

Clemens Franz HONEDER, Dipl.-Ing., Jahrgang 1965. Matura an der Handelsakademie Freistadt. Studium Wirtschaftsingenieurwesen-Maschinenbau 1984 - 1990. Nach eineinhalbjähriger Tätigkeit als Studienassistent seit September 1990 Universitätsassistent am Institut für Wirtschafts- und Betriebswissenschaften, Abteilung für Betriebswirtschaftslehre und Betriebssoziologie. Lehrbeauftragter an der TU Graz für Buchhaltung und Bilanzierung und Controlling. Dissertation über den Einsatz von Expertensystemen im Rechnungswesen.

Konzept und mögliche Anwendung der Prozeßkostenrechnung

Die Diskussion über das „richtige“ Kostenrechnungssystem ist neu aufgeflammt. Der Ansatz der Prozeßkostenrechnung oder Activity-Based Costing (wie er in den USA bezeichnet wird) entflamte die Diskussion. Seit rund 2 Jahren wird auch im deutschen Sprachraum in bedeutendem Umfang „prozeßkostengerechnet“. Dieser Beitrag soll die Problematik der derzeit meist verwendeten Zuschlagskalkulation aufzeigen und damit die Argumentation für den Einsatz der Prozeßkostenrechnung liefern. Neben theoretischem Konzept dieser Rechenmethode werden Anwendungsfelder für den betrieblichen Alltag, betriebliche Zielsetzungen und Ausgestaltung der Ergebnisrechnung erläutert.

1. Einleitung

Als Einstieg in die Thematik der Kostenrechnung dient in den meisten Fällen das Stufenmodell der Kostenrechnung. Die Aufgaben und Ziele, die die Kostenrechnung in den einzelnen Stufen (Kostenarten-/ Kostenstellen-/ Kostenträgerrechnung) verfolgt, sind vielfältig.

Die Lieferung von relevanten Daten als Grundlage für die Kostenträgerrechnung (Kalkulation) wird dabei sehr oft eine der ersten Aufgaben einer Kostenrechnung sein.

Dabei kommt das Hilfsmittel der Zuschlagskalkulation zum Einsatz.

Diese Zuschlagskalkulation unterstellt, daß die Kostenverursachung direkt proportional den für das Produkt einzeln erfaßten Kosten sei.

Der Ursprung für diese Art der Kostenzurechnung liegt in einer Zeit, in der der Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten im Vergleich zur derzeitigen Situation geringer war.

Im Laufe der Zeit änderte sich die Produktkostenstruktur. Verschiebungen im Werteinsatz für die Produktion von lohnintensiver zu anlagen- (technologie-) intensiver Fertigung zeichnen dafür verantwortlich. Abb. 1 zeigt die Veränderung der Produktkostenstruktur.

In der ersten Hälfte unseres Jahrhunderts wurde die Kostenstruktur von Lohn- und Materialkosten dominiert, Maschinenkosten spielten eine gewisse Rolle, Gemeinkosten waren untergeordnet. In vielen Industrien hat sich heute diese Struktur völlig verändert. Indikator für diese Entwicklung sind Zuschlagssätze in der Höhe von 100 % und mehr.

Die heute verwendete Kostenrechnung und damit verbunden das praktizierte Kalkulationsverfahren müßte somit kritisch hinterfragt werden, ob

- Gemeinkosten verursachungsgerecht verrechnet werden,
- sie die richtige, d.h. profitable Verwendung von Gemeinkosten fördert,
- sie die richtigen Entscheidungsgrundlagen liefert.

Die der Systematik der Zuschlagskalkulation innewohnende Problematik der Verteilung von Gemeinkosten auf Produkte oder Kostenträger kann folgende, oft fatale Konsequenzen haben:

- Lohnintensive Produkte absorbieren einen unverhältnismäßig großen Teil der Gemeinkosten, auch wenn es sich um einfache Standardpro-

