

WHU-Forschungspapier Nr. 72
(Dezember 1999)

**Die Bedeutung von Prozeßkosten
für die Bewertung der Herstellungskosten
nach § 255 Abs. 2 HGB**

Von Barbara E. Weißenberger und Hilke Stromann*

Dr. Barbara E. Weißenberger
Wissenschaftliche Assistentin
Tel.: +49-261-6509-473
email: weissenb@whu-koblenz.de

Dipl.-Ök. Hilke Stromann
Wissenschaftliche Mitarbeiterin
Tel: 49-261-6509-476
email: stromann@whu-koblenz.de

Arthur Andersen-Zentrum für Externes Rechnungswesen und Steuerrecht
RWE-Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik
WHU Otto-Beisheim-Hochschule
Burgplatz 2
D-56179 Vallendar

Die Bedeutung von Prozeßkosten für die Bewertung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB

1. Zur Problemstellung: Handelsbilanzielle Bewertung der Herstellungskosten als Schnittstelle zur internen Rechnungslegung	1
2. Bedeutung der Prozeßkostenrechnung im Kontext handelsrechtlich zulässiger Gemeinkostenzurechnungsverfahren	3
2.1. Bewertung als finale Zurechnung von Herstellungsaufwendungen	3
2.2. Prozeßkostenrechnung als formell überlegene Alternative zu traditionellen Verfahren der Gemeinkostenzurechnung	5
3. Die Umsetzung der Prozeßkostenrechnung in der betrieblichen Praxis	7
3.1. Einsatzfelder der Prozeßkostenrechnung	8
3.2. Materielle Eignung der Prozeßkostenrechnung für die handelsbilanzielle Bewertung	10
4. Die Notwendigkeit der Verwendung von Prozeßkosteninformationen im Rahmen der handelsbilanziellen Bewertung	12
4.1. Das Gebot der Angemessenheit für die Zurechnung von Gemeinkosten	12
4.2. Verletzung der Jahresabschlußzwecke durch die Zurechnung nicht angemessener Gemeinkostenbestandteile	13
5. Fazit: Bedingte Unzulässigkeit alternativer Gemeinkostenzurechnungsverfahren im Vergleich mit der Prozeßkostenrechnung	16
5.1. Verdrängung alternativer Gemeinkostenzurechnungsverfahren durch die Prozeßkostenkalkulation	16
5.2. Notwendigkeit einer zusätzlichen Ermittlung von Prozeßkosteninformationen für handelsbilanzielle Bewertungszwecke	17
6. Zusammenfassung	20
Literaturverzeichnis	20

1. Zur Problemstellung: Handelsbilanzielle Bewertung der Herstellungskosten als Schnittstelle zur internen Rechnungslegung

Die Ermittlung der Herstellungskosten zur handelsbilanziellen Bewertung selbsterstellter Vermögensgegenstände ist eine der zentralen Schnittstellen zwischen Kostenrechnung und handelsrechtlicher Rechnungslegung. § 255 Abs. 2 HGB legt für den Ansatz der Herstellungskosten als Wertuntergrenze eine Bewertung zu Einzelkosten des Material- und Fertigungsbereichs einschließlich Sonderkosten der Fertigung fest. Weiterhin besteht ein primäres Wahlrecht bezüglich des Ansatzes einzelner Gemeinkostenarten, wie z.B. der notwendigen und angemessenen Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des Werteverzehrs des Anlagevermögens, der Kosten der allgemeinen Verwaltung oder der Sozialaufwendungen in weiterem Sinne.¹

Für die Zurechnung der Gemeinkostenarten muß hilfsweise auf die interne Kostenrechnung zurückgegriffen werden. Der Gesetzgeber schreibt jedoch keine bestimmte Methode für die Gemeinkostenzurechnung verbindlich vor. Vielmehr können unter Berücksichtigung der in § 255 Abs. 2 HGB angesprochenen Restriktionen die im Unternehmen im Einzelfall intern verwendeten Zurechnungsverfahren auch zur handelsbilanziellen Bewertung eingesetzt werden.²

