreise für Produkte ermitteln zu wollen.<sup>76</sup> Die Wirtschaftlichkeitskontrolle der Leistungserstellung steht insofern nicht im Vordergrund einer auf Vollkosten basierenden Kostenrechnung. Eine Aufspaltung der Plankosten in bezugsgrößenabhängige und bezugsgrößenunabhängige Bestandteile, wie sie für das Aufstellen geeigneter Sollgrößen erforderlich wäre, wird nicht vorgenommen.<sup>77</sup> Eine Anpassung der Plankosten an die Istbeschäftigung ergibt aus diesem Grund keinen Sinn.

Sollkosten als an den Beschäftigungsgrad angepaßte Plankosten repräsentieren die Kosten, die bei planmäßiger Erstellung der tatsächlichen Leistungsmenge entstehen dürfen. Im Rahmen einer Vollkostenrechnung werden auch die fixen Kosten an die Istbeschäftigung angeglichen. Für die Belange der Prozeßkostenrechnung bedeutet dies, daß sich die Soll-Prozeßkosten aus der Summe der leistungsmengenneutralen Teilprozeßkosten und der leistungsmengeninduzierten Soll-Teilprozeßkosten errechnen.<sup>78</sup> Die letztgenannten Prozeßkosten ergeben sich aus dem Produkt von Ist-Teilprozeßmengen und den Plan-Prozeßkostensätzen der die Teilprozesse abwickelnden Kostenstellen. Vergewärtigt man sich, daß die leistungsmengeninduzierten Teilprozeßkosten zu einem großen Teil beschäftigungsfixe Kosten beinhalten<sup>79</sup>, ist ein Soll-Ist-Vergleich wenig aussagekräftig, wenn nicht sogar irreführend. Denn definitionsgemäß variieren Fixkosten nicht mit der Veränderung der Beschäftigung der korrespondierenden Kostenstelle. Den Istkosten einer Kostenstelle kann mithin kein geeigneter Vergleichsmaßstab gegenübergestellt werden. Abweichungen zwischen den Soll- und Istkosten weisen lediglich auf eine Beschäftigungsabweichung hin.<sup>80</sup>

In der Konzeption der Prozeßkostenrechnung stellen die Kosten, die im Zusammenhang mit der Abwicklung von leistungsmengeninduzierten Prozessen anfallen, die veränderlichen Kostenanteile dar. Veränderungen des Beschäftigungsgrades führen wegen der Vermischung von proportionalen und fixen Kostenanteilen nicht automatisch zu einer proportionalen Anpas-

---

in der Lage ist. Vgl. zur Begründung detailliert Hummel, S./Männel, W. (1983), S. 28ff. Sehr kritisch beurteilt Riebel die Vollkostenrechnung: „Alle Entscheidungen, die auf der Grundlage der vollen Kosten der Kostenstellen und -träger getroffen werden, sind daher mit größter Wahrscheinlichkeit falsch.“ Riebel, P. (1994), S. 35. Vgl. sinngemäß auch Kilger, W. (1974), Sp. 1502f.

76 Auf die Konsequenzen für den Rechnungszweck der verursachungsgerechten Gemeinkostenverrechnung wird im Rahmen des vorliegenden Beitrags nicht eingegangen. Vgl. hierzu die Literaturangaben unter Fußnote 10.

77 Nach Weber ist eine Vollkostenrechnung zur Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungserstellung ungeeignet. Wegen fehlender Vergleichswerte vermag sie nicht zu beantworten, ob die Kosten aufgrund von Unwirtschaftlichkeiten zu hoch sind. Vgl. Weber, J. (1994a), S. 194f.

78 In der Grenzplankostenrechnung ergeben sich die Sollkosten durch Anpassung der proportionalen Plankosten entsprechend der Istbeschäftigung und durch Addition der beschäftigungsfixen Kosten.

79 Vgl. Seicht, G. (1992), S. 252.

80 Horváth/Mayer führen hierzu an, daß die Soll-Prozeßkosten das bewertete Arbeitsvolumen anzeigen. Durch den Abgleich mit den Istkosten erhält man wertvolle Aussagen über die Auslastung der Bereiche (Leerkosten) und die Möglichkeit zu Kapazitätsanpassungen; vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1989), S. 216. Jedoch gerade Kapazitätsanpassungsmaßnahmen, das heißt Maßnahmen zum Auf- oder Abbau von Kapazitäten, sollten nicht auf Vergangenheitsdaten, wie sie einem Soll-Istkosten-Vergleich zu entnehmen sind, sondern auf zukünftigen, möglichst sicheren Erwartungswerten basieren. Ein Soll-Istkosten-Vergleich gibt lediglich Aufschluß über das Ausmaß der Realisierung vergangener Planungen und damit nur unter statischen Bedingungen Hinweise auf zukünftige Entwicklungen.

sung der Prozeßkosten. Der Soll-Istkosten-Vergleich als Instrument der Wirtschaftlichkeitskontrolle informiert daher nicht über die tatsächliche Beeinflußbarkeit der Prozeßkosten.<sup>81</sup> Weil der Kostenplanung im Rahmen der Prozeßkostenrechnung ein langfristiger, zeitlich unbestimmter Fristigkeitsgrad zugrundeliegt, existieren zudem keine Informationen, in welchem Anpassungszeitraum die Prozeßkosten durch Dispositionen beeinflußbar sind. Aufgrund des jahresübergreifenden Planungshorizontes nehmen die Befürworter der Prozeßkostenrechnung grundsätzlich sämtliche personalabhängigen Kosten als veränderbar an. Geht man aber von einer nachhaltigen Fortbestandsabsicht des Unternehmens und von einer permanenten Betriebsbereitschaft aus, ist offensichtlich, daß längst nicht alle (Personal-) Kosten als variabel anzusehen sind. Es wird somit nicht ersichtlich, welcher Teil der (personalabhängigen) Prozeßkosten veränderbar ist.

In diesem Zusammenhang ist darüber hinaus zu kritisieren, daß dem kostenstellenbezogenen Soll-Istkosten-Vergleich nicht die tatsächlichen Leistungsmengen zugrundeliegen. Die Istbezugsgrößen werden wegen der Vielzahl heterogener Leistungen in den leistenden Kostenstellen in der Regel nicht direkt erfaßt, sondern, teilweise über mehrere Stufen, retrograd abgeleitet. An dieser Stelle wirkt sich das Konstruktionsprinzip der Prozeßkostenrechnung negativ aus, das die komplexen Leistungsbeziehungen im Gemeinkostenbereich eines Unternehmens mit nur wenigen Prozessen darzustellen versucht. Es ist eine willkürliche, sachlich unbegründbare Annahme, daß sowohl im Plan als auch im Ist die Mengenbeziehungen zwischen Hauptprozessen und Teilprozessen einerseits sowie zwischen Teilprozessen und Kostenstellen andererseits im gleichen Verhältnis bestehen. Die der Sollkostenermittlung zugrundeliegenden Bezugsgrößenmengen entsprechen nämlich keineswegs zwangsläufig den tatsächlich in der Periode abgewickelten Mengen an Teilprozessen.

Für aussagefähige kostenstellen- und prozeßbezogenen Soll-Istkosten-Vergleiche sind die jeweiligen Sollkosten auf der Basis der effektiven Istbezugsgrößenmengen zu bilden. Die Sollkosten eines Hauptprozesses errechnen sich dann aus dem Produkt der tatsächlichen Leistungsmengen des Cost Drivers und dem Prozeßkostensatz. Ebenso sind die Teilprozeßabwicklungen direkt zu erfassen, um leistungsorientierte Sollkosten vorgeben zu können. Werden die Teilprozeßmengen dagegen retrograd ermittelt, leiten sich die Sollkosten eines Teilprozesses unter Berücksichtigung des spezifischen Einsatzfaktors aus den Sollkosten des Hauptprozesses ab. Die Sollkosten je Kostenstelle ergeben sich dann aus der Summe der Sollkosten aller von einer Kostenstelle abzuwickelnden Teilprozesse.<sup>82</sup> Aus der Kritik zur Hauptprozeßbildung und Istbezugsgrößenermittlung folgt, daß die kostenstellenbezogenen Sollkosten nicht den zur Teilprozeßdurchführung erforderlichen Kosten entsprechen. Es handelt sich hier um an die Istbeschäftigung angepaßte Vollkosten, die wegen der Proportionalisierung fixer Kosten als Beurteilungsmaßstab für die tatsächlich angefallenen Istkosten ungeeignet sind.