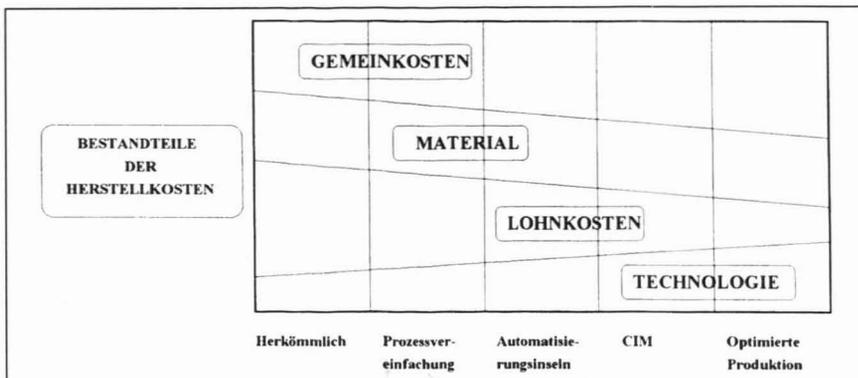


Abb. 1: Dynamik der Produktkostenstruktur [1]



Kostenstelle: Einkauf			
Aktivitäten (Teilprozesse)			
Nr.	Bezeichnung	Mitarbeiter	Aktivitätskosten (Teilprozesskosten) (in öS)
1	Angeboten einholen - für Kaufteile - für Rohmaterial	2 2,5	630.000,-- 800.000,--
2	Bestellungen aufgeben	1	280.000,--
...

Abb. 2: Beispiel einer Tätigkeitsübersicht [3]

Bereich (Kostenstelle).

Abb. 2 zeigt beispielhaft das Ergebnis einer derartigen Tätigkeitsliste.

● Die Kostenbestimmungsfaktoren werden als Kostentreiber oder Cost-drivers bezeichnet:

Einflußfaktoren auf die Gemeinkosten sind Aktivitäten im Sinne von betrieblichen Tätigkeiten, die Ressourcen verbrauchen bzw. zur Leistungserstellung nötig sind.

Die „Anzahl an“ geleisteten Tätigkeiten in einer Kostenstelle, die für den Verbrauch an Gemeinkosten

dukte handelt, die nur geringe Leistungen im Gemeinkostenbereich in Anspruch nehmen.

- Spezialprodukte, die in kleinen Losen gefertigt werden und deren Einzelkostenanteil gering ist, werden im Vergleich zu Standardprodukten mit zu wenig Gemeinkosten belastet.
- Dadurch erscheinen Standardprodukte wenig profitabel (da sie einen zu hohen Gemeinkostenanteil tragen müssen); deshalb wird beschlossen, auf die vermeintlich lukrativeren Spezialprodukte auszuweichen. Eine Forcierung der Spezialprodukte wird vorgenommen und damit sinkt der Gewinn weiter.
- Kosten der Komplexität im Hinblick auf zu lange Wertschöpfungsketten oder auf zu große Produktvielfalt werden nicht hinreichend erkannt.
- Keine Querschnittsbetrachtungen, z.B. Kosten der Qualität oder Kosten der Logistik.
- Kosten konstruktiver Änderungen werden nicht ausgewiesen.

Speziell bei folgenden betrieblichen Gegebenheiten können die Ergebnisse der Zuschlagskalkulation falsche Entscheidungen bedingen:

- unterschiedliche Losgrößen
- Standard- und Spezialprodukte
- ins Gewicht fallende Rüst- und Reinigungskosten
- unterschiedliche Komplexität der Produkte
- konstruktive Änderungen in laufender Serie
- viele Produktvarianten [2]

2. Konzept der Prozeßkostenrechnung (PROKR)

Im folgenden soll die Systematik der PROKR dargestellt werden:

Bereich	Tätigkeit	Kostentreiber
Arbeitsvorbereitung	Arbeitspläne ändern	Anzahl d. Produktänderungen
	Arbeitspläne erstellen	Anzahl der Sonderanfertigungen
	Fertigung betreuen	Anzahl der Varianten
Qualitätssicherung	Prüfpläne ändern	Anzahl Produktänderungen
	laufende Prozeßkontrolle	Anzahl der Varianten
Auftragsbearbeitung	Angebot erstellen	Anzahl der Anfragen
	Auftrag abwickeln	Anzahl der Rechnungen
Forschung + Entwicklung	Produktideen finden	Anzahl der Forschungsprojekte
	Produkt entwickeln	Anzahl an Vorserienprodukten

Abb. 3: Tätigkeitsliste mit Kostentreibern für verschiedene Bereiche

● Ausgangspunkt der Kalkulationsüberlegung sind nicht Kostenarten, sondern erforderliche Tätigkeiten:

Im Mittelpunkt stehen nicht die einzelnen anfallenden Kostenarten i.S. von Materialanteil, Lohnanteil udgl., sondern die Wertschöpfungskette, d.h. die für Fertigung und Verkauf nötigen betrieblichen Tätigkeiten.