Dieser Ermessensspielraum konstituiert ein sekundäres Wahlrecht für die Ermittlung der Herstellungskosten, dessen Ausschöpfung im folgenden diskutiert wird. In Abhängigkeit von den im Rahmen des sekundären Wahlrechts gewählten Bezugsgrößen zur Gemeinkostenverrechnung kann sich nämlich ein umfangreicher bilanzpolitischer Gestaltungsspielraum ergeben. Beispielhaft ist die Möglichkeit der alternativen Verrechnung von Fertigungsgemeinkosten mittels einer Lohnzuschlagskalkulation oder einer Maschinenstundensatzrechnung.³ Dieser Gestaltungsspielraum ist in den letzten Jahren sowohl mit der kontinuierlich zu beobachtenden Verlagerung von Kosten in die indirekt wertschaffenden Unternehmensbereiche als auch mit der zunehmenden Flexibilisierung technischer Produktionsstrukturen immer umfangreicher geworden.⁴

Im internen Rechnungswesen wurden die Informationsbedarfe, die aus diesen Veränderungen resultieren, mit der Entwicklung der Prozeßkostenrechnung aufgefangen: Durch die Zuordnung von Gemeinkosten nach der Inanspruchnahme von internen Prozessen kann der Zweck-Mittel-Bezug zur Betriebsleistung vielfach besser dargestellt werden als z.B. mit der Zuschlagskalkulation. Inzwischen zählt die Prozeßkostenrechnung zu den Standardinstrumenten im internen Rechnungswesen.

¹ Ergänzend hierzu erlaubt § 255 Abs. 3 HGB unter bestimmten Bedingungen die Aktivierung von Zinsen für Fremdkapital. Diese Vorschrift spielt für die weiteren Erörterungen jedoch keine Rolle und wird deshalb im folgenden nicht näher behandelt.

² Solche Restriktionen bestehen z.B. darin, daß für die handelsbilanzielle Bewertung herangezogene Gemeinkostenzuschläge keine Kostenbestandteile enthalten, die einem Aktivierungsverbot unterliegen, wie z.B. Vertriebskosten, Leerkosten oder gar kalkulatorische Eigenkapitalzinsen (vgl. hierzu im einzelnen statt vieler Fischer/Klein (1995), S. 1259-1268).

³ Vgl. Baetge/Uhlig (1985), S. 276f.).

⁴ Vgl. Backhaus/Funke (1996) m.w.N.

In der handelsbilanziellen Bewertung hat diese Entwicklung bisher noch nicht zu einem Umdenken geführt. In der herrschenden Meinung gilt die Prozeßkostenrechnung derzeit zwar als zulässige Methode der Gemeinkostenzurechnung für die handelsbilanzielle Bewertung. Eine Diskussion beschränkte sich bisher jedoch weitgehend auf die Möglichkeit der Identifikation aktivierungspflichtiger unechter Gemeinkosten durch Prozeßkosteninformationen.⁵

In Zusammenhang mit der zunehmenden Verwendung der Prozeßkostenrechnung innerhalb der internen Rechnungslegung stellt sich jedoch auch die Frage, inwieweit auch in der handelsbilanziellen Bewertung eine Verwendung eben dieser Prozeßkosteninformationen nicht nur zulässig, sondern sogar zwingend erforderlich ist. In der Praxis wird eine solche Verpflichtung nicht gesehen. Symptomatisch ist ein Hinweis von Ziegler (1992), nach dem zumindest zu der damaligen Zeit im Hause Siemens für Steuerungszwecke eine Prozeßkostenrechnung verwendet wird, die bilanzielle Ermittlung der Herstellungskosten jedoch immer noch auf Basis der Zuschlagskalkulation erfolgt.⁶

In der Literatur wird diese Fragestellung lediglich am Rande gestreift. Kirsch (1999) lehnt zumindest für die steuerbilanzielle Wertuntergrenze eine Notwendigkeit der Verwendung interner Prozeßkostensätze ab, konzidiert jedoch, daß darin eine „bewußte Negation betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse“ besteht.⁷ Stratton (1993) fordert dagegen eine Vorratsbewertung auf der Basis von Prozeßkosten, um externen Bilanzadressaten keine verzerrten Informationen weiterzugeben.⁸ Der folgende Beitrag zeigt jedoch, daß sich sowohl aus dem Kapitalerhaltungs- als auch aus dem Informationszweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses eine bedingte Relevanz interner Prozeßkostensätze für die handelsbilanzielle Ermittlung der Herstellungskosten ableiten läßt.