### 3.2 Prozeßorientierte Wirtschaftlichkeitskontrolle

Eine Wirtschaftlichkeitskontrolle kann zusätzlich auf der Ebene der einzelnen (Haupt-) Prozesse durchgeführt werden. Ausgangspunkt ist der Prozeßkostensatz als Bewertungsmaßstab

---

81 Vgl. Reichmann, T./Fröhling, O. (1993), S. 64.

82 Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1993), S. 24.

für die einmalige Prozeßabwicklung. Er errechnet sich aus dem Verhältnis der Kosten und Mengen eines Prozesses und kann als Relation zwischen Input und Output interpretiert werden. Der Prozeßkostensatz entspricht damit dem reziproken Wert der Produktivitätskennzahl. Der Vergleich zweier Kostensätze zeigt einen Produktivitätsunterschied auf, der als Effizienzindikator der Prozeßabwicklung interpretiert werden kann. Durch kostensatzbezogene Zeitreihenanalysen sollen Rationalisierungspotentiale beziehungsweise -erfolge erkennbar werden.<sup>83</sup> Hierbei wird allerdings übersehen, daß der Produktivitätsanalyse nicht zwangsläufig die gleichen Mengen zugrundeliegen. Aufgrund des Vollkostencharakters der Prozeßkostenrechnung ergeben sich automatisch andere Kostensätze, die jedoch nicht miteinander vergleichbar sind. Ein Informationsnutzen aus der Produktivitätsbetrachtung ist dann nicht mehr erkennbar.

Die Istkosten einer Kostenstelle werden entweder direkt aus der Finanzbuchhaltung (aufgrund einer entsprechenden Kontierung) übernommen oder entstehen aus der Inanspruchnahme innerbetrieblicher Leistungen und werden im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung der leistungsempfangenden Kostenstelle belastet. Problematisch, weil mit potentiellen Ungenauigkeiten behaftet, ist die Ermittlung von prozeßbezogenen Istkosten. Die Istkosten von Teil- und Hauptprozessen werden nicht direkt auf Prozesse kontiert<sup>84</sup>, sondern ergeben sich ausgehend von den kostenstellenbezogenen Istkosten entsprechend den in der Kostenplanung für Teilprozesse zugrundegelegten Aufteilungsmaßstäben. Insofern liegen keine prozeßbezogenen Istkosten, sondern lediglich auf der Basis kostenstellenbezogener Istkosten prozeßorientiert verteilte Kosten vor. Im prozeßbezogenen Soll-Istkosten-Vergleich stehen mithin potentiell falsche Sollkosten potentiell falschen Istkosten gegenüber.

#### 4 Zwischenfazit

Die skizzierten Kritikpunkte zeigen deutlich, daß eine auf Vollkosten basierende Prozeßkostenrechnung nicht oder nur sehr eingeschränkt zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit in den administrativen Kostenstellen geeignet ist.<sup>85</sup> Damit korrespondiert die fehlende Möglichkeit, gestalterisch auf das Kostenniveau und die Kostenstruktur in den Gemeinkostenbereichen einzugreifen, weil die tatsächliche Entwicklung einzelner Kostenarten und Kostenstellen verborgen bleibt. Um den Rechnungszweck der Wirtschaftlichkeitskontrolle in den administrativen Kostenstellen zu realisieren, wird im weiteren Gang der Untersuchung die Prozeßkostenrechnung als Teilkostenrechnung ausgelegt bzw. mit der Grenzplankostenrechnung verknüpft.<sup>86</sup> Der nachfolgende Abschnitt geht demzufolge auf die analytische Kostenplanung als Voraussetzung einer aussagefähigen Prozeßkostenstellenrechnung auf Teilkostenbasis ein. Dabei stehen eine der heterogenen Leistungsentstehung entsprechende Bezugsgrößenwahl und die Spaltung der Prozeßkosten in proportionale und fixe Bestandteile als die wesentlichen Erweiterungen der Prozeßkostenrechnung im Vordergrund, wengleich dadurch der Implementie-

---

83 Vgl. Coenenberg, A.G./Fischer, T.M. (1991), S. 29.

84 Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1993), S. 24.

85 Vgl. Horváth, P./Mayer, R. (1993), S. 24.

86 Vgl. hierzu unter anderem Franz, K.-P. (1990a), S. 208; Horváth, P. u.a. (1993), S. 624; Küting, K. (1993b), S. 373.

rungs- und Durchführungsaufwand der Prozeßkostenrechnung zunimmt und damit einhergehend die Wirtschaftlichkeit des Verfahrens abnimmt.

## 5 Auslegung der Prozeßkostenrechnung als Teilkostenrechnung zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit in administrativen Leistungsbereichen

### 5.1 Analytische Kostenplanung von Prozeßkostenstellen

#### 5.1.1 Ablauf der analytischen Kostenplanung

Der Ablauf der analytischen Kostenplanung bei Prozeßkostenstellen<sup>87</sup> vollzieht sich grundsätzlich nach den gleichen Grundsätzen und in der gleichen Reihenfolge wie innerhalb der Grenzplankostenrechnung. Der chronologische Ablauf ist in der Abbildung 3 dargestellt.

