

DAA Wirtschafts-Lexikon

Kostenrechnung – ein Überblick

■ Dreistufen-System der Kostenrechnung

Die Kostenrechnung wird in allen Anwendungsbereichen (Wirtschaft, aber auch im Bereich der öffentlichen Verwaltungen) nach dem bewährten Grundkonzept der Gliederung nach *Kostenartenrechnung*, *Kostenstellenrechnung* und *Kostenträgerrechnung* organisiert. Dies wird auch als das *Drei-Stufen-System* der Kostenrechnung bezeichnet (siehe **Abb. 1**).

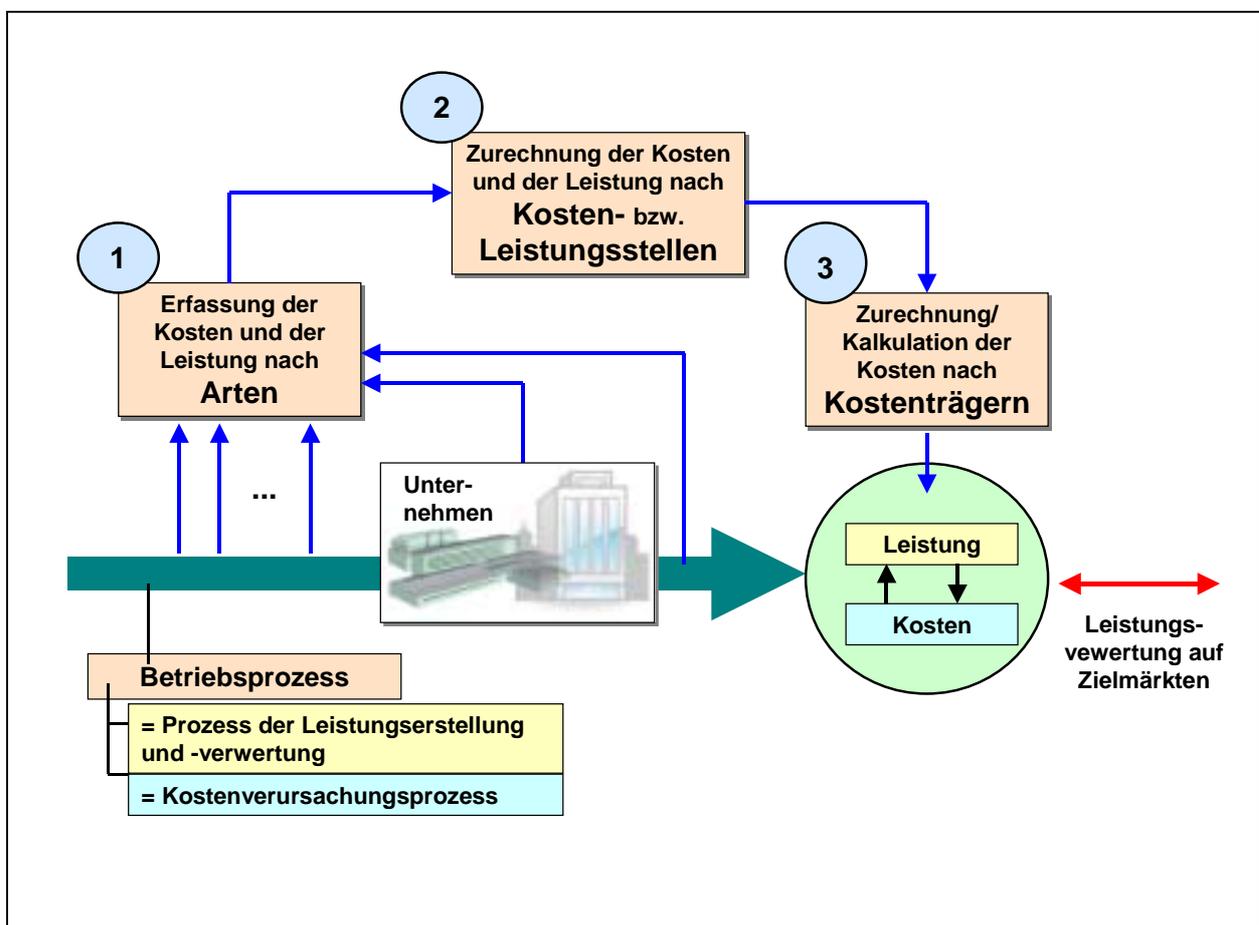


Abb. 1: Organisation der Kostenrechnung

■ Kostenrechnungssysteme

Die Kostenrechnung kann auf verschiedene Art und Weise (= Ausgestaltungsformen) durchgeführt werden. Kriterien für die Unterscheidung von Kostenrechnungssystemen sind

- a) der *Zeitbezug* der Kostengrößen sowie
- b) die Art und das Ausmaß der *Zurechnung der Kosten* nach Kalkulationsobjekten (Produkte, Leistungen).¹

Nach dem *Zeitbezug* der Rechengrößen sind zu unterscheiden:

- Istkosten-Rechnungssysteme,
- Normalkosten-Rechnungssysteme und
- Plankosten- Rechnungssysteme.

Nach der Art und dem Ausmaß der *Zurechnung der Kosten* nach Kalkulationsobjekten lassen sich unterscheiden:

- Systeme der Vollkostenrechnung,
- Systeme der Teilkostenrechnung,
- Systeme der Prozesskostenrechnung und
- Systeme der Zielkostenrechnung.

■ Abgrenzungsrechnung

Im Hinblick auf die weiteren Ausführungen zur Kostenrechnung ist es nun von grundlegender Bedeutung, sichtbar zu machen, woher die Kostenrechnung die Daten bezieht, die sie für die Erfüllung ihrer speziellen Aufgaben unabdingbar benötigt.

Da es offenbar nicht sinnvoll sein kann, die in den genannten Kostenrechnungssystemen benötigten Daten – gewissermaßen unabhängig von der Datenerfassung durch die Buchführung – noch einmal zu erheben, kann die Lösung des Problems nur darin bestehen, aus dem gesamten Datenmaterial der Buchführung jene Aufwandsdaten heraus zu filtern, die den Betriebsprozess betreffen und diese Daten dann zum Ausgangspunkt und zur Grundlage von Kostenrechnung zu machen (siehe **Abb. 2**).

Die Bewältigung dieser „Filter-Aufgabe“ ist Anliegen der Abgrenzungsrechnung und das hierbei genutzte Instrument ist die *Ergebnistabelle*.