Hierzu belegt Abschnitt 2 zunächst die formelle Überlegenheit der Prozeßkostenrechnung in ihrem Informationsgehalt für die handelsbilanzielle Bewertung gegenüber den traditionellen Zurechnungsmethoden. Abschnitt 3 schränkt dieses Ergebnis durch die verschiedenen materiellen Ausgestaltungsformen der Prozeßkostenrechnung in der betrieblichen Praxis ein. In Abschnitt 4 wird gezeigt, daß bei einer Vernachlässigung von materiell für Bewertungszwecke geeigneten Prozeßkosteninformationen die Jahresabschlußzwecke Kapitalerhaltung und Information verletzt werden.

Abschnitt 5 begründet als Fazit schließlich eine enge Auslegung des § 255 Abs. 2 HGB dahingehend, daß bei einer Ausgestaltung der Prozeßkostenrechnung als laufendes Kalkulationsinstrument die intern ermittelten prozeßbezogenen Gemeinkostenzuschläge - gegebenenfalls bereinigt um nicht aktivierungsfähige Bestandteile - zwingend maßgeblich für die Ermittlung der Herstellungskosten sind. Liegt intern keine

⁵ Vgl. hierzu u.a. die Beiträge Baetge/Sell (1999) und Kirsch (1999). Eine zusätzliche stückbezogene Identifikation von Einzelkosten innerhalb der echten Gemeinkosten, wie sie noch Fischer/Klein (1995) für möglich halten, wird in diesem Zusammenhang - wohl zu Recht - abgelehnt.

⁶ Vgl. Ziegler (1992), S. 312.

⁷ Kirsch (1999), S. 284.

⁸ Stratton (1993), S. 49.

laufende Prozeßkostenkalkulation vor, sind unter bestimmten Umständen die entsprechenden Informationen für handelsbilanzielle Bewertungszwecke zu generieren.

Abschnitt 6 faßt die Ergebnisse des vorliegenden Beitrags thesenförmig zusammen. Sie weisen insgesamt darauf hin, daß trotz der vorherrschenden Fokussierung der Rechnungslegungsdiskussion auf internationale Normen auch innerhalb der deutschen Rechnungslegung durchaus noch Weiterentwicklungsbedarf besteht.

2. Bedeutung der Prozeßkostenrechnung im Kontext handelsrechtlich zulässiger Gemeinkostenzurechnungsverfahren

2.1. Bewertung als finale Zurechnung von Herstellungsaufwendungen

Befinden sich am Periodenende noch Teile der Betriebsleistung als aktivierungspflichtiges Vermögen im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens, so ist diesem Vermögen ein handelsbilanzieller Wert in Höhe der Herstellungskosten zuzuordnen. Da Vermögensgegenstände grundsätzlich einzeln zu bewerten sind, hat die Zuordnung der mit dem Faktorverbrauch der Periode verbundenen Aufwendungen stückbezogen zu erfolgen.⁹

Dieser Vorgang wird auch als „Bepreisung“¹⁰ selbsterstellter Vermögensgegenstände bezeichnet. Im Rahmen einer solchen Bepreisung gemäß § 255 Abs. 2 HGB sind in Verbindung mit Art. 35 Abs. 3 Buchst. a) und b) der 4. EG-Richtlinie dem selbsterstellten Vermögen in jedem Fall die unmittelbar zuzurechnenden Aufwendungen (im folgenden auch als Einzelkosten bezeichnet)¹¹ zuzuordnen. Für die Zuordnung von lediglich mittelbar zuzurechnenden Aufwendungen (im folgenden auch als Gemeinkosten bezeichnet) besteht ein Wahlrecht. Als Nebenbedingung sind allerdings bestimmte Einschränkungen zu beachten. Dazu gehört unter anderem das Aktivierungsverbot für Vertriebsaufwendungen, aber auch die Forderung nach der Angemessenheit der mittelbar zuzurechnenden Aufwendungen.¹²

Unter den Einzelkosten versteht man Aufwendungen für solche Produktionsfaktoren, die als Bausteine eines Erzeugnisses im Produktionsprozeß untergehen. Zu ihnen gehören neben Aufwendungen für Werkstoffen wie Roh- oder Hilfsstoffen auch die Aufwendungen für objektbezogene menschliche Tätigkeiten, „die unmittelbar mit der Lei-

⁹ Auf die Problematik der Abgrenzung einzelner Leistungseinheiten soll hier nicht näher eingegangen werden. Generell wird hier das Kriterium der marktgängigen Ausprägung angewendet (vgl. Knop/Küting/Weber (1985), S. 2521, Selchert (1986), S. 2302).