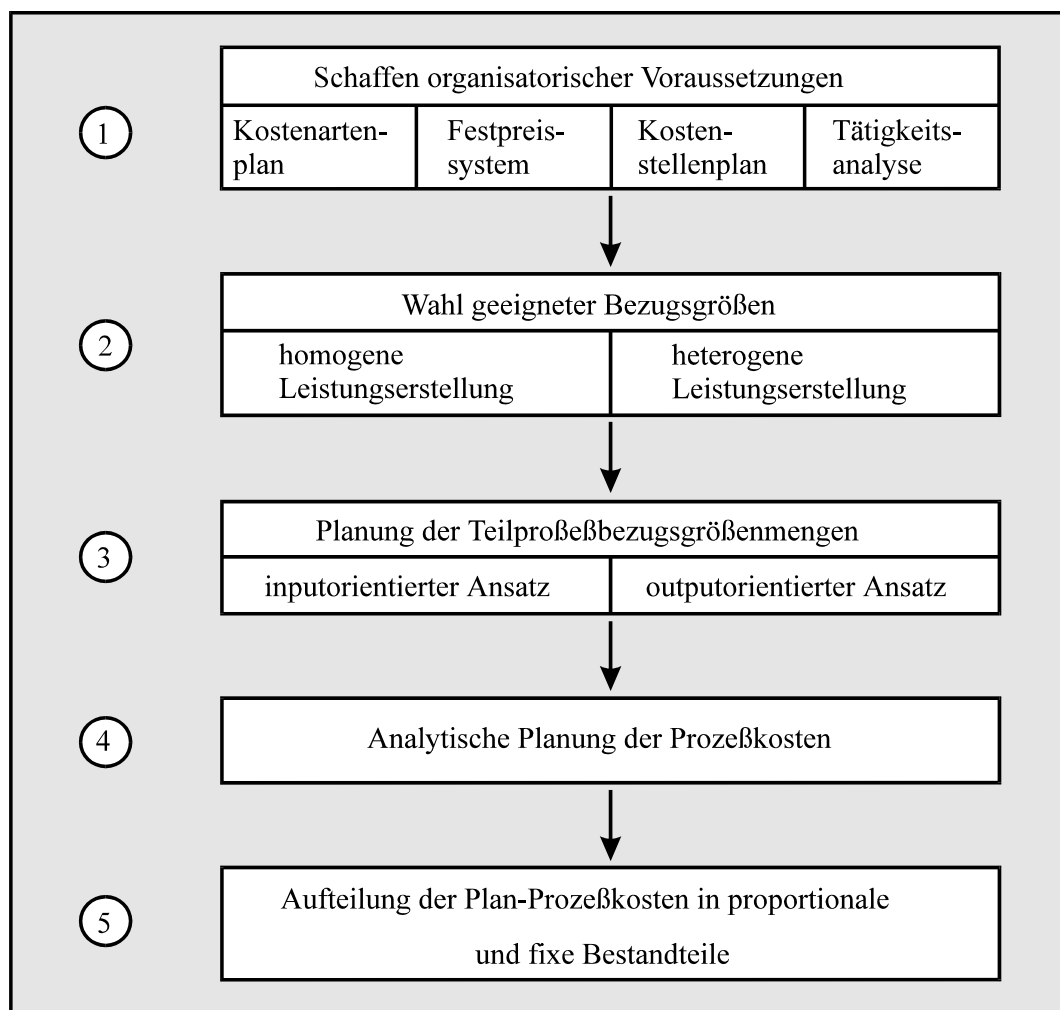


Abbildung 3: Ablauf der analytischen Prozeßkostenplanung

<sup>87</sup> Unter einer Prozeßkostenstelle wird eine Kostenstelle verstanden, die im Rahmen der Prozeßorientierung relevante (Teil-)Prozesse abwickelt und somit Bestandteil der Wirkungskette (Prozeß-) Kostenstelle – Prozeß - Kostenträger ist. Unter abrechnungs- wie auch unter leistungstechnischen Gesichtspunkten sind Prozeßkostenstellen End- beziehungsweise Hauptkostenstellen. Ihre Leistungen gehen in die Kostenträgerstück- oder Kostenträgerzeitrechnung ein. In dem Ausmaß des Vorhandenseins von Prozeßkostenstellen wird das innerbetriebliche Leistungsgeflecht aufgelöst und in eine leistungsbezogene Sender (Prozeß) - Empfänger (Kostenträger) - Beziehung überführt.

Im Vordergrund der nachfolgenden Ausführungen steht die Erläuterung der Verfahrensschritte 2 und 5, wie sie sich durch die Integration der prozessualen Sichtweise darstellen. Die Anforderungen an die Tätigkeitsanalyse, die sich aus der Bedeutung einer differenzierten Prozeßhierarchie ergeben, sind bereits im Rahmen der Kritik am konzeptionellen Vorgehen der Prozeßkostenrechnung erörtert worden. Auf die Verfahrensschritte, die durch die Prozeßorientierung keine wesentlichen inhaltlichen Erweiterungen gegenüber der Grenzplankostenrechnung aufweisen, wird an dieser Stelle nicht eingegangen.<sup>88</sup>

derungen an die Tätigkeitsanalyse, die sich aus der Bedeutung einer differenzierten Prozeßhierarchie ergeben, sind bereits im Rahmen der Kritik am konzeptionellen Vorgehen der Prozeßkostenrechnung erörtert worden. Auf die Verfahrensschritte, die durch die Prozeßorientierung keine wesentlichen inhaltlichen Erweiterungen gegenüber der Grenzplankostenrechnung aufweisen, wird an dieser Stelle nicht eingegangen.<sup>88</sup>

### **5.1.2 Wahl geeigneter Bezugsgrößen unter besonderer Berücksichtigung der Leistungsvielfalt administrativer Kostenstellen**

Die Prozeßkostenrechnung stellt auf die Leistungen administrativer Unternehmensbereiche ab.<sup>89</sup> Hierunter werden im wesentlichen Leistungen aus den Funktionalbereichen Einkauf, Materialwirtschaft, Logistik, Vertrieb und Verwaltung subsumiert.<sup>90</sup> Die in diesen Kostenstellen ausgeführten Tätigkeiten sind in hohem Maße standardisierbar, so daß sich vor dem Hintergrund der Leistungsmessung grundsätzlich direkte Bezugsgrößen<sup>91</sup> bestimmen lassen.

Da aber zur Erstellung dieser Leistungen überwiegend der Produktionsfaktor menschliche Arbeitsleistung eingesetzt wird, ist zu untersuchen, inwieweit die Bedingungen zur Bildung direkter Bezugsgrößen bei den administrativen Kostenstellen gegeben sind. Die menschliche Arbeitsleistung läßt sich in die zwei Erscheinungsformen „ausführende“ und „dispositive“ Arbeitsleistung unterteilen.<sup>92</sup> Die ausführende Arbeitsleistung steht dabei unmittelbar mit der Leistungserstellung im Zusammenhang und erfolgt aufgrund von Anweisungen, während die dispositive Arbeitsleistung planende, organisierende, anordnende und kontrollierende Tätigkeiten umfaßt, durch welche der Leistungserstellungsprozeß gesteuert wird. Auf Basis dieser Unterscheidung stellt sich die Frage nach der Einordnung der Tätigkeiten beispielsweise von Buchhaltern, Konstrukteuren und Programmierern. Es handelt sich hier um ausführende Arbeiten, die sich auf die betriebliche Leistung beziehen und aufgrund von Anweisungen erfolgen. Ausführende Arbeitsleistungen sind nicht nur mit körperlicher Arbeit gleichzusetzen.<sup>93</sup> In den administrativen Bereichen überwiegt der Anteil repetitiver beziehungsweise strukturierter Tätigkeiten gegenüber den dispositiven beziehungsweise unstrukturierten Tätigkeiten.<sup>94</sup> Dieser Sachverhalt ist die Voraussetzung zur Bildung direkter Bezugsgrößen.

---

88 Vgl. hierzu beispielsweise Kilger, W. (1988), S. 313ff.

89 Vgl. Franz, K.-P. (1990), S. 203.

90 Gaitanides differenziert zwischen Verwaltungsinput (Steuerungsinformationen für die materielle Leistungserstellung) und Verwaltungoutput (Vorleistungen für die betrieblichen Produktionsprozesse, die die Betriebsbereitschaft sicherstellen, nicht aber von Art und Menge der materiellen Leistungserstellung abhängen). Vgl. Gaitanides, M. (1980), S. 681.

91 Zu Begriff, Aufgaben und Bedeutung von Bezugsgrößen vgl. Kilger, W. (1988), S.324; Plaut, H.G. (1992), S. 217; Vikas, K. (1992), S. 294f.

92 Vgl. hierzu auch die Einteilung der Produktionsfaktoren bei Gutenberg, der die ausführende und die dispositive Arbeitsleistung unterscheidet.

93 Vgl. Mertens, P./Plötzeneder, H.D./Bodendorf, F. (1987), S. 25ff.

94 Vgl. Striening, H.-D. (1988), S. 18.

Zu beachten ist, daß in diesen Kostenstellen sehr heterogene Leistungen erbracht werden.<sup>95</sup> Um der heterogenen Kostenverursachung gerecht zu werden, muß grundsätzlich mit der Leistungsvielfalt eine Bezugsgrößenvielfalt korrespondieren. Es erscheint aber wenig sinnvoll, für jede einzelne Leistung eine eigene Bezugsgröße einzurichten, da die Kostenplanung kostenstellen-/bezugsgrößenweise erfolgt und somit der Planungsaufwand erheblich ansteigt. Es wird aus diesem Grund vorgeschlagen, die einzelnen Leistungen durch die Verwendung von Zeitstandards bezogen auf eine Leistungseinheit zu normieren.<sup>96</sup> Im Rahmen der Tätigkeitsanalyse muß also festgestellt werden, welche Tätigkeiten im einzelnen zu unterscheiden sind, um der Heterogenität der Leistungserstellung gerecht zu werden<sup>97</sup>, und wie groß der durchschnittliche Zeitaufwand für die Erledigung einer Tätigkeit ist.<sup>98</sup>

Abbildung 4 stellt die zwei unterschiedlichen Planungsvarianten vergleichend gegenüber. Durch die Verwendung einer einheitlichen Bezugsgrößendimension entfallen darüber hinaus die mit der Leistungsvielfalt verbundenen Schwierigkeiten der Auswahl von Hauptprozeßbezugsgrößen. Sowohl Teil- als auch Hauptprozesse weisen Zeitbezugsgrößen auf.