In einem ersten Schritt sind die in einer Kostenstelle erfaßten Kosten auf die Aktivitäten der Kostenstelle zu verteilen. Dazu werden in Form einer Tätigkeitsliste die für die Kostenverursachung relevanten Aktivitäten einer Kostenstelle festzulegen sein. (Die Aktivitäten auf Kostenstellenebene werden auch als Teilprozesse bezeichnet.)

Anschließend sind die Gesamtkosten der Kostenstelle auf die einzelnen Aktivitäten zu verteilen. Dabei ist zu klären, wer wie lange welche Tätigkeiten ausführt. Dies kann sowohl für die Planung, als auch für die Kostenkontrolle mit Istwerten erfolgen. Ergebnis dieser Kostenspaltung sind Aktivitätskosten für den betreffenden betrieblichen

verantwortlich sind, werden in der PROKR wie o.a. Kostentreiber genannt - in der Grenzplankostenrechnung spricht man in diesem Fall von Bezugsgröße. Es müssen somit quantitative Größen gefunden werden, die als Maßstab für die Kostenverursachung verwendet werden können.

Beispiele für Tätigkeiten mit entsprechenden Kostentreibern für einzelne betriebliche Bereiche zeigt Abb. 3. Voraussetzungen an festzulegende Kostentreiber sind neben einer leichten Erfassbarkeit ein entsprechender Produktbezug für die nachfolgende Kalkulation.

Bei der Ermittlung der Aktivitätskosten ist zu unterscheiden zwischen Kosten, für die ein Kostentreiber gefunden werden kann und Kosten, die unabhängig von der in der betrachteten Kostenstelle erbrachten Leistung sind. In der Literatur werden diese beiden Kostenkategorien als leistungsmengeninduziert (lmi) und leistungsmengenneutral (lmn) bezeichnet. Als Beispiel für leistungsmengenneutrale Kosten wären die Kosten eines Abteilungsleiters zu nennen. [4]



● **Verdichtung der Teilprozesse zu Hauptprozessen:**

Die in den einzelnen Kostenstellen gefundenen, für die Kostenbeeinflussung wesentlichen Aktivitäten (Teilprozesse) werden nun bereichsübergreifend zu Prozessen (Hauptprozesse) zusammengefaßt. Die Kostentreiber auf Teilprozeßebene müssen nicht unbedingt mit den Maßgrößen der abgeleiteten Hauptprozesse übereinstimmen.

Die Festlegung von Teilprozessen stellt im Hinblick auf die anschließende Verdichtung eine wesentliche Herausforderung dar, sodaß in diesem Stadium gegebenenfalls mehrere Durchläufe notwendig sind. Die bereichsübergreifende Zusammenfassung von Teil- zu Hauptprozessen stellt das eigentlich Neue der Prozeßkostenrechnung und den wesentlichen Unterschied zur flexiblen Plankostenrechnung dar. [5]

Abb. 4 zeigt die Bildung von Hauptprozessen aus verschiedenen Teilprozessen.

Wie bereits erwähnt, werden in den betrachteten Kostenstellen lmi- und lmn-Kosten zu berücksichtigen sein. Die Verrechnung von leistungsmengenneutralen Kosten ist in gewisserweise problematisch. Bei den in der Praxis bereits implementierten Systemen werden die lmn-Kosten auf die lmi-Kosten mittels Zuschlagssatz zu den lmi-Kosten addiert. D.h. auf Basis der gesamten lmi-Kosten einer Kostenstelle wird ein lmn-Zuschlagssatz (= lmn-Kosten / lmi-Kosten x 100) errechnet. Man erhält dadurch Prozeßkostensätze, die sowohl lmi- als auch lmn-Kosten berücksichtigen. Der Nachteil dieser Methodik besteht in der erneuten Anwendung einer Zuschlagsrechnung. Werden die lmn-Kosten nicht den Teilprozeßkosten der Kostenstelle zugeschlagen, so müßten die lmi-Blöcke im allgemeinen Fixkostenblock ihre Berücksichtigung finden. Diese Vorgehensweise widerspricht allerdings dem Konzept der PROKR, die gesamten Kosten pro Tätigkeit auszuweisen.