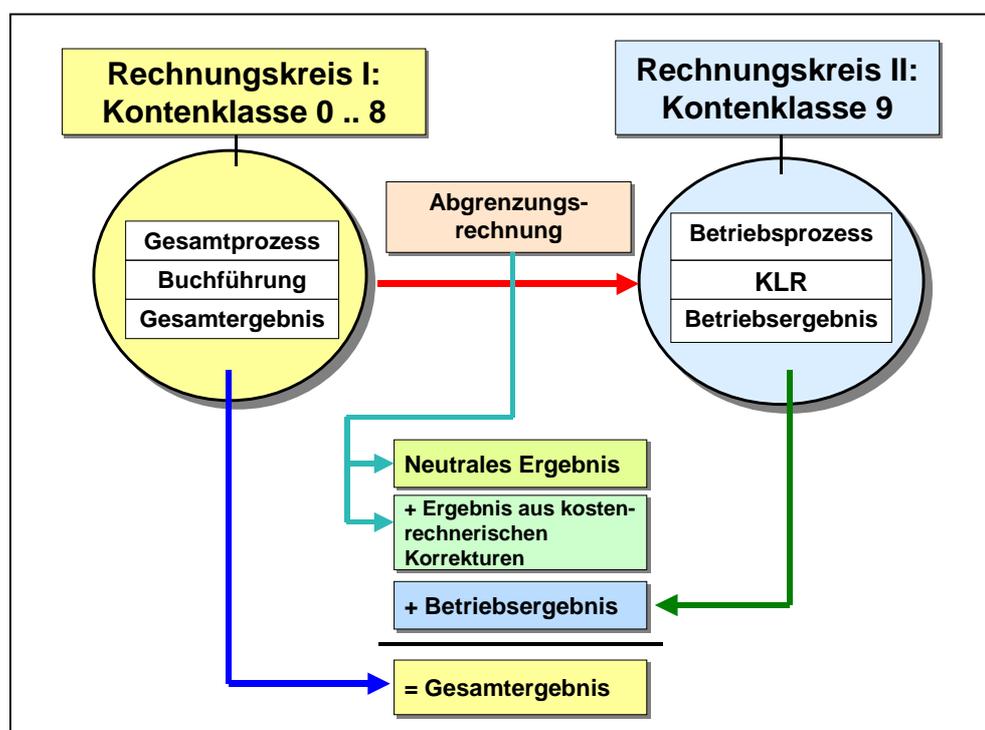


Abb. 2: Einordnung der Abgrenzungsrechnung

Inhalt und Aufgabe der *Abgrenzungsrechnung* ist es, aus den in der Finanzbuchführung erfassten Aufwendungen und Erträgen jene Positionen herauszufiltern, die den Betriebsprozess des Unternehmens betreffen und diese Positionen von jenen anderen Positionen abzugrenzen, die der Sache nach neutral sind und somit nicht in die Kostenrechnung übernommen werden dürfen.

Des Weiteren sind alle Aufwendungen (und Erträge) herauszufiltern, die zwar betrieblich verursacht wurden, deren Höhe oder deren Ermittlungsform jedoch nicht den Anforderungen in der Kostenrechnung entspricht (kalkulatorische Kosten, kalkulatorische Leistung).

Diese Abgrenzungsrechnung ist eine notwendige Vorstufe der Kosten- und Leistungsrechnung und wird außerhalb der Finanzbuchführung in Form der sog. *Ergebnistabelle* ausgeführt (siehe **Abb. 3**).

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Ergebnisbereich Finanzbuchführung			Abgrenzungsbereich				Bereich der KLR	
Konto	Aufwand	Ertrag	Unternehmensbezogene Abgrenzungen		Kostenrechnerische Korrekturen		Kosten	Leistung
			Neutraler Aufwand	Neutraler Ertrag	Kostenrech. Aufwand	Kostenrech. Ertrag		
	-	+	-	+	-	+	-	+
Zweckaufwand			1				Grundkosten	
Zweckaufwand							Grundkosten	
Weitere Aufwendungen					Aufwand		Weitere Kosten	
							Zusatzkosten	Weitere Kosten
			Neutrales Ergebnis		Ergebnis aus Korrekturen			
Gesamtergebnis			Abgrenzungsergebnis/neutrales Ergebnis				Betriebsergebnis	

Abb. 3: Ergebnistabelle (Prinzipschema)

- 1 : Aufwand = Kosten
- 2: Abgrenzung von Anderskosten
- 3: Verrechnung von Zusatzkosten

■ Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung ist ein Instrument zur Erfassung und eindeutigen, überschneidungsfreien Aufbereitung aller Kosten, die für den jeweiligen Zweck der Kostenrechnung zur Verfügung zu stellen sind.

Als erste Stufe im System der Kosten- und Leistungsrechnung bildet sie für alle Kostenrechnungssysteme (Vollkostenrechnung, Teilkostenrechnung u.a.) die entscheidende Grundlage für die datenmäßige Bestimmung und die Zurechnung der jeweiligen Kostengrößen.

Aufgabe der Kostenartenrechnung ist es, die in einer Abrechnungsperiode im *Ist* angefallenen Kosten nach der Art ihrer Verursachung zu erfassen und den Kostenarten lt. Kostenartenplan des betreffenden Unternehmens zuzuordnen.

Damit sind zugleich auch die Voraussetzungen für einen *Soll-Ist-Vergleich* im Rahmen einer Budgetkontrolle sowie für eine tiefergehende Analyse der Entwicklung der Kosten nach Kostenarten zu schaffen.

Da Unternehmen nach dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip handeln, gilt es, alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um *Kosten zu senken* bzw. die Kostenverursachung auf jenes Maß zu beschränken, das für die Erstellung der betrieblichen Leistung unabdingbar notwendig ist.

In diesem Zusammenhang kommt der Kostenartenrechnung eine besondere Bedeutung zu, denn es gilt sichtbar zu machen, an welchen "Stellschrauben" der einzelnen Kostenarten in welchem Maße "gedreht" werden kann, um die Kostenverursachung steuerungsseitig beeinflussen zu können.

■ Kostenstellen

Kostenstellen sind abgrenzbare Funktions- und Verantwortungsbereiche eines Unternehmens, in denen Kosten entstehen bzw. denen Kosten verursachungsgerecht zugerechnet werden können.

Sinnvoll ist, dass die Kostenstellen zugleich Leistungsstellen darstellen, so dass eine Planung, Überwachung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit des Verantwortungsbereiches hinsichtlich der Relation von Kosten (Input) und Leistung (Output) möglich ist.

Kostenstellen können nach dem Bezug zu den Kostenträgern in Haupt-, Hilfs- und allgemeine Kostenstellen gegliedert werden (siehe **Abb. 4**).