¹⁰ Fülling (1976), S. 79. Vgl. hierzu auch Baetge/Uhlig (1985), S. 275.

¹¹ Je nach unterstellter Kostenrechnungsphilosophie kann der Einzelkostenbegriff bezüglich der verwendeten Bezugsobjekte relativiert werden, so z.B. in der Riebelschen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Innerhalb der handelsbilanziellen Bewertung wird jedoch - nicht zuletzt aufgrund des Grundsatzes der Einzelbewertung - allein auf den Kostenträger abgestellt (vgl. Moxter (1988), S. 937-945).

¹² Zur Problematik der Angemessenheit für die Klärung der vorliegenden Fragestellung vgl. ausführlich Abschnitt 4. Zur Abgrenzung von Aufwands- und Kostenbegriff, die innerhalb der handelsrechtlichen Rechnungslegung deckungsgleich verwendet werden, vgl. Hummel/Männel (1986), S. 10ff.

stungserstellung ... in Zusammenhang stehen“.¹³ Gemeinkosten sind Aufwendungen für solche Produktionsfaktoren, die der Herstellung aller oder zumindest mehrerer im Unternehmen produzierten Erzeugnistypen dienen. Sie stehen parallel oder sequentiell für die Erzeugung anderer Produkte und Leistungen zur Verfügung. Zur den gemeinkostenverursachenden Produktionsfaktoren zählen u.a. Betriebsmittel wie z.B. Sachanlagen, sowie die dispositive menschliche Arbeitsleistung. Auch interne Dienstleistungsbereiche, wie z.B. der Einkaufs- oder der Logistikbereich, fallen in diesen Bereich.

Die Bewertung selbsterstellter Vermögensgegenstände gemäß § 255 Abs. 2 HGB folgt dem Verursachungsprinzip, das sowohl kausal als auch final interpretiert werden kann.¹⁴ In einem kausalen Verständnis repräsentieren Herstellungskosten Grenzkosten, die allein durch die zusätzliche Erstellung einer einzelnen, und nur dieser, Leistungseinheit verursacht werden. Teilweise wird dieses kausale Verständnis mit der Zurechnung variabler Kosten gleichgesetzt.¹⁵ Diese Zuordnung ist jedoch problematisch, da eine kurzfristige Kostenvariabilität aufgrund von Bindungsdauern, z.B. Arbeitsverträgen, oder aufgrund von Quanteneffekten, z.B. Mindestbestellmengen, faktisch meist nicht gegeben ist.¹⁶ Unabhängig davon läßt sich mit einer kausalen Interpretation des Verursachungsprinzips aber auch nur die Zuordnung von Einzelkosten (Teilkostenansatz) begründen.

Die finale Sichtweise des Verursachungsprinzips fordert dagegen eine Zuordnung aller der Aufwendungen, die zum Zweck der Herstellung in Kauf genommen worden sind. Damit sind nicht nur direkt zurechenbare Aufwendungen einzubeziehen, sondern auch die Aufwendungen für die in Anspruch genommenen Gemeinkostenbereiche (Vollkostenansatz). Immer dann, wenn ein Vollkostenansatz gewählt wird, sind die Herstellungskosten als Abbild mehr oder weniger hypothetischer¹⁷ Zweck-Mittel-Relationen *aller* eingesetzten Produktionsfaktoren zu sehen.

In der Literatur wird das Konzept der Finalität insbesondere von den Vertretern des Teilkostenansatzes kritisch gesehen. So argumentiert z.B. Kraus-Grünewald, die Schwankung final zugerechneter Gemeinkosten in Abhängigkeit von der produzierten Stückzahl laufe einer Abbildung der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zuwider.¹⁸ Tatsächlich wird aber durch das An-

¹³ Gutenberg (1983), S. 3. So erfolgt z.B. die Erfüllung des Dienstvertrags gemäß § 611 BGB eines Fertigungsarbeiters durch die stückbezogenen Ausführungshandlungen. Besonders deutlich wird dies bei einer akkordbezogenen Entlohnung; aber auch bei Zeitlohnsystemen liegt der Sachverhalt einer Erfüllung des Dienstvertrags durch stückbezogene Leistungen der Arbeitnehmer vor (vgl. Ordelheide (1987), RdNr. 56).

¹⁴ Vgl. für viele Baetge (1996), S. 58 m.w.N.

¹⁵ Vgl. Ordelheide (1987), RdNr. 49f., Baetge (1996), S. 58.