Die Zeitstandards repräsentieren durchschnittliche Bearbeitungszeiten je Leistungseinheit. Die Verwendung von Standardwerten impliziert, daß auf der einen Seite die individuelle Leistungsfähigkeit eines Mitarbeiters von dem Vorgabewert abweichen kann und auf der anderen Seite die durchzuführenden Tätigkeiten in qualitativer und quantitativer Hinsicht nicht zwangsläufig den planmäßigen Abläufen entsprechen.<sup>99</sup> Es wird unterstellt, daß sowohl individuelle Leistungsunterschiede als auch verschiedenartige Tätigkeitsfolgen aufgrund der hohen Wiederholhäufigkeit der abzuwickelnden (Teil-)Prozesse zu einem statistischen Ausgleich führen, so daß personelle Leistungsgradschwankungen und Beeinflussungsmöglichkeiten eine Wirtschaftlichkeitskontrolle nur unwesentlich beeinträchtigen.<sup>100</sup> Im Ergebnis ist mithin nicht in jedem Falle sichergestellt, daß ein Prozeß exakt die Kosten ausweist, die seine Abwicklung tatsächlich verursacht hat, wenn nicht die Dauer sämtlicher Prozeßabwicklungen einzelnen erfaßt wird.<sup>101</sup>

---

95 Vgl. hierzu das sehr prägnante Beispiel bei Weber zu den Leistungskennziffern aus verschiedenen Teilbereichen der Logistik. Sie stellen Leistungen dar, die, treten sie so heterogen in einem Unternehmen auf, durch verschiedene Bezugsgrößen abzubilden sind. Die Bezugsgrößenvielfalt kann sich dabei noch vergrößern, wenn einzelne Leistungen weiter differenziert werden müssen, so zum Beispiel Anzahl abgefertigter Ladeeinheiten in Paletten, Boxen und Containern. Vgl. Weber, J. (1991), S. 86 und Sahl, N. (1994), S. 45.

96 Vgl. Beinhauer, M./Vikas, K. (1993), S. 82. Dennoch kann es erforderlich sein, mehrere Bezugsgrößen einzurichten. Dies ist dann der Fall, wenn die Leistungserstellung in unterschiedlichen Qualitäten (zum Beispiel Mitarbeiter verschiedener Gehaltsgruppen sind an der Leistungserstellung beteiligt) erfolgt und diese Unterschiede sich in differenzierten Kostensätzen niederschlagen sollen oder für verschiedene Leistungen einer Prozeßkostenstelle unterschiedliche Verrechnungswege vorgesehen sind; vgl. Sahl, N. (1994), S. 45; Schierenbeck, H. (1994), S. 659; Vikas, K. (1990), S. 33.

97 Vgl. Renner, A. (1991), S. 89 und Schierenbeck, H. (1991), S. 263.

98 Auf die Verwendung von Zeitstandards weisen auch Scherrer, G. (1994), S. 596 und S. 599 sowie Wäscher, D. (1992), S. 170 hin. Striening spricht von einer Umkehrung des Meßvorganges: nicht eine Messung der Stückerinheiten, sondern die Messung der Zeiteinheiten, die für eine Operationsfolge erforderlich sind, wird vorgenommen; vgl. Striening, H.-D. (1989), S. 328.

99 Vgl. kritisch zur Verwendung von Zeitstandards Bungenstock, C. (1995), S. 339ff.

100 Zweifel hierüber äußert Weber, J. (1995), S. 7.

101 Aus Praktikabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsüberlegungen wird man allerdings in der Praxis auf die Erfassung von individuellen Tätigkeits- und Prozeßbearbeitungszeiten verzichten (müssen).

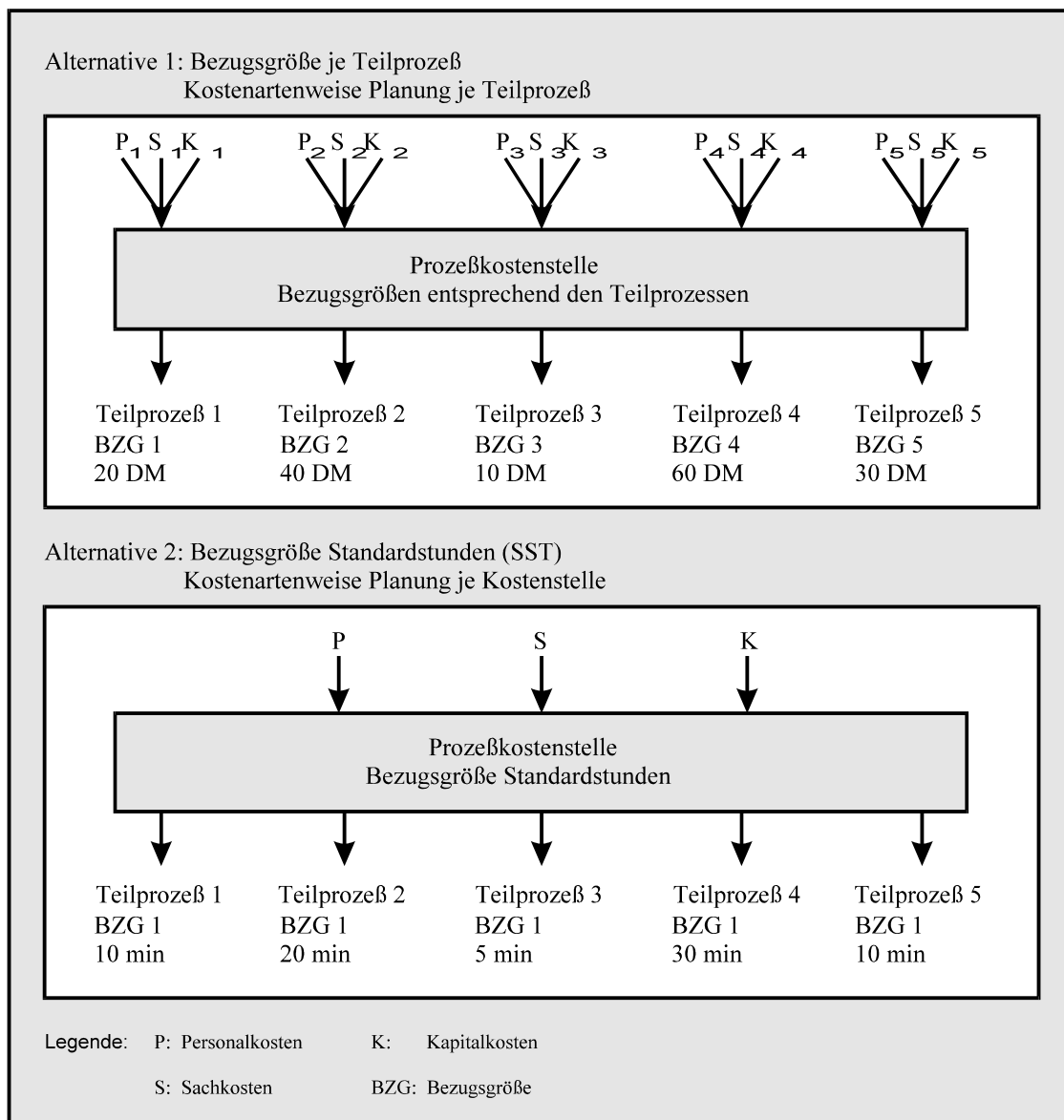


Abbildung 4: Varianten prozeßorientierter Bezugsgrößenwahl

### 5.1.3 Spaltung der Prozeßkosten in proportionale und fixe Bestandteile

Die Befürworter der Prozeßkostenrechnung und damit auch meist Gegner der Grenzplankostenrechnung reduzieren die Frage nach der Relevanz eines in proportionale und fixe Kosten unterscheidenden Kostenrechnungssystems auf die Existenz proportionaler Kosten.<sup>102</sup> Insbesondere aufgrund der Veränderungen im kostenpolitischen Umfeld eines Unternehmens<sup>103</sup> und den damit verbundenen Wirkungen auf die betriebliche Kostenstruktur werden nennenswerte proportionale Kostenanteile außerhalb des Fertigungsbereichs ausgeschlossen. Damit fehlen die Voraussetzungen für den sinnvollen Einsatz eines solchen Kostenrechnungssystems. Dieser Schlußfolgerung diametral entgegen steht die folgende Auffassung:

<sup>102</sup> Vgl. Horváth, P. u.a. (1993), S. 615.

<sup>103</sup> Vgl. hierzu ausführlich Becker, W. (1993), S. 279f.

„Um zu aussagefähigen Informationen zu gelangen, kann auch in der Prozeßkostenrechnung nicht auf eine Auflösung der Kosten in die fixen und proportionalen Bestandteile verzichtet werden.“<sup>104</sup> Die folgenden Ausführungen befassen sich mit den Prämissen, bei deren Gültigkeit auch in den administrativen Bereichen nennenswerte proportionale Kostenanteile vorliegen.