- *Hauptkostenstellen* werden nach den grundlegenden Funktionsbereichen (= Leistungsstellen) im Unternehmen gebildet (z. B. Materialbereich, Fertigungsbereich, Verwaltungsbereich, Vertriebsbereich).
- *Hilfskostenstellen* erbringen Leistungen für die Aufrechterhaltung der Arbeit der Hauptkostenstellen (z. B. Bereich technische Anlagen und Maschinen mit Reparaturdienst; Konstruktionsabteilung u. a.).
- *Allgemeine Kostenstellen* erbringen Leistungen für alle anderen Kosten- und Leistungsstellen (z. B. Kantine; Fuhrpark; Werkschutz und dgl.)

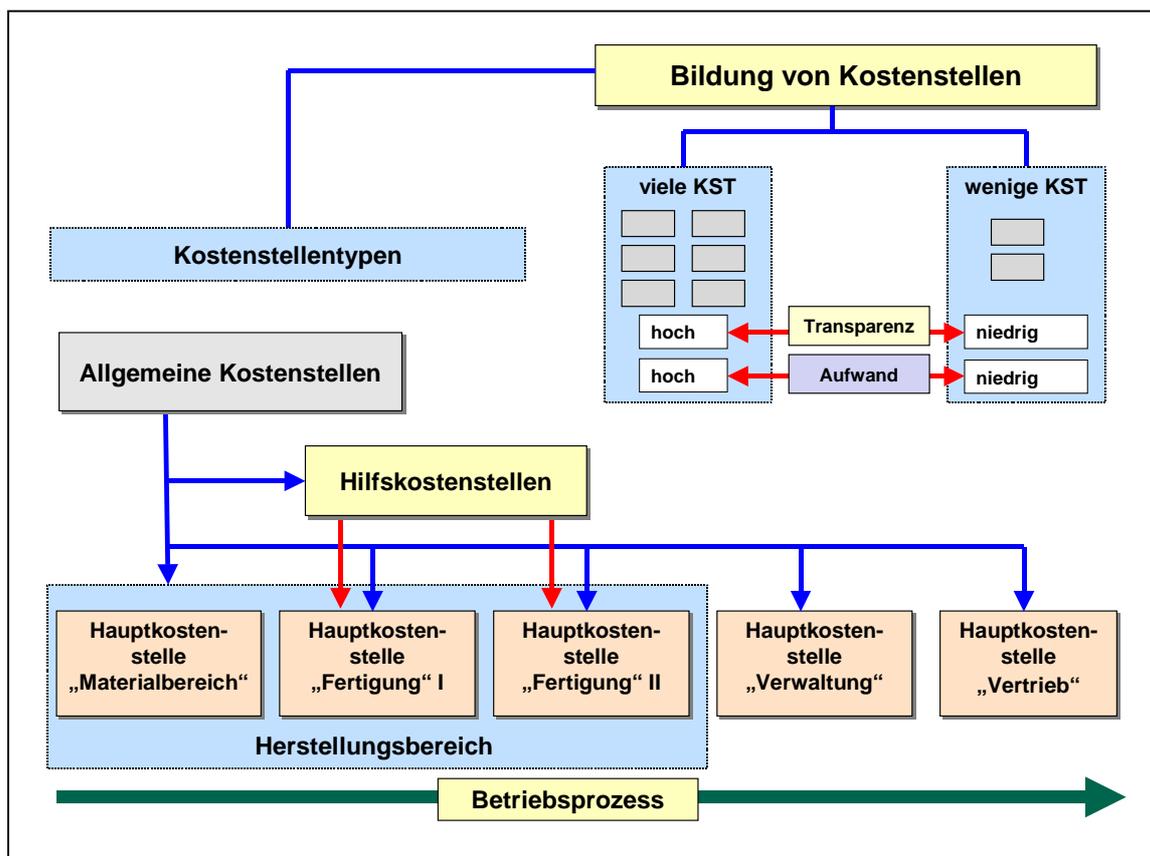


Abb. 4: Kostenstellen

■ Kostenstellenrechnung

Die *Kostenstellenrechnung* ist ein Instrument

- der Erfassung und verursachungsgerechten Zurechnung der Kosten zu den als *Kostenstellen* definierten Verantwortungsbereichen in Unternehmen,
- der Überwachung und Kontrolle der *Wirtschaftlichkeit* des Betriebsprozesses,
- der Durchführung der *innerbetrieblichen Leistungsverrechnung* sowie
- der Ermittlung von Kalkulationsgrundlagen, insbesondere von *Zuschlagsätzen* für die Kostenträgerrechnung.

Als *zweite Stufe* im System der Kosten- und Leistungsrechnung trägt die Kostenstellenrechnung dazu bei, das Kostenbewusstsein der Führungskräfte und Mitarbeiter zu entwickeln und zu stärken und so zur Verbesserung der gesamten Wirtschaftlichkeit des Unternehmens zu motivieren.

Grundlage für die Erfassung und Zurechnung der Kosten nach Kostenstellen ist der Kostenstellenplan des Unternehmens und der sich darauf beziehende *Betriebsabrechnungsbogen* (BAB I, siehe **Abb. 5**).