● **Produktkalkulation mit Prozeßkosten:**

Nachdem die Teilprozesse zu den Hauptprozessen verdichtet wurden, müssen für die Verwendung in der

Kalkulation Prozeßkostensätze ermittelt werden.

Ausgangspunkt ist die Ermittlung der Kosten pro Teilprozesse in der betroffenen Kostenstelle. Bei Verdichtung der Teilprozesse auf Hauptprozesse geschieht die Ermittlung der gesamten Prozeßkosten pro Hauptprozeß durch Aufsummieren. Durch Division mit dem betreffenden Kostentreiber (gesamte Prozeßmenge pro Hauptprozeß) ergibt sich ein Prozeßkostensatz:

Prozeßkostensatz = Gesamte Prozeßkosten pro Hauptprozeß / Prozeßmenge

Als Ergebnis erhält man somit gesamte Prozeßkosten, d.h. sowohl leistungsmengeninduzierte als auch leistungsmengenneutrale Kostenbestandteile sind enthalten. In der Produktkalkulation können somit die tatsächlich in Anspruch genommenen Ressourcen exakter zugeordnet werden. Auf die Ausgestaltung der Ergebnisrechnung wird später eingegangen.

3. Anwendungsfelder

Die in der betriebswissenschaftlichen Forschung definierten Anwendungsfelder sind abhängig vom Entwicklungsstand bzw. Implementierungsgrad des vorhandenen Kostenrechnungssystems. Für den deutschsprachigen Raum, in dem die Grenzplankostenrechnung nach Plaut und Kilger der Theorie nach voll entwickelt ist und auch entsprechende praktische

Umsetzung erfahren hat, werden sich potentielle Anwendungsfelder sinnvollerweise im indirekten Bereich auf tun.

Die Definition des Anwendungsfeldes von Mayer [7] stellt hierfür aufgrund des Praxisbezuges aus Beratungsprojekten eine sehr zielführende dar:

Prozeßkostenrechnung ist eine Methodik, mit deren Hilfe die Kosten der indirekten Bereiche der Unternehmung (Gemeinkostenbereiche) besser geplant und gesteuert bzw. auf das Produkt verrechnet werden können.

Für den Fertigungsbereich ist ein Mengengerüst in Form von Stücklisten und Arbeitsplänen vorhanden. In den fertigungsnahen, indirekten Bereichen wie z.B. Forschung und Entwicklung, Beschaffung, Logistik, Arbeitsvorbereitung, Qualitätssicherung udgl. sind solche Mengengerüste weitgehend unbekannt.

Die in diesen Bereichen erbrachten Leistungen (man spricht von Prozessen) sind jedoch für die Erfüllung der Zielsetzung vom Markt her mindestens genauso wichtig wie eine kostengünstige Fertigung eines Produktes. Die Grenzplankostenrechnung richtet ihr Hauptaugenmerk auf die Senkung der variablen Kosten; die Konsequenzen im Fixkostenbereich finden in einem ersten Schritt somit keine Berücksichtigung.

Die Kostentransparenz in den indirekten, fertigungsnahen Bereichen ist relativ gering. Querschnittsbetrachtungen, wie z.B. Qualitäts- oder Logistikkosten sind nicht möglich. Daraus läßt sich

Kostenstellen Teilprozesse				Hauptprozess "Material beschaffen"
220 Einkauf	282 Warenannahme	110 Qualitätsabteilung	112 Lager	Mat.beschaffen
2201 Material einkaufen		1101 Prüfung für Werkstofftechnik durchführen	1121 Hilfs- und Betriebsstoffe lagern	2201 Material einkaufen
2202 Hilfs- u. Betriebsstoffe einkaufen	2821 Materiallieferung entgegennehmen	1102 Eingangsprüfung für Material durchführen	1122 Material lagern	2821 Materiallieferung entgegennehmen
2203 Geräte u. Anlagen einkaufen		1103 Chem. Kontrollen durchführen	1123 Unfertige Erzeugnisse lagern	1102 Eingangsprüfung für Material durchführen
2204 Dienstleistungen einkaufen			1124 Fertigerzeugnisse lagern	1122 Material lagern

Abb. 4: Bildung des Hauptprozesses „Material beschaffen“ aus verschiedenen Teilprozessen [6]



speziell für diese Bereiche ein entsprechender Handlungsbedarf in Richtung eines besseren Kostenmanagements ableiten. Als Methode hierfür wäre die PROKR anzusehen, die verursachungsgerechtes Einbeziehen der indirekten Kosten in die Produktkalkulation und Wirtschaftlichkeitsbeurteilungen von betrieblichen Abläufen ermöglichen soll. Als wesentliche betriebliche Problemstellungen erscheinen dabei die Beurteilung von Fertigungsvarianten, Vertriebsaktivitäten und Entscheidungen über Fremdbezug oder Eigenfertigung.