¹⁶ Diese Problematik führte in der internen Rechnungslegung zur Entwicklung des Identitätsprinzips durch Riebel (1959) und einer damit verbundenen, sehr engen Interpretation des (relativen) Einzelkostenbegriffs.

¹⁷ Moxter (1988), S. 945, kritisiert deshalb auch die Gemeinkostenzurechnung im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten im Kern als willkürlich.

¹⁸ Vgl. Kraus-Grünewald (1994), S. 38, die vergleichbar mit Siegels ‚Silvester-Beispiel‘ argumentiert, das jedoch bereits von Baetge (z.B. Baetge 1996, S. 66-70) widerlegt worden ist. Siehe hierzu auch Anmerkung 19.

gemessenheitsgebot, das u.a. die Aktivierung von sogenannten Leerkosten verbietet, eine Objektivierung in der Abbildung des mit der stückbezogenen Produktion verbundenen Werteverzehrs erreicht: Der Betriebsleistung können nicht beliebige Aufwendungen im Sinne von Herstellungskosten final zugerechnet werden. Damit läuft die (finale) Zurechnung von Gemeinkosten nicht per se den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zuwider.¹⁹

2.2. Prozeßkostenrechnung als formell überlegene Alternative zu traditionellen Verfahren der Gemeinkostenzurechnung

Abgesehen von Einproduktunternehmen ist eine Aufteilung der in einer Periode angefallenen Gemeinkosten auf solche Vermögensgegenstände, die am Periodenende aus dem (wirtschaftlichen) Eigentum des Unternehmens ausgeschieden sind und solchen, die dort verblieben sind, allein auf der Basis von internen Zurechnungsmechanismen möglich. Die Hypothesen, die diesen Zurechnungsmechanismen zugrundeliegen und mit denen der finale Bezug zwischen dem Ressourcenverzehr der Gemeinkostenbereiche und den selbsterstellten Vermögensgegenständen im Rahmen der handelsbilanziellen Bewertung hergestellt wird, stellen die eigentliche Herausforderung für die Kostenzurechnung dar.

Bei der Formulierung von § 255 Abs. 2 HGB wurde - wie bereits schon in Abschn. 33 EStR - auf die Vorgehensweise innerhalb der Zuschlagskalkulation zurückgegriffen, die als Bestandteil der Vollkostenrechnung klassischer Prägung in deutschen Unternehmen weit verbreitet war und ist.²⁰ Die Zuschlagskalkulation unterstellt hypothetisch einen stückbezogenen Werteverzehr in den Gemeinkostenbereichen proportional zu den angefallenen Einzelkosten. Im Sinne des final interpretierten Verursachungsprinzips wird damit ausgesagt, daß in den Gemeinkostenbereichen für die Produktion einer Leistungseinheit ein um so umfangreicherer Ressourcenverzehr in Kauf genommen wird, je höher der direkt zurechenbare Ressourcenverzehr im Produktionsprozeß ist.

Alternativ zulässige Verfahren sind z.B. die Divisionskalkulation, die eine stückbezogene Inkaufnahme des Ressourcenverzehrs im Gemeinkostenbereich in gleicher Höhe für jede produzierte Leistungseinheit unterstellt, oder die Maschinenstundensatzrechnung, die eine Inkaufnahme proportional zur Höhe der jeweils für eine Leistungseinheit benötigten Fertigungszeit annimmt.²¹

Mit zunehmender Bedeutung der Gemeinkosten in Relation zu Einzelkosten wächst die Gefahr, daß die genannten Hypothesen die Zweck-Mittel-Relation zwischen dem Ressourcenverzehr im Gemeinkostenbereich und den erstellten Leistungseinheiten nur

¹⁹ Vgl. zur Diskussion des Teil- vs. Vollkostenansatzes ausführlich Siegel (1995) vs. Baetge (1996)). Für die Steuerbilanz gilt gemäß Abschn. 33 EStR eine Aktivierungspflicht der vollen Herstellungskosten.

²⁰ Vgl. Kirsch (1999), S. 281. In einer jüngst durchgeführten empirischen Untersuchung geben 99,5% aller befragten Unternehmen an, die Vollkostenrechnung laufend oder fallweise zu verwenden (vgl. Homburg et al. (1998), S. 16).