Die Ergebnisse der planmäßigen Kostenauflösung hängen wesentlich von dem zugrundegelegten Fristigkeitsgrad ab.<sup>105</sup> Die Reagibilität gegenüber dem Fristigkeitsgrad ist dabei abhängig von der betrachteten Kostenartengruppe. Fixkosten, die nur durch Investitions- oder Stilllegungsentscheidungen beeinflusst werden können, und proportionale Kosten, wie zum Beispiel Einzel-, Werkzeug- und verschleißabhängige Reparaturkosten, verhalten sich generell fristigkeitsgradunabhängig. Kostenarten, die aus zeitlich begrenzten Überlassungsverträgen entstehen, und insbesondere die hier im Mittelpunkt stehenden Personalkosten sind dagegen hinsichtlich der Kostenauflösung abhängig vom zugrundegelegten Fristigkeitsgrad.<sup>106</sup>

Die Anpassungsflexibilität der Personalkosten ist neben dem Fristigkeitsgrad von der Art der Arbeitsverrichtung und der Austauschbarkeit der Arbeitskräfte abhängig. Bei dispositiv tätigen und (hoch) spezialisierten Arbeitskräften verringern sich die Anpassungsspielräume. Dagegen sind die personellen Potentialfaktoren ausbringungsabhängig disponierbar, die objektbezogene Tätigkeiten ausüben und zwischen mehreren betrieblichen Teilbereichen ausgetauscht werden können. Während kurzfristig nahezu alle Personalkosten zu den fixen Kosten zählen, steigt mit zunehmender Länge des Planungshorizonts der Möglichkeitspielraum, den Personalbestand an Beschäftigungsschwankungen anzupassen.<sup>107</sup> In der Praxis der Kostenplanung wird ein Fristigkeitsgrad von einem Jahr zugrundegelegt.<sup>108</sup> Potentialfaktoren, die sich innerhalb dieses Zeitraums verändern lassen, führen zu variablen Faktormengen und schließlich zu variablen beziehungsweise proportionalen Kosten. Abbildung 5 stellt die bestehenden Anpassungsmöglichkeiten von Personalressourcen an Beschäftigungsschwankungen dar. Es wird evident, daß ein nicht unerheblicher Teil der Personalkosten in Anbetracht der gegebenen Anpassungsalternativen den ausbringungsabhängig disponierbaren Kosten zugerechnet werden kann.<sup>109</sup> „Hierzu zählen insbesondere Arbeitskräfte mit ausführenden Tä-

---

104 Friedl, B. (1993), S. 41. Diese Forderung wird verständlich, wenn man wie Friedl als Rechnungszwecke die Unterstützung der mittel- und langfristigen Programmpolitik sowie die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit verfolgt.

105 Vgl. zum Fristigkeitsgrad der Kostenplanung ausführlich Kilger, W. (1988), S. 364ff.

106 Vgl. Kilger, W. (1988), S. 148f.

107 Vgl. Kilger, W. (1988), S. 148f. Demgegenüber bestehen neben rechtlichen Beschränkungen auch wirtschaftliche Abbauhemmnisse von Personalpotentialen. Mit der Freisetzung von Personal geht ein Verlust von unternehmensspezifischem Know-how einher, das bei Bedarf in einem zeit- und kostenaufwendigen Prozeß erst wieder aufgebaut werden muß. Vgl. hierzu Backhaus, K./Funke, S. (1996), S. 125.

108 Gans legt für den Verwaltungs- und Vertriebsbereich einen Fristigkeitsgrad von 1,5 bis 2 Jahren zugrunde, weil organisatorische Veränderungen in diesem Sektor einen längeren Zeitraum als im Fertigungsbereich beanspruchen. Vgl. Gans, K. (1988), S. 224.

109 Vgl. Kilger, W. (1988), S. 382.

tigkeiten.“<sup>110</sup> Folgerichtig müssen auch die korrespondierenden Löhne und Gehälter den proportionalen Kosten zugerechnet werden.<sup>111</sup>

Rückläufige Beschäftigung	Steigende Beschäftigung
Ausnutzung von flexiblen Arbeitszeitregelungen	Ausnutzung von flexiblen Arbeitszeitregelungen
Abgabe von Personal an andere Kostenstellen	Übernahme von Personal aus anderen Kostenstellen
Beantragung von Kurzarbeit	Einsatz von Überstunden und Zuschichten
Verzicht auf den Ersatz ausscheidender Arbeitskräfte	Verlängerung von Arbeitsverhältnissen
Entlassung von Arbeitskräften	Einstellung neuer Arbeitskräfte

Abbildung 5: Möglichkeiten zur Anpassung von Personalressourcen an Beschäftigungsschwankungen<sup>112</sup>

Auf Basis eines einjährigen Fristigkeitsgrades ist mithin ein wesentlicher Teil der Personalkosten beschäftigungsabhängig zu planen.<sup>113</sup> Gehälter, die für überwiegend dispositive Aufgaben oder für reine Bereitschaftsleistungen anfallen, sind dagegen insgesamt den fixen Kosten zuzuordnen.<sup>114</sup>

Die hier propagierte Zuordnung der Personalkosten administrativer Unternehmensbereiche zu den proportionalen Kosten hängt maßgeblich von der Teilbarkeit der personellen Potentialfaktoren ab.<sup>115</sup> Bestehen wenige Austauschmöglichkeiten von Arbeitskräften und sind in

110 Kilger, W. (1976), S. 685.

111 Vgl. Pfohl, H.-C./Stölzle, W. (1991), S. 1296; Diese Schlußfolgerung wird von einer Untersuchung bei der Mercedes Benz AG zur Einführung der Leistungsentlohnung im Gemeinkostenbereich gestützt. Danach sind 80% der administrativen Bereiche zur leistungsbezogenen Entlohnung geeignet. Unter der Voraussetzung vorhandener Zeitwerte bietet der administrative Bereich Ansätze, mit relativ einfachen Methoden enorme Kostenreduzierung durchzusetzen und effiziente Planungen durchzuführen. Vgl. Kerkhoff, H. (1992), S. 3-19.

112 In Anlehnung an Kilger, W. (1988), S. 366. Auf gesetzliche und tarifvertraglich geregelte Bestimmungen zur Durchsetzung dieser Maßnahmen wird hier nicht eingegangen. Die Anpassungsfähigkeit der Personalkosten zeigt sich insbesondere im Zusammenhang mit der Anwendung flexibler Arbeitszeitmodelle. Unternehmen wird es dadurch ermöglicht, die Arbeitszeit in einem mehr oder weniger breiten Korridor an die jeweilige Beschäftigungslage anzupassen. Unter Zugrundelegung des wertmäßigen Kostenbegriffs, wonach Kosten als bewerteter sachzielbezogener Güterverbrauch definiert werden, kommt es demgemäß zu einer Anpassung der Personalkosten. Die höchstmögliche Flexibilität ist für das Unternehmen dann erreicht, wenn auch die Lohn- und Gehaltsaufwendungen an die effektiv geleistete Arbeitszeit (bewertete Anwesenheit) angepaßt werden können. Der Austausch von Arbeitskräften zwischen den Kostenstellen hat lediglich Auswirkungen auf die Personalkostensituation der betreffenden Kostenstellen, nicht aber in bezug auf das Gesamtunternehmen.

113 Vgl. Kilger, W. (1988), S. 368. Die Lufthansa hat im Zuge der Reorganisation ihrer Informationssysteme festgestellt, daß der größte Teil der Personalkosten in- und ausländischer Stationen in direktem Bezug zur erbrachten Leistung, wie zum Beispiel Anzahl abgefertigter Passagiere, Frachtsendungen und Flugzeuge, steht. Vgl. Lock, G. (1992), S. 116.