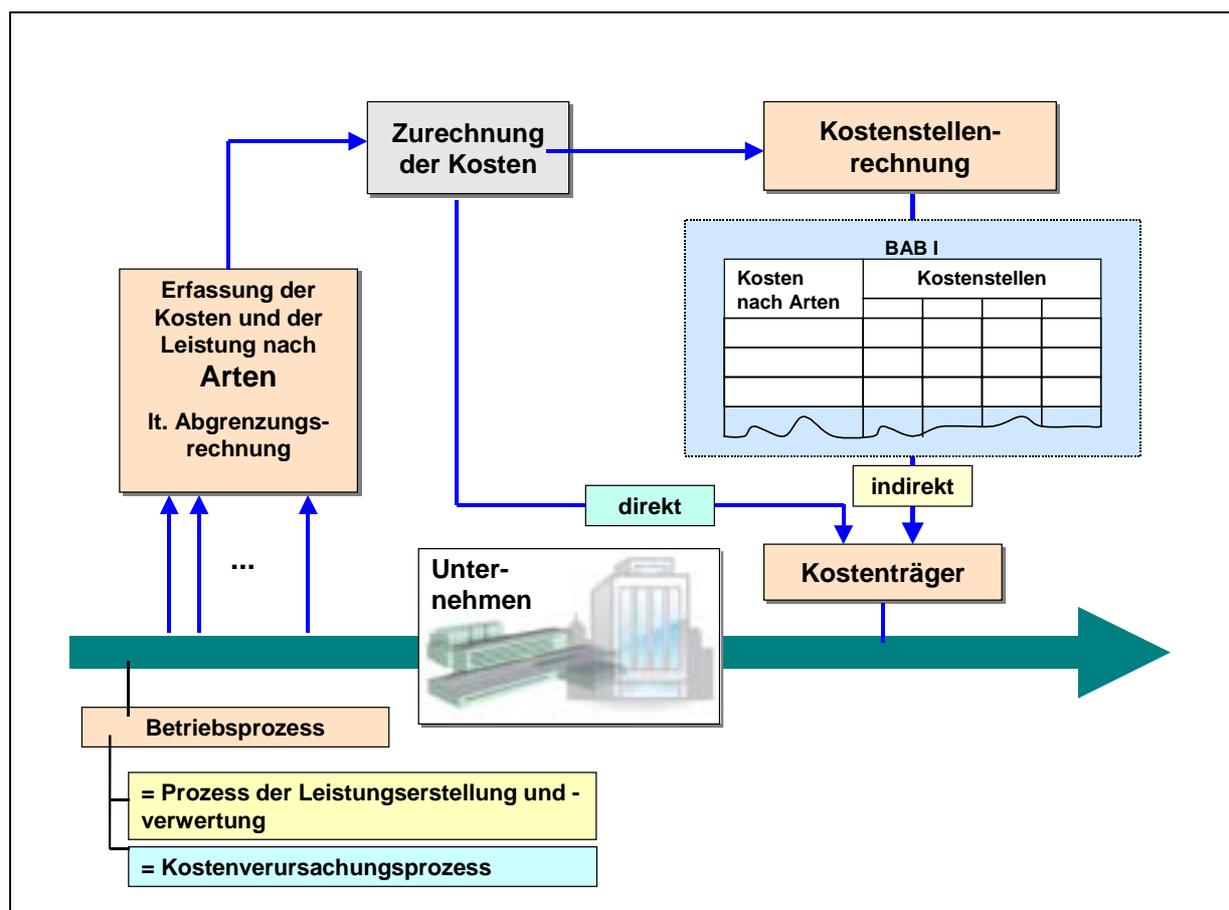


Abb. 5: Kostenstellenrechnung

■ Betriebsabrechnungsbogen

Der *Betriebsabrechnungsbogen* (BAB I) ist die *tabellarische Form der Kostenstellenrechnung* (siehe).

Er dient folgenden Zwecken:

- Zurechnung der nach Kostenarten erfassten bzw. kalkulierten Kosten zu den jeweiligen Kostenstellen (als Ort der Leistungserstellung und Kostenverursachung),
- Überwachung und Kontrolle der Kostenwirtschaftlichkeit in den einzelnen Kostenstellenbereichen,
- Ermittlung der für die Kostenträgerrechnung benötigten Zuschlags- bzw. Verrechnungssätze für die verschiedenen Gemeinkosten.

■ Kostenträger, Kostenträgerrechnung

Nach der Bestimmung der unternehmenstypischen *Kostenarten* (in einem an den Kontenplan angelegten Kostenartenplan) und der Festlegung der im Unternehmen zu führenden und abzurechnenden *Kostenstellen* gilt es nun zum Dritten zu bestimmen, was im betreffenden als *Kostenträger* zu betrachten sind.

Allgemein ist dazu zunächst Folgendes festzustellen:

Kostenträger sind selbst hergestellte Erzeugnisse und Leistungen, fremdbezogene Handelswaren oder auch abgrenzbare Aufträge, denen verursachungsgerecht Kosten zugerechnet werden können.

Kostenträger können Zwischenprodukte oder abgrenzbare Teilleistungen sein.

Die *Kostenträgerrechnung* ist ein Instrument zur Erfassung und verursachungsgerechten Bestimmung

- der *Herstellungs-* bzw. der *Selbstkosten* der Produkte und Leistungen des jeweiligen Unternehmens sowie
- der Ermittlung des *Betriebsergebnisses* einer Abrechnungsperiode im Rahmen einer kurzfristigen Erfolgsrechnung.

Entsprechend diesen Zielsetzungen gliedert sich die Kostenträgerrechnung in

- die *Kostenträgerzeitrechnung* (BAB II) und
- die *Kostenträgerstückrechnung* (siehe Abb. 1).