4. Ziele der Prozeßkostenrechnung

Die Ziele einer Prozeßkostenrechnung hängen naturgemäß sehr stark von der betrieblichen Situation ab. Zu unterscheiden wäre zwischen folgenden 5 Zielbereichen: [8]

● **activity-based budgeting:**

Als eine Zielsetzung ist eine aktivitätsbasierte Kostenplanung zu sehen. Für die indirekten Bereiche bedeutet das das Suchen von entsprechenden Bezugsgrößen für die Kostenverursachung. Diese Zielsetzung stellt nichts Neues dar. Im Controlling wird ja eine entsprechende Planung auch für die indirekten Bereiche gefordert.

Kernfrage: Wie kann ich Bereiche planbar machen, in denen großteils fixe Gemeinkosten anfallen?

● **Prozeßvergleichsrechnung:**

Ermittlung und Bewertung von Prozessen liefern die Grundlagen für Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen von betrieblichen Abläufen. D.h. wann immer betriebliche Abläufe neu zu organisieren sind, z.B. im Rahmen von Neuinvestitionen, ist es erforderlich, entsprechend Daten über die prozessbedingten Kosten zu ermitteln.

Kernfrage: Wer erledigt welche Tätigkeiten billiger (bzw. zu welchen Kosten)?

● **Ermittlung der Produktkosten:**

Bei der Kalkulation von Kostenträgern kann die Problematik der Fixkostenzuordnung mittels der Prozeßkostenrechnung gelöst werden, da die tatsächlich in Anspruch genommenen Aktivitäten dem Produkt verrechnet werden - im Gegensatz zur herkömmlichen Zuschlagskalkulation.

Grenzplankostenrechnung	LEISTUNGSBUDGET: Teil Verkaufserfolgsrechnung	Produkt/ Sparte A	Produkt Sparte	Summe	PROKR-Ansatz
Art der Verrechnung	Verkaufte Einheiten	x	x	x	Art der Verrechnung
	Erlöse	x	x	x	
	- Erlösschmälerungen	x	x	x	
	Nettoerlöse	x	x	x	
direkt direkt indirekt (BAB)	- variable Herstellkosten: <i>Fertigungsmaterial</i> <i>Fertigungslöhne</i> <i>var. Fertigungsgemeinkosten</i>	x	x	x	direkt direkt indirekt (BAB)
	DECKUNGSBEITRAG I	x	x	x	
Umlagen Sondereinzelkosten (SEK) Zuschlagssätze	- Artikel(-gruppen)direkte Fixkosten: <i>Arbeitsvorbereitung</i> <i>Forschung und Entwicklung</i> <i>Vertrieb</i>	x	x	x	PROZESS-KALKULATION
	DECKUNGSBEITRAG II	x	x	x	
Materialgemein kostenzuschlag Umlage	Spartendirekte Fixkosten: <i>Beschaffung</i> <i>Qualitätssicherung</i>	x	x	x	PROZESS-KALKULATION
	DECKUNGSBEITRAG III	x	x	x	
	- Bereichs-Fixkosten (kalkulatorisch)			x	
	DECKUNGSBEITRAG IV			x	
	- Allgemeine Fixkosten			x	
	BETRIEBSERGEBNIS				

Abb. 5: Fixkostendeckungsrechnung: Vergleich Grenzplankostenrechnung - Prozeßkostenrechnung

Kernfrage: Wie hoch ist der Deckungsbeitrag nach Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung, Qualitätssicherung u.dgl.?

● **Ermittlung von Kunden-/Marktrentabilität:**

Stellt der Vertriebsbereich einen wesentlichen Kostenfaktor oder Engpaß dar, so wird es zielführend sein, einzelne Kunden (oder Kundengruppen) bzw. Märkte auf deren Profitabilität zu untersuchen.

Kernfrage: Wie hoch sind die Vertriebskosten für bestimmte Märkte oder Kunden?