114 Vgl. Kilger, W. (1988), S. 382.

115 Die Klassifizierung von Kosten als proportionale oder fixe Kosten ist auch in Abhängigkeit von der Betrachtungsebene vorzunehmen. Kosten, die bezogen auf das Gesamtunternehmen Fixkostencharakter besit-

größerem Umfang Einstellungen oder Entlassungen zur Anpassung des Personalbestandes an Beschäftigungsänderungen erforderlich, kommt es zum Auftreten von intervallfixen Kosten. Zur Abbildung intervallfixer Kosten bestehen zwei Möglichkeiten, die sich hinsichtlich ihrer Genauigkeit unterscheiden.<sup>116</sup>

Die kostentheoretisch exakte Vorgehensweise weist intervallfixe Kosten im Rahmen der Kostenplanung und des Soll-Istkosten-Vergleichs als eigene Kostenkategorie aus. Dazu werden die fixen und rein proportionalen Kosten unter einer Bezugsgröße, die intervallfixen Kosten unter einer eigenen Bezugsgröße zusammengefaßt. Liegen mehrere intervallfixe Kostenarten mit unterschiedlichen Kostensprüngen vor, müssen entsprechend viele Bezugsgrößen gebildet werden, um die höchst mögliche Genauigkeit zu erreichen. Demgegenüber besteht eine einfacher zu handhabende, pragmatische Vorgehensweise darin, den treppenförmigen Verlauf der intervallfixen Kosten durch lineare Sollkostenfunktionen zu approximieren. Dabei werden die innerhalb des Fristigkeitsgrades intervallfixen Kosten proportionalisiert und damit Bestandteil des proportionalen Kostensatzes der betreffenden Kostenstellen. Dem geringeren Planungsaufwand stehen Interpretationsprobleme beim Soll-Istkosten-Vergleich gegenüber, weil sich nicht alle proportionalen Kosten proportional zur Beschäftigungsänderung verhalten (können).

Die hier skizzierten konzeptionellen Erweiterungen der Prozeßkostenrechnung betreffen die Planung der mit der Prozeßabwicklung korrespondierenden Mengen und Kosten. Die Aussagefähigkeit von Soll-Ist-Vergleichen wird aber auch maßgeblich von der Aufbereitung der tatsächlichen Leistungs- und Kosteninformationen determiniert. Aus diesem Grund seien abschließend zwei für die Wirtschaftlichkeitskontrolle bedeutsame Bedingungen erörtert, die bislang in der Literatur zur Prozeßkostenrechnung keine Berücksichtigung fanden.

## **5.2 Prozeßbedingte Anforderungen an die Aufbereitung von Istdaten**

### **5.2.1 Periodengerechte Erfassung von Istbezugsgrößenmengen**

(Haupt-)Prozesse zeichnen sich durch ihre kostenstellenübergreifende Zusammensetzung aus. In Abhängigkeit von der definierten Prozeßreichweite kann davon ausgegangen werden, daß die Prozeßabwicklung periodenübergreifend erfolgt und damit mehr als eine Periode in Anspruch nimmt. In diesen Fällen muß zum Zweck eines leistungsgerechten Soll-Istkosten-Vergleichs sichergestellt werden, daß die in einer Kostenstelle erbrachte Leistung exakt der korrespondierenden Periode zugeordnet werden kann. Zur Verdeutlichung sei exemplarisch ein Kundenauftragsfertiger angeführt, dessen Auftragsabwicklung sechs Wochen und damit mindestens zwei Abrechnungsperioden dauert. Sind mehr als eine Kostenstelle an der Abwicklung des Kundenauftrages beteiligt (wovon in der Unternehmensrealität auszugehen ist), ist für jede Kostenstelle der Zeitpunkt festzulegen, zu dem die jeweils erbrachte Leistung gemessen beziehungsweise zurückgemeldet wird. Damit wird sichergestellt, daß die Leistung einer Kostenstelle in der Periode gutgeschrieben wird, in der sie erbracht worden ist. Es ist nicht ausreichend, die Leistung bei Auftragsannahme oder -beendigung den beteiligten Ko-

---

zen, können für einen Teilleistungsbereich proportionale Kosten darstellen, wenn die Potentiale zwischen einzelnen Abteilungen des Unternehmens austauschbar sind. Vgl. hierzu Heinen, E. (1991), S. 1174.

116 Vgl. hierzu ausführlich Kilger, W. (1998), S. 158ff.

stellen gutzuschreiben, weil dann keine Synchronität zwischen Leistungserstellung und -gutschrift besteht. Im Beispiel des Kundenauftrags bietet sich die Einführung von Auftragsstatus an.<sup>117</sup> Jeder am Prozeß beteiligten Kostenstelle ist ein Auftragsstatus zuzuordnen. Bei jedem Statusübergang wird der planmäßige oder tatsächliche Beitrag der Vorgängerkostenstelle am Kundenauftragsabwicklungsprozeß gutgeschrieben.

### 5.2.2 Differenzierte Erfassung von Personalzeiten

Unterstellt man eine periodengerechte Istbezugsgrößenermittlung, dann beziehen sich die Sollkosten auf die in der Abrechnungsperiode tatsächlich erbrachten Leistungen. Um einen aussagefähigen Soll-Istkosten-Vergleich zu erstellen, müssen die Istkosten - insbesondere die in administrativen Kostenstellen bedeutsamen Personalkosten - in der gleichen Differenzierung wie die Sollkosten aufbereitet werden. Die Soll-Personalkosten basieren auf der bewerteten Standardarbeitszeit. Sie errechnen sich aus dem Produkt von Zeitstandard, Istleistungsmenge und Personalstundensatz der ausführenden Kostenstelle/Bezugsgröße. Die Ist-Personalkosten dagegen entstammen der Lohn- und Gehaltsabrechnung. Hier darf lediglich die bewertete Anwesenheitszeit in die Kostenstellenrechnung übernommen werden, so daß sich Soll- und Ist-Personalkosten auf die gleiche Zeitbasis beziehen.

Neben den entsprechenden Anforderungen an die betriebliche Zeiterfassung bedeutet dies, daß die Personalstunden getrennt nach Anwesenheitszeiten und Abwesenheitszeiten zu erfassen sind. In den Soll-Istkosten-Vergleich gehen lediglich die bewerteten Anwesenheitszeiten der Periode ein; die bewertete Abwesenheit kann beispielsweise gemeinsam mit den gesetzlichen und freiwilligen sozialen Leistungen in den Personalnebenkosten ausgewiesen werden.<sup>118</sup> Darüber hinaus ist zu fordern, daß wechselnde Personaleinsätze und Personalverschiebungen zwischen den einzelnen Kostenstellen mengen- und wertmäßig erfaßt werden. Nur so ist gewährleistet, daß die Istkosten richtig kontiert werden und sich der Vergleich von Soll- und Ist-Personalkosten auf die gleiche Leistungsbasis bezieht. Leisten beispielsweise zwei Konstrukteure in einer Periode Stunden für die Kostenstelle Labor, müssen diese Konstruktionsstunden in die Istbezugsgrößenermittlung der Kostenstelle Labor eingehen. Der bewertete Leistungsumfang (Anzahl Stunden x Plankostensatz der Kostenstelle Konstruktion) belastet die Kostenstelle Labor und entlastet die Kostenstelle Konstruktion.

## 6 Zusammenfassung

Ausgehend vom spezifischen Vorgehen und dem Vollkostenrechnungsprinzip der Prozeßkostenrechnung konnte gezeigt werden, daß auf der Basis dieser konzeptionellen Auslegung der angestrebte Rechnungszweck der Wirtschaftlichkeitskontrolle administrativer Leistungsbereiche nicht bzw. nur unzureichend erfüllt werden kann. Einerseits wird versucht, die gegebene Komplexität administrativer Leistungen durch vereinfachte, undifferenzierte Prozeßstrukturen kostenrechnerisch darzustellen, so daß eine zahlenmäßige Abbildung der Prozeßabwicklung nicht möglich ist. Im Ergebnis können somit die betrieblichen Prozesse nicht realitätsgetreu geplant, erfaßt, überwacht und verrechnet werden. Andererseits verhindert das zugrundegelegte Verfahren der Vollkostenrechnung das Aufstellen geeigneter Leistungsmaßstä-

---

117 Zum Statusmodell vgl. Scheer, A.-W. (1990), S. 14.

118 Vgl. Vikas, K. (1988), S. 238.

be für die Beurteilung der effektiv angefallenen Kosten und damit einen aussagefähigen Soll-Istkosten-Vergleich. Die rechnungssystemimmanenten Mängel im Hinblick auf die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit können durch die Auslegung der Prozeßkostenrechnung als Teilkostenrechnung weitgehend beseitigt werden. Die Voraussetzungen hierzu werden im Rahmen der analytischen Kostenplanung geschaffen. Unter Anerkennung der Prämisse, daß sich die proportionalen Prozeßkostenanteile innerhalb des zugrundegelegten Fristigkeitsgrades durch zusätzliche Dispositionen an Veränderungen der Beschäftigung anpassen, lassen sich leistungsbezogene Sollkosten ermitteln, die den Beurteilungsmaßstab für die Istkosten darstellen. Der Heterogenität der unterschiedlichen Prozeßausprägungen, wie sie administrativen Leistungsbereichen in der Regel anzutreffen ist, kann mit der Bildung von Zeitbezugsgrößen begegnet werden. Durch die Verwendung von Zeitbezugsgrößen werden die verschiedenen Leistungen bezogen auf die Leistungseinheit normiert, so daß die Komplexität der Prozeßabwicklung die wirtschaftliche Abbildung der Prozesse in der Kostenrechnung nicht negativ beeinträchtigt. Zusammenfassend ist festzustellen, daß die skizzierte Erweiterung der Prozeßkostenrechnung um Elemente der Grenzplankostenrechnung eine Wirtschaftlichkeitskontrolle in den administrativen Kostenstellen gewährleistet.