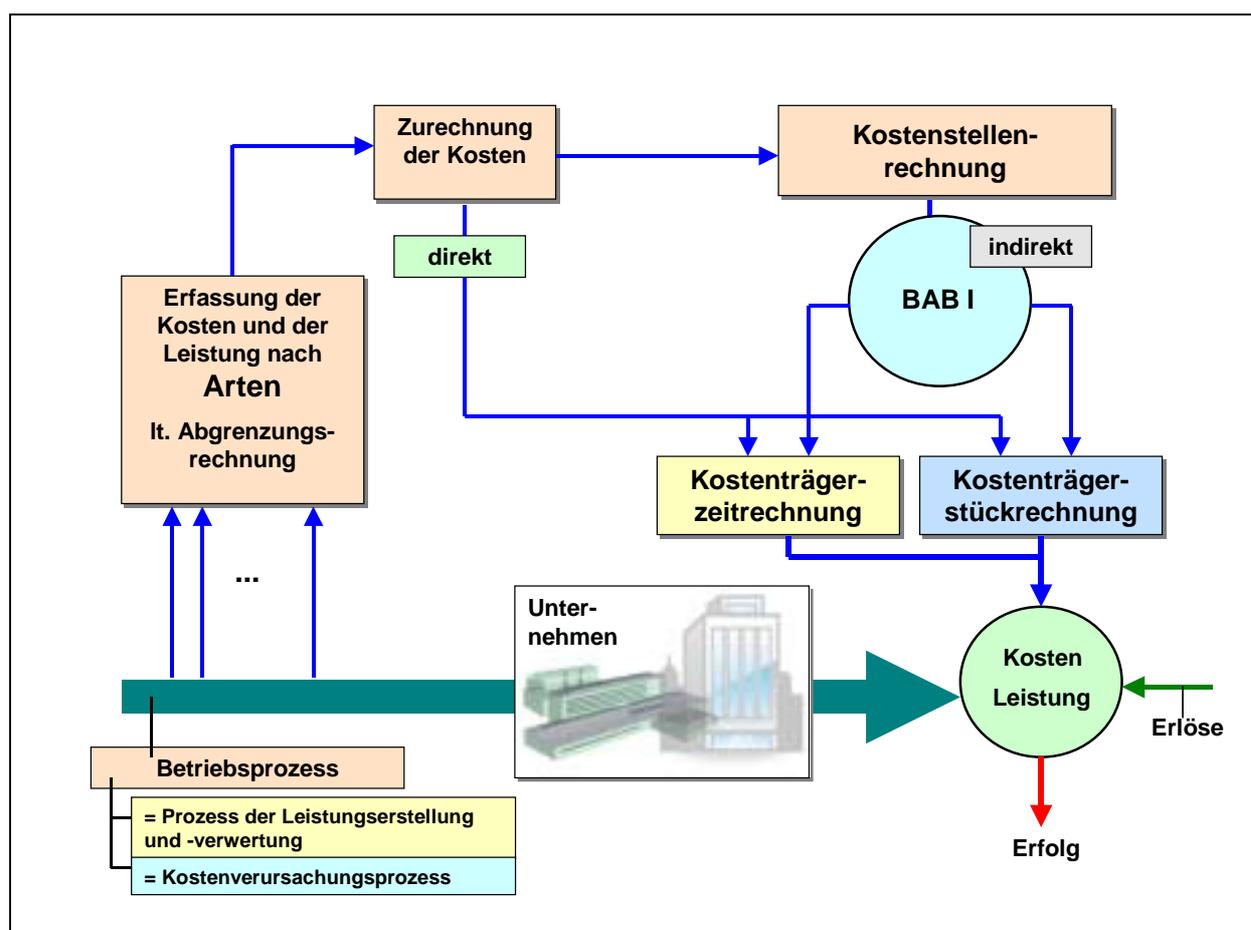


Abb. 6: Kostenträgerrechnung

■ Aufgaben der Kostenträgerrechnung

Zu den zentralen Aufgaben der *Kostenträgerrechnung* gehören vor allem

- die Durchführung einer Kostenträgerzeitrechnung als *kurzfristige Erfolgsrechnung* mit Ausweis des erreichten *Betriebsergebnisses*,
- die Überprüfung der angewendeten *Normalkostenzuschlagssätze* durch Ermittlung von *Kostenüber-* bzw. *Kostenunterdeckungen*,
- die Ermittlung der *Kosten je Kostenträger* nach Art und Höhe für die Zwecke einer Vor- bzw. *Angebotskalkulation* zu Produkten bzw. Leistungen des Unternehmens,
- die Überprüfung der Einhaltung der kalkulierten Kosten je Kostenträger im Rahmen einer *Nachkalkulation*,
- die Ermittlung der *Herstellkosten* je Kostenträger zwecks Bewertung der *Bestandsleistung* sowie anderer *aktivierter Eigenleistungen* sowie
- die Analyse der Wirtschaftlichkeit und der *Rentabilität* der vom Unternehmen erstellten Produkte und Leistungen.

■ Kostenträgerzeitrechnung

Die *Kostenträgerzeitrechnung* ist ein Instrument der kurzfristigen Erfolgsrechnung mit dem Ziel der Ermittlung und Verrechnung der in einer Abrechnungsperiode (z. B. Monat) insgesamt angefallenen Einzelkosten und Gemeinkosten nach Kostenträgern (Erzeugnisse, Leistungen, Aufträge) sowie der Ermittlung des periodenbezogenen Umsatz- bzw. Betriebsergebnisses.

Die Kostenträgerzeitrechnung wird in der Regel tabellarisch über das sog. *Kostenträgerblatt* (= *Betriebsabrechnungsbogen II*) durchgeführt.

■ Kostenträgerstückrechnung

Die *Kostenträgerstückrechnung* ist ein Instrument der Vollkostenrechnung zur Ermittlung (= Kalkulation) von Selbstkosten und Preisen zu den für den Absatz bestimmten Erzeugnisse und Leistungen eines Unternehmens sowie zur Lösung weiterer Aufgaben der Kostenträgerrechnung.

Unter „Stück“ ist dabei typische Leistungs- bzw. Bezugseinheit zu verstehen, die im Rahmen der Kostenträgerrechnung verwendet wird.

Als *Aufgaben* der Kostenträgerstückrechnung – als Vor- bzw. Nachkalkulation zu Erzeugnissen, Leistungen bzw. Aufträgen – sind vor allem hervorzuheben:

- Ermittlung von Selbstkosten (als Kostenvoranschlag) bzw. von Angebotspreisen zu Kundenaufträgen und zu weiteren für den Absatz bestimmten Produkten (ohne vorliegenden Kundenauftrag) oder auch im Rahmen von Ausschreibungen zu öffentlichen Aufträgen,
- Ermittlung der Herstellkosten zu Zwischenkostenträgern sowie zu aktivierungspflichtigen Eigenleistungen,
- Unterstützung der Vorbereitung und des Treffens operativer absatzpolitischer Entscheidungen,

- Ermittlung von kostenträgerbezogenen variablen Kosten für betriebswirtschaftliche Planungsrechnungen unter Einsatz von Controlling-Instrumenten (Deckungsbeitragsrechnung, Break-even-Analyse u. a.),
- Ermittlung der Wirtschaftlichkeit der Realisierung von Kundenaufträgen sowie der Praxisrelevanz der verwendeten Kalkulationsgrundlagen über eine differenzierte Nachkalkulation.

■ Vollkosten- und Teilkostenrechnung

In den Ausführungen zur Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung wurde das "klassische" Aufgabengebiet der Kostenrechnung als System der *Vollkostenrechnung* dargestellt und erläutert.

Der sog. *Vollkostenansatz* ist insofern wichtig, weil Unternehmen naturgemäß das betriebswirtschaftliche Anliegen verfolgen, über die Umsatzerlöse für abgesetzte Produkte und Leistungen zumindest immer einen vollen Kostenersatz zu sichern.

Das Problem der Kostenrechnung ist aber, dass dieser Ansatz nicht immer geeignet ist, bestimmte betriebswirtschaftliche Sachverhalte richtig abzubilden. Dies liegt vor allem darin begründet, dass beim Vollkostenansatz eine „gewaltsame Proportionalisierung“ der Gemeinkosten vorgenommen wird, die ihrer Natur jedoch überwiegend Fixkosten sind.

Diese Vorgehensweise führt in der Konsequenz dazu, dass bei einem Umsatz **U** mit **U = 0** zu schlussfolgern wäre, dass auch die Kosten **K** den Wert **K = 0** annehmen.

Dass dies sachlich nicht zutrifft und nicht zutreffen kann, ist den „Kosten der Betriebsbereitschaft“ geschuldet, die – als fixe Kosten – auch dann verursacht werden, wenn keine Beschäftigung vorliegt bzw. wenn kein Umsatz erzielt wird.