● **Aktivitätsanalysen:**

Die Zielsetzung der Aktivitätsanalysen ist in Hinblick auf die Wertschöpfung für das Produkt zu sehen. Die für die Herstellung eines Produktes notwendigen Tätigkeiten (Prozesse) sind im Hinblick auf eine Wertsteigerung für das Produkt zu untersuchen.

Kernfrage: Ist eine bestimmte Tätigkeit für das Produkt wertsteigernd oder kann die Fertigung rationalisiert werden?

5. Einsatz der Prozeßkostenrechnung in der Ergebnisrechnung

In Anbindung an die Ausführungen zur Systematik und zu den Anwendungsfeldern der PROKR soll in diesem Abschnitt anhand des Schemas der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung jene Teile aufgezeigt werden, in denen ein prozeßkostenrechnerischer Ansatz zum Einsatz kommen kann. Das Instrument der Fixkostendeckungsrechnung wird im Controlling ausgebaut zum Leistungsbudget (auch als Managementerfolgsrechnung bezeichnet).

Der erste Teil einer Deckungsbeitragsrechnung ermittelt den Verkaufserfolg bewertet mit Planpreisen (Abb. 5). Teil 2 eines derartigen Schemas wäre die



Abweichungsanalyse zwischen Sollkosten und Istkosten.

In Abb. 5 sind beispielhaft mögliche Fixkostenblöcke angeführt. Die Anwendung der Prozeßkalkulation ist in den fertigungsnahen, indirekten Bereichen wie Arbeitsvorbereitung, Forschung und Entwicklung, Vertrieb, Beschaffung und Qualitätssicherung gezeigt. Im Sinne einer gesamtbetrieblichen Implementierung der Prozeßkostenrechnung wäre auch die Verrechnung des allgemeinen Fixkostenblockes näher zu betrachten. Allerdings wird ein sehr hoher Anteil an Leistungsmengenneutralen Kosten zu verzeichnen sein. Deshalb soll in diesem Fall für eine erste Betrachtung dieser Kostenblock nicht miteinbezogen werden.

Weiters bietet Abb. 5 einen Vergleich zwischen der Grenzplankostenrechnung und der PROKR in der Form, daß die Art der verrechneten Kosten für die einzelnen Deckungsbeiträge dargestellt sind. Grundsätzlich proportionalisiert die Grenzplankostenrechnung keine Fixkosten, sodaß nur Fixkostenblöcke dort ihren rechnerischen Niederschlag finden, wo sie tatsächlich erfassbar und angefallen sind. Geschieht die Zurechnung mittels Einzelkosten auf Produktebene (bzw. Produktgruppenebene), so stellt das die exakte Lösung dar. Der Einsatz der PROKR würde somit überflüssig. Handelt es sich auf Produktebene allerdings um Gemeinkosten, die über Umlagen (i.S. der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung) oder Zuschlagssätze auf die entsprechende Ebene in der Ergebnisrechnung zugerechnet werden, kann die PROKR ein exakteres Ergebnis liefern.

Im speziellen kann bei den artikeldirekten und spartendirekten Fixkosten mit Hilfe der Prozeßkalkulation eine Verrechnung der tatsächlich in Anspruch genommenen Prozesse realisiert werden. Die Problematik der Fixkostenumlagen und der Gemeinkostenverrechnung wird dadurch entschärft.

6. Zusammenfassung und Ausblick

Die Diskussion um die Prozeßkostenrechnung hat doch einigen Schwung in die Überlegungen über das „richtige“ Kostenrechnungssystem gebracht. Vertreter der Grenzplankostenrechnung sprechen von einem Rückschritt zur Vollkostenrechnung bzw. daß nicht sehr viel Neues an der Methodik erkennbar sei.

Sieht man die Aufgaben der PROKR pragmatisch, so erkennt man, daß aktivitätsorientierte Verrechnung der indirekten Bereiche mehrere Vorteile haben kann:

- Förderung des Leistungsprinzips für o.a. Bereiche. Die Denkweise eines innerbetrieblichen Marktes für Dienstleistungen kann Qualität, Kosten und Zeit der Leistungserbringung optimieren. Die Verdichtung der kostenstellenbezogenen Teilprozesse zu Hauptprozessen führt zu bereichsübergreifendem Leistungsdenken - personell realisiert z.B. in Form eines Prozeßmanagers.
- Im Bereich der Produktentwicklung fördert die Kenntnis der Prozeßkosten ein kritisches Prüfen von konstruktiven Lösungen. Zielsetzung soll sein, die Kostenentstehung zu hinterfragen.
- Die Kostenrechnung muß sich in Richtung eines Kostenmanagements bewegen. Die Kostenrechnung muß in Zukunft verstärkt auch Werkzeug für strategische Entscheidungen sein. In diesem Zusammenhang sei die Methodik des Target Costings [9] erwähnt, für das die PROKR die geeignete Unterstützung darstellen kann.