## Literaturverzeichnis

**Albach, Horst (1988)**

Kosten, Transaktionen, und externe Effekte im betrieblichen Rechnungswesen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 58. Jg. (1988), S. 1143-1170.

**Ahlert, Dieter/Franz, Klaus-Peter/Göpl, Hermann (Hrsg., 1990)**

Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument, H. Vormbaum zum 65. Geburtstag, Wiesbaden 1990.

**Backhaus, Klaus/Funke, Stephan (1996)**

Auf dem Weg zur fixkostenintensiven Unternehmung?, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 48. Jg. (1996) 2, S. 95-129.

**Becker, Wolfgang (1993)**

Frühzeitige markt- und rentabilitätsorientierte Kostensteuerung, in: Kostenrechnungspraxis, o.Jg. (1993), Heft 5, S. 279-287.

**Beinhauer, Manfred/Vikas, Kurt (1993)**

Gemeinkostencontrolling im System der Grenzplankostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, o.Jg. (1993), Heft 2, S. 79-89.

**Braun, Stephan (1994)**

Die Prozeßkostenrechnung: Ein fortschrittliches Kostenrechnungssystem?, Ludwigsburg/Berlin 1994.

**Brink, Hans-Josef (1992)**

Einflußfaktoren auf die Gestaltung der Kostenrechnungssysteme, in: Männel, W. (Hrsg., 1992), S. 167-181.

**Bundesvereinigung der deutschen Arbeitgeberverbände (Hrsg., 1992)**

Leistung und Lohn, Nr. 247, Bergisch Gladbach 1992.

**Bungenstock, Christian (1995)**

Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme: eine entwicklungsgeschichtliche Analyse, Wiesbaden 1995.

**Burger, Anton (1994)**

Kostenmanagement, München/Wien 1994.

**Chmielewicz, Klaus/Schweitzer, Marcell (Hrsg., 1993)**

Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3., völlig neu gestaltete und erg. Aufl., Stuttgart 1993.

**Coenenberg, Adolf Gerhard/Thomas M. Fischer (1991)**

Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg. (1991) 1, S. 21-38.

**Dellmann, Klaus/Franz, Klaus-Peter (Hrsg., 1994)**

Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, Bern et al. 1994.

**Dichtl, Erwin (1991)**

Orientierungspunkte für die Festlegung der Fertigungstiefe, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 20. Jg. (1991), S. 54-59.

**Franz, Klaus-Peter (1990a)**

Die Prozeßkostenrechnung im Vergleich mit der flexiblen Plankostenrechnung und der Deckungsbeitragsrechnung, in: Horváth, P. (Hrsg., 1990), S. 195-210.

**Franz, Klaus-Peter (1990b)**

Die Prozeßkostenrechnung - Darstellung und Vergleich mit der Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: Ahlert, D./Franz, K.-P./Göpl, H. (Hrsg., 1990), S. 109-136.

**Franz, Klaus-Peter (1991)**

Prozeßkostenrechnung - Ein neuer Ansatz für Produktkalkulation und Wirtschaftlichkeitskontrolle, in: Scheer, A.-W. (Hrsg., 1991), S. 173-189.

**Friedl, Birgit (1993)**

Anforderungen an die Prozeßkostenrechnung bei unterschiedlichen Rechnungszielen, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/1993.

**Gaitanides, Michael (1980)**

Ansätze zur kostentheoretischen und rechnungstechnischen Erfassung von Verwaltungsleistungen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 50. Jg. (1980), S. 680-685.

**Gans, Kurt (1988)**

Die analytische Kostenplanung als Grundlage der Grenzplan-Kostenrechnung, in: Scheer, A.-W. (Hrsg., 1988), S. 209-227.

**Glaser, Horst (1991)**

Prozeßkostenrechnung als Kontroll- und Entscheidungsinstrument, in: Scheer, A.-W. (Hrsg., 1991), S. 222-240.

**Glaser, Horst (1993)**

Zur Entscheidungsrelevanz prozeßorientierter Stückkosten, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/1993, S. 43-48.

**Grochla, Erwin/Wittmann, Waldemar (Hrsg., 1974)**

Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., Bd. 1, Stuttgart 1974.

**Heinen, Edmund (1991)**

Industriebetriebslehre: Entscheidungen im Industriebetrieb, 9., vollst. neu bearb. und erw. Aufl. Wiesbaden 1991.

**Herzog, Ernst (1993)**

Bezugsgrößenkalkulation mit Prozeßkosten, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/1993, S. 49-53.

**Horváth, Péter (Hrsg., 1990)**

Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?, Stuttgart 1990.

**Horváth, Péter (Hrsg., 1991)**

Synergien durch Schnittstellen-Controlling, Stuttgart 1991.

**Horváth, Péter/Renner, Andreas (1990)**

Prozeßkostenrechnung - Konzept, Realisierungsschritte und erste Erfahrungen, in: Fortschrittliche Betriebsführung/Industrial Engineering, 39. Jg. (1990) 3, S. 100-107.

**Horváth, Péter u.a. (1993)**

Prozeßkostenrechnung - oder wie die Praxis die Theorie überholt, in: Die Betriebswirtschaft, 53. Jg. (1993) 5, S. 609-628.

**Horváth, Péter/Mayer, Reinhold (1989)**

Prozeßkostenrechnung: Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in: Controlling, 1. Jg. (1989) 4, S. 214-219.

**Horváth, Péter/Mayer, Reinhold (1993)**

Prozeßkostenrechnung - Konzeption und Entwicklungen, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/1993, S. 15-28.

**Hummel, Siegfried/Männel, Wolfgang (1982)**

Kostenrechnung 1: Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 3. Aufl., Wiesbaden 1982.

**Hummel, Siegfried/Männel, Wolfgang (1983)**

Kostenrechnung 2: Moderne Verfahren und Systeme, Wiesbaden 1983.

**IFUA Horváth & Partner (Hrsg., 1991)**

Prozeßkostenmanagement, München 1991.

**Kerkhoff, Herbert (1992)**

Leistungsentlohnung im Gemeinkostenbereich - Bereich Lagerwesen, in: Bundesvereinigung der deutschen Arbeitgeberverbände (Hrsg., 1992), S. 3 - 19.

**Kilger, Wolfgang (1974)**

Fixkosten, in: Grochla, E./Wittmann, W. (Hrsg., 1974), S. 1499-1504.

**Kilger, Wolfgang (1976)**

Kostentheoretische Grundlagen der Grenzplankostenrechnung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 28. Jg. (1976), S. 679-693.

**Kilger, Wolfgang (1988)**

Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9., verb. Aufl., Wiesbaden 1988.

**Köberle, Gisela (1994)**

Die Bedeutung der Prozeßkostenrechnung im Entscheidungsablauf des Unternehmens, München 1994.

**Küpper, Hans-Ulrich (1993)**

Kostenrechnung auf investitionstheoretischer Basis, in: Weber, J. (Hrsg., 1993), S. 79-136.

**Kütting, Karlheinz (1993a)**

Stand und offene Probleme der Prozeßkostenrechnung (Teil 1), in: Der Steuerberater, 9/93, S. 335-339.

**Kütting, Karlheinz (1993b)**

Stand und offene Probleme der Prozeßkostenrechnung (Teil 2), in: Der Steuerberater, 10/93, S. 369-374.

**Lock, Gerhard (1992)**

Marktorientiertes Handeln fordert schnelle Information, in: Schulte, C. (Hrsg., 1992), S. 115-126.