Für die Lösung vieler betriebswirtschaftlicher Aufgaben ist es daher angeraten, nicht den Vollkostenansatz, sondern den *Teilkostenansatz* zu wählen, indem strikt zwischen *beschäftigungsunabhängigen fixen Kosten* und *beschäftigungsabhängigen variablen Kosten* unterschieden wird.

Ein solcher Teilkostenansatz liegt auch der sog. *Deckungsbeitragsrechnung* zugrunde.

■ Deckungsbeitragsrechnung als Teilkostenrechnung

Der *Deckungsbeitrag DB* ist die Differenz zwischen den Umsatzerlösen **U** einer Abrechnungsperiode und den zur Erzielung der Umsatzerlöse getätigten direkten, leistungsabhängigen variablen Kosten **vK**:

$$DB = U \text{ ./. } vK \text{ [EUR]}$$

Der prozentuale Deckungsbeitrag des Umsatzes **DBU [%]** bringt zum Ausdruck, wie viele Euro Deckungsbeitrag je 100 Euro Umsatz erzielt werden:

Für die Angebotskalkulation künftiger Aufträge benötigt der Kostenrechner *Plankostenverrechnungssätze* auf Basis zu erwartender *Plankosten* und einer vorbestimmten *Planbeschäftigung*.

In die Ermittlung eines solchen Verrechnungssatzes gehen somit zwei Grundgrößen ein:

- a) die *Plankosten* der Planperiode [EUR], z. B. bezogen auf eine *Kostenstelle*, und
- b) die *Plankapazität* [h], z. B. wiederum bezogen auf die betreffende *Kostenstelle*.

Dann ergibt sich der *Plankostenverrechnungssatz* wie folgt:

$$\text{Plankostenverrechnungssatz} = \frac{\text{Plankosten [EUR]}}{\text{Plankapazität [h]}} \text{ [EUR/h] .}$$

Allgemein gilt ferner:

$$\text{Plankosten [EUR]} = \text{Beschäftigung [h]} * \text{Planverrechnungssatz [EUR/h]}$$

Betriebswirtschaftlich gesehen weisen derartige Plankostenverrechnungssätze jedoch *Nachteile* auf:

Ein so ermittelter Plankostenverrechnungssatz gilt sachlich nur für den Fall, dass die in die Berechnung eingehende *Plankapazität* – als Ausdruck der *Plan*-Beschäftigung – auch in der praktischen Prozessdurchführung in gleicher Größe (als *Ist*-Beschäftigung) ausgeschöpft wird.

Dies ist aber in der Praxis selten der Fall. Typischer sind hier vielmehr *Beschäftigungsschwankungen*. Diese haben aber – wie wir wissen – erheblichen Einfluss auf das Kostenverhalten.

Die **flexible Plankostenrechnung** ist ein Instrument

- zur Ermittlung von Plankosten für Kostenstellen,
- zur Plankalkulation von Aufträgen sowie
- zur Durchführung von Soll-Ist-Kostenvergleichen mit differenzierter Abweichungsanalyse.

Voraussetzung für die Anwendung der flexiblen Plankostenrechnung ist die Aufspaltung der Plankosten in *fixe* und *variable* Kosten.

Das grundlegende Verfahren hierfür ist die Anwendung der sog. *Variatormethode*. Auf diese Weise ist es möglich, die Plankosten nicht nur für die Plan-Beschäftigung, sondern auch für die Ist-Beschäftigung (im Sinne von Sollkosten) zu ermitteln und als Grundlage für die Analyse von Kostenabweichungen zu verwenden.

Die flexible Plankostenrechnung kann a) auf *Vollkosten-Basis* sowie b) auf *Teilkosten-Basis* durchgeführt werden.

Bei der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis erfolgt die Kostenaufspaltung in fixe und variable Kosten nur in der Kostenstellenrechnung. Bei der Kostenträgerrechnung wird keine Kostenaufspaltung vorgenommen.

Dies bedeutet, dass die flexible Plankostenrechnung auf Vollkosten-Basis de facto wie eine starre Plankostenrechnung vorgenommen wird. Allerdings bietet dieser Ansatz gute Grundlagen für die notwendige Abweichungsanalyse, vor allem in Richtung Beschäftigungsabweichung und Verbrauchsabweichung.

Wird demgegenüber die flexible Plankostenrechnung auf *Teilkosten*-Basis ausgeführt, dann finden nur die *variablen* Kosten Beachtung, und zwar sowohl bei der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zwischen den Kostenstellen als auch bei der Kostenträgerrechnung.

In diesem Falle wird von *Grenzplankostenrechnung* gesprochen.

■ Zielkostenrechnung: Inhalt

In der Wirtschaftspraxis lässt sich seit langem Folgendes beobachten: Angesichts des zunehmenden Wettbewerbsdrucks auf den Absatzmärkten lässt sich ein „Abwälen“ des eigenen Kostenniveaus auf die Kunden über den Preis für die erstellten Produkte und Leistungen immer schwerer realisieren. Daraus folgt:

Die gesamte Konzept der betriebswirtschaftlichen Steuerung der Unternehmenstätigkeit muss sich umkehren:

Nicht das in die Preise kalkulierte eigene Kostenniveau des Unternehmens ist der Maßstab, sondern die am Markt erzielbaren Preise bestimmen das mögliche Kostenniveau eines Unternehmens, mit dem es im Wettbewerb bestehen oder dann nicht mehr bestehen kann.

Die Umsetzung eines solchen strategischen Konzepts wird in Theorie und Praxis der Kostenrechnung und des Controllings unter dem Terminus Zielkostenrechnung bzw. Zielkostenmanagement" bzw. – im englischen Originalausdruck – als Target Costing beschrieben,

Ein solches "Market-into-Company"-Vorgehen nur dann sinnvoll anwendbar ist, wenn die Produkte, deren (erlaubte) Kosten auf diese Art und Weise zu bestimmen sind, sich noch in der Phase der Produktentwicklung befinden.

Daher gehören die Aufgabenfelder „Produktentwicklung“ sowie „Zielkostenrechnung“ untrennbar zusammen.

Die Erfolgsziele des Target Costing erfassen als Bezugszeitraum den gesamten Produkt-Lebenszyklus eines neuen Produkts. Dabei richten sich die Kostenvorgaben konsequent nach den prognostizierten Markterfordernissen zum geplanten Zeitpunkt der Markteinführung des Produkts.