Auf den ersten Blick erscheint die Prozeßkostenrechnung doch sehr revolutionär. Die Zielsetzung der PROKR, aktivitätsorientiert Gemeinkosten zu verrechnen, kann vom theoretischen Konzept her durchaus auch die Grenzplankostenrechnung erfüllen. Einzig wirklich neuer Ansatz ist, wie bereits erwähnt, die Generierung von kostenstellenübergreifenden Prozessen.

Als zielführender und gangbarer Weg für die zukünftige Ausgestaltung von Kostenrechnungssystemen wäre vorstellbar, das System der Grenzplankostenrechnung mit prozeßkostenrechnerischem Gedankengut zu vereinen, um somit in konstruktiver Koexistenz ein sowohl für den operativen, als auch für den strategischen Bereich geeignetes Entscheidungstool zu besitzen.

Unabhängig von der Betriebsgröße werden die vorliegende Gesamtkostenstruktur und entsprechendes Engagement des Managements die beiden Randbedingungen für Überlegungen in Richtung einer Realisierung des Prozeßkostengedankens sein. Wenn die Höhe der Gemeinkosten bereits „nahe der Schmerzgrenze ist“, wäre es an der Zeit, sich mit dieser Thematik zu beschäftigen.

Anmerkung: Über das mehrmals zitierte Buch „IFUA HORVATH & PARTNER (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement; München 1991“ finden Sie in diesem Heft eine Rezension.

Literatur:

- [1] vgl. ZELLE, K.-G.: Warum Prozeßkostenrechnung?; in: Tagungsband des Symposiums „Prozeßkostenrechnung - Revolution in der Kostenrechnung“; Österreichisches Controller Institut, Wien 1992; S. 5
- [2] vgl. ZELLE, K.-G.: Warum Prozeßkostenrechnung?; in: Tagungsband des Symposiums „Prozeßkostenrechnung - Revolution in der Kostenrechnung“; Österreichisches Controller Institut, Wien 1992; S. 5-7
- [3] vgl. FRANZ, P.: Prozeßkostenrechnung - Ein neuer Ansatz für Produktkalkulation und Wirtschaftlichkeitskontrolle; in: SCHEER, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 12. Saarbrücker Arbeitstagung 1991; Heidelberg 1991; S. 179
- [4] vgl. auch COENENBERG, A.; FISCHER, T.: Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung; DBW 51 (1991) 1 S. 21 - 38; COOPER, R.: Activity-Based Costing - Was ist ein Activity-Based Cost-System?; krp 4/90 S. 210 - 220; MAYER, R.: Prozeßkostenrechnung; krp 5/90; S. 307 - 312
- [5] vgl. MAYER, R.: Prozeßkostenrechnung: Konzept, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten; in: IFUA HORVATH & PARTNER (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement; München 1991, S. 79
- [6] vgl. COENENBERG, A.; FISCHER, T.: Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung; DBW 51 (1991) 1, S. 27
- [7] vgl. MAYER, R.: Prozeßkostenrechnung: Konzept, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten; in: IFUA HORVATH & PARTNER (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement; München 1991, S. 75.
- [8] vgl. SCOTT, P.: Prinzipien der Implementierung der Prozeßkostenrechnung ; in: Tagungsband des Symposiums „Prozeßkostenrechnung - Revolution in der Kostenrechnung“; Österreichisches Controller Institut, Wien 1992; S. 132 - 145.
- [9] Im dt. als Zielkostenmanagement bezeichnet. Oberste Zielsetzung ist ein aus dem zukünftigen Marktpreis abgeleitetes, produktbezogenes Kostenziel. Vgl. SEIDENSCHWARZ, W.: Target Costing und Prozeßkostenrechnung; in: IFUA HORVATH & PARTNER (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München 1991