**Lohmann, Ulrich (1992)**

Leistungsorientiertes, antizipatives Gemeinkostenmanagement, in: Schulte, C. (Hrsg., 1992), S. 127-161.

**Maier-Scheubeck, Nikolas (1992)**

Ansätze zur Weiterentwicklung der Kostenrechnung zu einem Controlling-Instrument, Frankfurt et al. 1992.

**Männel, Wolfgang (Hrsg., 1992)**

Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992.

**Mayer, Reinhold (1990)**

Prozeßkostenrechnung, Kostenrechnungspraxis, o. Jg. (1990), Heft 5, S. 307-312.

**Mayer, Reinhold (1991a)**

Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement: Methodik, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten, in: IFUA Horváth & Partner (Hrsg., 1991), S. 73-99.

**Mayer, Reinhold (1991b)**

Die Prozeßkostenrechnung als Instrument des Schnittstellenmanagements, in: Horváth, P. (Hrsg., 1991), S. 211-226.

**Mayer, Reinhold/Glaser; Horst (1991)**

Die Prozeßkostenrechnung als Controllinginstrument, Pro und Contra, in: Controlling, 3. Jg. (1991) 6, S. 296-303.

**Menrad, Siegfried (1993)**

Vollkostenrechnung, in: Chmielewicz, K./Schweitzer, M. (Hrsg., 1993), Sp. 2106-2114.

**Mertens, Peter/Plötzeneder, Hans-D./Bodendorf, Freimut (1987)**

Programmierte Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Bd.1 Institutionenlehre, 5., überarb. Aufl., Wiesbaden 1987.

**Müller, Armin (1992)**

Gemeinkosten-Management: Vorteile der Prozeßkostenrechnung, Wiesbaden 1992.

**Olshagen, Cristoph (1991):**

Prozesskostenrechnung: Aufbau und Einsatz, Wiesbaden 1991.

**Pfaff, Dieter (1993)**

Ein Beitrag zur theoretischen Begründung der Vollkostenrechnung, in: Weber, J. (Hrsg., 1993), S. 137-160.

**Pfeiffer, Werner/Dörrie, Ulrich/Stoll, Edgar (1977)**

Menschliche Arbeit in der industriellen Produktion, Göttingen 1977.

**Pfohl, Hans-Christian/Stölzle, Wolfgang (1991)**

Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 61. Jg. (1991), S. 1281-1305.

**Plaut, Hans Georg (1992)**

Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung als modernes Kostenrechnungssystem, in: Männel, W. (Hrsg., 1992), S. 203-225.

**Reckenfelderbäumer, Martin (1994)**

Entwicklungsstand und Perspektiven der Prozeßkostenrechnung, Wiesbaden 1994.

**Reichmann, Thomas/Fröhling, Oliver (1993)**

Integration von Prozeßkostenrechnung und Fixkostenmanagement, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/1993, S. 63-73.

**Renner, Andreas (1991)**

Kostenorientierte Produktionssteuerung: Anwendung der Prozeßkostenrechnung in einem datenbankgestützten Modell für flexibel automatisierte Produktionssysteme, München 1991.

**Riebel, Paul (1994)**

Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 7., überarb. und wesentlich erw. Aufl., Wiesbaden 1994.

**Sahl, Niels (1994)**

Integration der Prozeßkostenrechnung in die Planungs- und Abrechnungssystematik der Grenzplankostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/1994, S. 41-49.

**Scheer, August-Wilhelm (Hrsg., 1988)**

Grenzplankostenrechnung: Stand und aktuelle Probleme, Wiesbaden 1988.

**Scheer, August-Wilhelm (1990)**

Prozeßketten und Unternehmensdatenbanken - Herausforderung auch für das Controlling, in: Scheer, A.-W. (Hrsg., 1990), S. 3-19.

**Scheer, August-Wilhelm (Hrsg., 1990)**

Rechnungswesen und EDV, Heidelberg 1990.

**Scheer, August-Wilhelm (Hrsg., 1991)**

Rechnungswesen und EDV, Heidelberg 1991.

**Scheer, August-Wilhelm (Hrsg., 1992)**

Rechnungswesen und EDV, Heidelberg 1992.

**Scherrer, Gerhard (1994)**

Probleme der Kostenkontrolle in der aktivitätsorientierten Kostenrechnung, in: Dellmann, K./Franz, K.-P. (Hrsg., 1994), S. 585-606.

**Schierenbeck, Henner (1991)**

Ertragsorientiertes Bankmanagement, 3. Aufl., Wiesbaden 1991.

**Schierenbeck, Henner (1994)**

Prozessorientierte Standard-Einzelkostenrechnung und Produktivitätssteuerung im Kundengeschäft der Banken, in: Dellmann, K./Franz, K.-P. (Hrsg., 1994), S. 647-679.

**Schildbach, Thomas (1993)**

Vollkostenrechnung als Orientierungshilfe, in: Die Betriebswirtschaft, 53. Jg. (1993) 3, S. 345-359.

**Schulte, Christof (Hrsg., 1992)**

Effektives Kostenmanagement: Methoden und Implementierung, Stuttgart 1992.

**Schumann, Matthias/Beinhauer, Manfred (1994)**

Empirische Analysen zur Kostenentwicklung des administrativen Bereichs, in: Kostenrechnungspraxis, o.Jg. (1994), Heft 5, S. 297-305.

**Seicht, Gerhard (1992)**

Die Prozeßkostenrechnung: Fortschritt oder Weg in die Sachgasse, in: Journal für Betriebswirtschaft, 42. Jg. (1992) 6, S. 246-267.

**Spremann, Klaus/Zur, Eberhard (Hrsg., 1992)**

Controlling, Wiesbaden 1992.

**Strecker, Andreas (1991)**

Prozesskostenrechnung in Forschung und Entwicklung, München 1991.

**Striening, Hans-Dieter (1988)**

Prozeß-Management - Ein Weg zur Hebung der Produktivitätsreserven im indirekten Bereich, in: technologie & management, 37. Jg. (1988) 3, S. 16-26.

**Striening, Hans-Dieter (1989)**

Prozeßmanagement im indirekten Bereich – Neue Herausforderungen an die Controller, in: Controlling, 1. Jg. (1989) 6, S. 324-331.

**Troßmann, Ernst (1992)**

Gemeinkosten-Budgetierung als Controlling-Instrument in Bank und Versicherung, in: Spremann, K./Zur, E. (Hrsg., 1992), S. 511-539.

**Vikas, Kurt (1988)**

Grenzplankostenrechnung im Dienstleistungsbereich, in: Scheer, A.-W. (Hrsg., 1988), S. 229-259.

**Vikas, Kurt (1990)**

Planung und Abrechnung von administrativen Prozessen aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Scheer, A.-W. (Hrsg., 1990), S. 20-38.

**Vikas, Kurt (1992)**

Bezugsgrößenorientierte Planung und Abrechnung, in: Scheer, A.-W. (Hrsg., 1992), S. 293-330.

**Wagenhofer, Alfred (1993)**

Kostenrechnung und Agency-Theory, in: Weber (Hrsg., 1993), S. 161-185.

**Warnick, Bernd (1993)**

Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument des Leistungs- und Ressourcencontrolling, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/1993, S. 25-35.

**Wäscher, Dieter (1992)**

Management der gemeinkostentreibenden Faktoren am Beispiel eines Maschinenbau-Unternehmens, in: Schulte, C. (Hrsg., 1992), S. 163-192.

**Weber, Jürgen (1991)**

Schnittstellenüberwindung durch Logistik-Controlling: Chancen, Stand und Entwicklung, in: Horváth, P. (Hrsg., 1991), S. 73-96.

**Weber, Jürgen (Hrsg., 1993)**

Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung. Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, Stuttgart 1993.

**Weber, Jürgen (1994a)**

Einführung in das Rechnungswesen - 2. Kostenrechnung, 3., verb. Aufl., Stuttgart 1994.

**Weber, Jürgen (1994b)**

Logistikkostenrechnung im Spannungsfeld zwischen Komplexität und zusätzlicher Information, in: Dellmann, K./Franz, K.-P. (Hrsg., 1994), S. 527-549.

**Weber, Jürgen (1994c)**

Dynamik statt Strukturen, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/1994, S. 6-8.

**Wild, Jürgen (1983)**

Grundlagen der Unternehmensplanung, 4. Aufl., Opladen 1983.