Der zu diesem Zeitpunkt am Markt erzielbare Preis bildet den wichtigsten Ausgangspunkt für die daraus abzuleitenden Kostenvorgaben für die einzelnen Produktkomponenten und die Produktentwicklung.

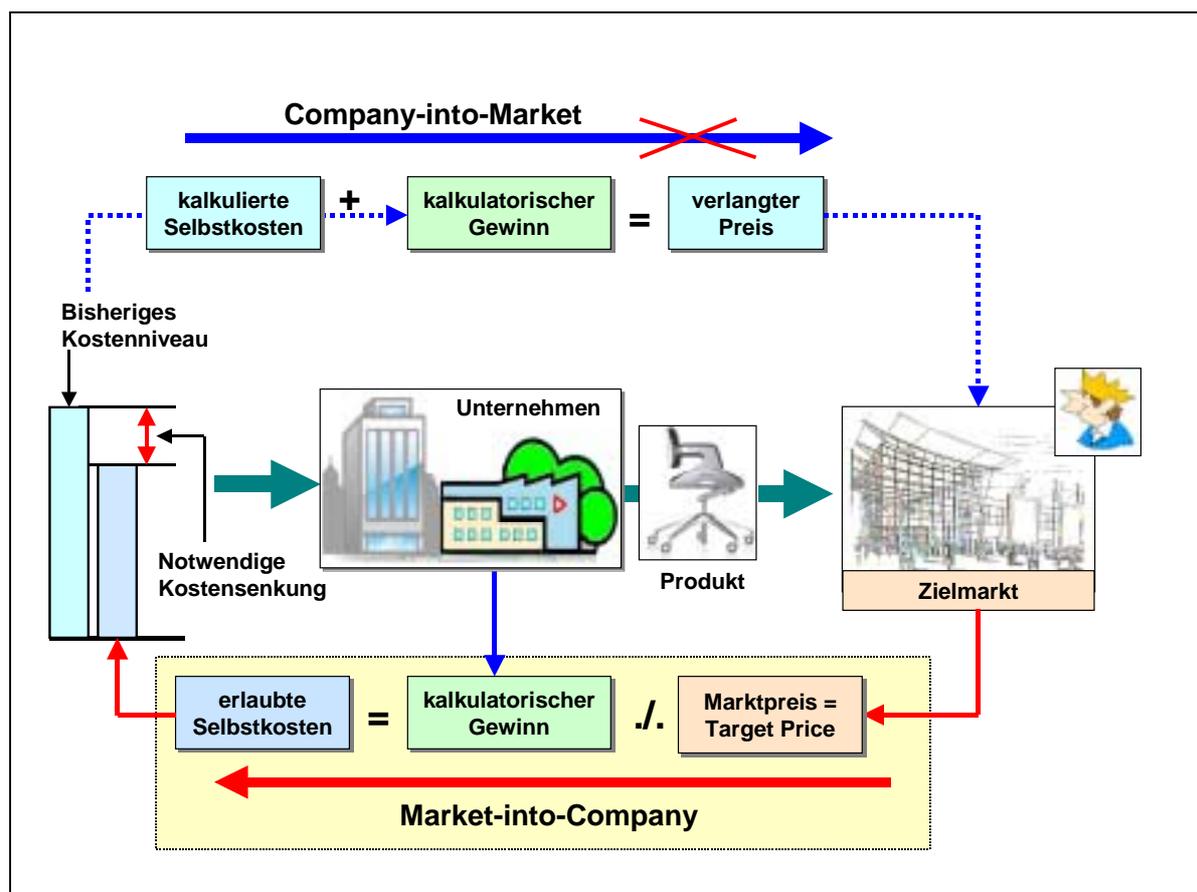


Abb. 8: Zielkostenrechnung

Steuerungsparameter des Target Costings sind die kostenverursachenden Produktkomponenten bzw. Produktfunktionen in der gesamten Wertschöpfungskette (Produktentwicklung, Beschaffung, Leistungserstellung, Absatz u. a. m.).

Im Blickpunkt stehen dabei die Einzelkosten, die produktnahen Gemeinkosten und ggf. die Kosten beim Anwender des Produkts (Werbungskosten, Instandhaltungskosten, Entsorgungskosten).

Die Einhaltung der Kostenvorgaben wird im Target Costing während des gesamten Zeitraums der Produktentwicklung und Produkteinführung kontrolliert. Dadurch soll gewährleistet werden, dass die Gewinnziele zum Zeitpunkt der Markteinführung des Produkts erreicht werden:

Gewinnziel = erzielbarer Marktpreis \cdot erlaubte Selbstkosten bzw.

Erlaubte Selbstkosten = erzielbarer Marktpreis \cdot geplanter Gewinn.

Kernstück dieses Target-Costing-Konzepts ist eine Kundennutzen-Kosten-Matrix, die in mehreren Stufen zu erarbeiten und dann zu interpretieren ist.

$$\text{Zielkosten-Index ZKI} = \frac{\text{Marktbedeutung der Komponente } K_j}{\text{Kostenanteil der Komponente } K_j}$$

(1) Zielkostenindex ZKI = 1,0.

Dies bedeutet: Die Zielkosten entsprechen dem Kundennutzen. Die Komponente Ki ist optimal ausgelegt.

(2) Zielkostenindex ZKI > 1,0.

Dies bedeutet: Die Ausgestaltung der betreffenden Funktion bedarf es einer Nachbesserung, denn die projektierte Lösung ist zu einfach!

(3) Zielkostenindex ZKI < 1,0.

Dies bedeutet: Die Ausgestaltung der betreffenden Funktion ist zu aufwändig! Es müssen einfachere Lösungen gefunden werden.

■ Prozesskostenrechnung: Inhalt

In der Kostenrechnung im Allgemeinen und in der Kostenträgerrechnung im Speziellen geht es - wie wir wissen - im Wesentlichen immer um zwei Kostenkomplexe, und zwar a) um die Einzelkosten und b) um die Gemeinkosten.

Während die Erfassung und Zurechnung von Einzelkosten in der Regel keine Probleme bereitet, liegt die Schwierigkeit hinsichtlich der konsequenten Durchsetzung des Verursachungsprinzips stets bei den Gemeinkosten.

Die sich hierbei zeigenden Probleme werden sachlich noch dadurch verschärft, dass wir in fast allen Branchen mit der Tendenz eines zunehmenden Gewichts der Gemeinkosten – sowohl in absoluter Höhe als auch in Relation zu den Einzelkosten – zu tun haben.

Dies ist vor allem auf die mit der Technisierung der Leistungsprozesse verbundene Zunahme des Gewichts kalkulatorischer Abschreibungen und kalkulatorischer Zinsen sowie auch auf den zunehmenden Aufwand in Verwaltungs- und Vertriebsbereichen zurückzuführen.

Dieser Aspekt wird insbesondere bei der Bearbeitung von Auslandsaufträgen sichtbar, denn die Erledigung derartiger Aufträge erfordert weit mehr Planungs-, Koordinations- und Verwaltungsaktivitäten als dies bei der Abwicklung eines Inlandsauftrages der Fall ist. Welche Folgen dies hat, soll anhand eines Fallbeispiels deutlich werden.

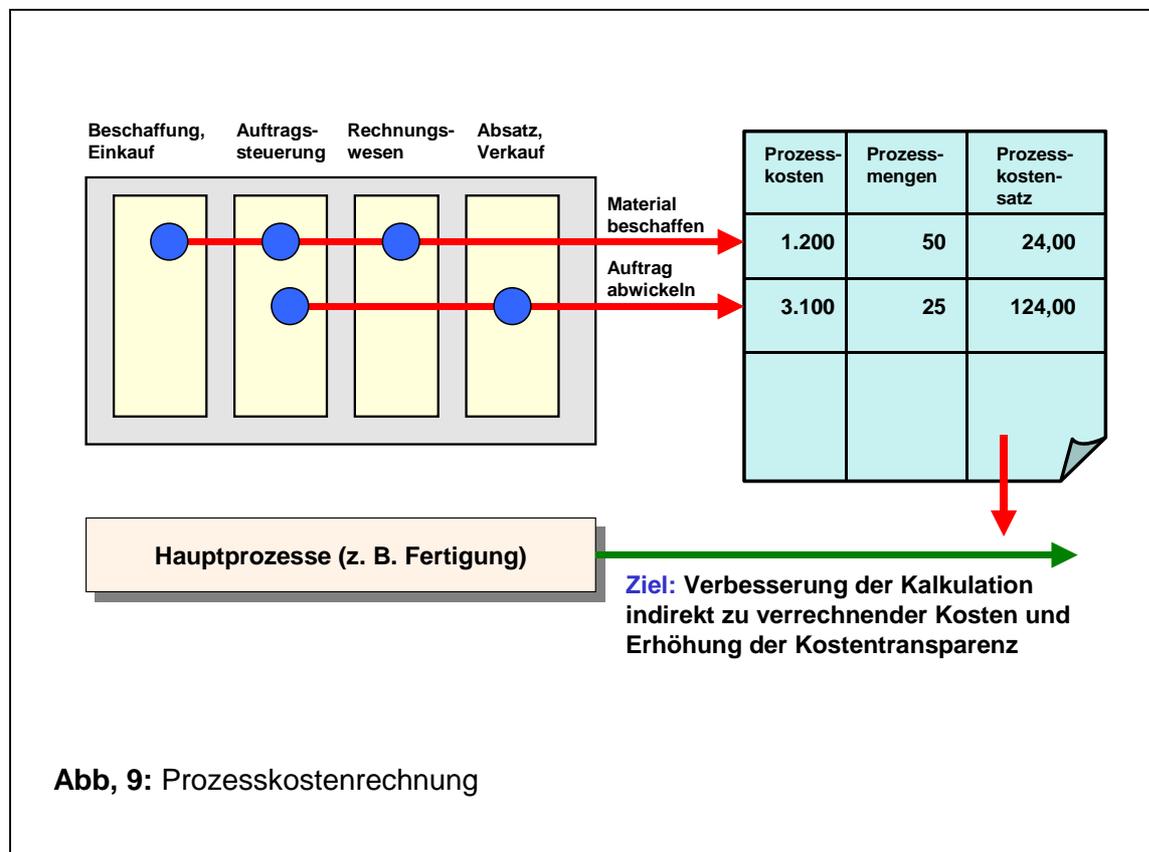
Die **Prozesskostenrechnung** (*Activity Based Costing*) - als neues Instrument der KLR - zielt darauf ab, die in einem Unternehmen anfallenden Gemeinkosten prozessbezogen zu erfassen und über die Bildung von Prozesskostensätzen auf jene Kostenträger zu verrechnen, die die betreffenden Haupt- und Nebenprozesse bei der Realisierung von Aufträgen verursacht haben.¹

Damit schafft die Prozesskostenrechnung Voraussetzungen dafür,

- den Ressourcenverbrauch und die Kapazitätsauslastung zielgerichteter zu steuern,
- sog. Kostentreiber (cost drivers) zu erkennen und insgesamt
- ein besseres Kostenmanagement zu verwirklichen.

Die Nachteile der Vollkostenrechnung werden aber durch die Prozesskostenrechnung nicht überwunden, da keine Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten erfolgt.

Grundkonzept des Vorgehens:



Eine typische Prozesskette entsteht durch die Abwicklung all jener Aktivitäten, die - beispielsweise - zur Realisierung einer auftragsbezogenen Materialbeschaffung erforderlich sind.

Als *Kostentreiber* wirken hier weniger die Höhe der Materialeinzelkosten, sondern vielmehr die Anzahl vorgenommener Bestellungen und die dadurch verursachten weiteren Teilprozesse.

Setzt man nun die Gemeinkosten im Beschaffungs-/Materialbereich in Relation zu Gesamtbestellungszahlen, dann lässt sich ein Gemeinkostensatz errechnen, der als Prozesskostensatz für eine Bestellung (= Aktivität) angesetzt werden kann.

In gleicher Weise können Prozesskostensätze für die Auftragsabwicklung, die Personalbeschaffung und dgl. ermittelt und zur Grundlage einer Zurechnung von Gemeinkosten zu Aufträgen (als Kostenträger) gemacht werden.

Wichtige Arbeitsschritte bei der Einführung der Prozesskostenrechnung sind:

1. Auswahl eines Aufgabengebietes (Kostenstelle) im Unternehmen, in dem hauptsächlich Gemeinkosten verursacht werden. Der Bereich "Beschaffung" gehört sicherlich dazu.

2. Ermittlung/Bestimmung typischer Teilprozesse im Bereich und der typischen Kostentreiber je Teilprozess.
3. Ermittlung der Mitarbeiter und der Kosten je Teilprozess mit Unterscheidung zwischen leistungsmengenbezogener und leistungsmengenneutraler Mitarbeiterzahl.
4. Ermittlung der Teilprozesskosten und nachfolgend der Teilprozesskostensätze.
5. Gegebenenfalls Zusammenfassung von Teilprozesskostensätzen zu einem Hauptprozesskostensatz des jeweiligen Bereiches (= Kostenstelle).

Ende des Skripts