²¹ Vgl. ADS, RdNr. 237-246. Die Maschinenstundensatzrechnung entspricht inhaltlich der Vorstufe zu einer prozeßbezogenen Kostenverrechnung, sofern die Fertigungszeit als Kostentreiber interpretiert werden kann.

noch verzerrt abbilden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die über Gemeinkosten verrechneten Produktionsfaktoren nicht homogen in Anspruch genommen werden.²²

Hier setzt die seit den achtziger Jahren unter dem Rubrum „Relevance Lost“ vorgebrachte Kritik insbesondere an der Zuschlagskalkulation an.²³ Die betrieblichen Realitäten sind in der Mehrheit durch wachsende Gemeinkostenanteile gekennzeichnet; Zuschlagssätze von mehreren hundert Prozent sind keine Seltenheit mehr.²⁴ Im Regelfall eines Mehrproduktunternehmens, das Standard- und Spezialerzeugnisse herstellt, ist die Inanspruchnahme der gemeinkostenverursachenden Produktionsfaktoren nicht für alle Produkte und Leistungen homogen. So erfordert in vielen Fällen ein Spezialprodukt im Vergleich zum Standardprodukt selbst bei identisch hohen oder niedrigeren Einzelkosten die Bereitstellung wertmäßig größerer Volumina an Produktionsfaktoren in den Gemeinkostenbereichen. Diese Spreizung wird in den traditionellen Zurechnungsverfahren nicht ausreichend berücksichtigt.²⁵

Die mangelnde Eignung klassischer Zurechnungsverfahren als Steuerungs- und Entscheidungsgrundlage für die Unternehmensführung wird im internen Rechnungswesen durch die Prozeßkostenrechnung aufgefangen. Die Prozeßkostenrechnung hat den Anspruch, die Verrechnung von Gemeinkosten auf Kostenträger an die veränderten Produktionsbedingungen anzupassen. Insbesondere die Kostenverursachung im indirekten Leistungsbereich soll auf der Basis kostenstellenübergreifender und prozeßbezogener Tätigkeitsanalysen²⁶ besser abgebildet werden.²⁷

Die identifizierten Prozesse zeichnen sich dadurch aus, daß sie untereinander heterogen sind, die Aktivitäten eines jeden Prozesses jedoch einen repetitiven Charakter aufweisen. Damit lassen sich in vielen Fällen prozeßbezogene Kostentreiber ermitteln, die die Prozeßinanspruchnahme der entsprechenden Leistungen beschreiben, sich also prozeßmengeninduziert verhalten. Die Kostentreiber stehen in unmittelbarer Beziehung zu dem Kostenvolumen, das den Prozessen direkt zugerechnet werden kann.²⁸ Typische Kostentreiber sind z.B. die Anzahl der Bestellungen bezogen auf den Bestellungsprozeß oder die Anzahl der Einlagerungsvorgänge bezogen auf den Einlagerungsprozeß. Aber auch die Anzahl der Erzeugnisvarianten oder die Produktkomple-

²² Vgl. Hummel/Männel (1986), S. 301.

²³ Johnson/ Kaplan (1987). Grundgedanken der Prozeßkostenrechnung wurden 1899 bereits von Schmalenbach skizziert, ohne jedoch weitergehenden Eingang in die praktisch verwendeten Kalkulationsverfahren zu finden. Vgl. Bungenstock (1995), S. 241.

²⁴ Vgl. Miller/Vollman (1985), S. 143ff., Johnson/ Kaplan (1987), S. 188.

²⁵ Vgl. Horváth/Mayer (1989), S. 215.

²⁶ So formulieren Miller/Vollmann (1985), S. 146: „...the key to managing overheads is to control the transactions that drive them“. Zu einer ausführlichen Darstellung der Einrichtung einer Prozeßkostenrechnung vgl. ausführlich z.B. Cooper (1992) oder Weber (1997), S. 222-225.

²⁷ Vgl. Horváth/Kieninger/Mayer/Schimank (1993), S. 611.

²⁸ Horváth/Mayer (1989), S. 216, sprechen in diesem Zusammenhang von leistungsmengeninduzierten Kosten, wobei unter Leistungsmengen die Kostentreibermengen zu verstehen sind.

xität können - bezogen auf den Produktionsprozeß bzw. auf dessen Teilprozesse - den Charakter von Kostentreibern besitzen.²⁹

Um die in Prozeßkostensätzen erfaßten Gemeinkosten stückbezogen auf Erzeugnisse zuzurechnen und so in das vorgegebene Kalkulationsschema der Herstellungskosten zu integrieren, muß für jedes Erzeugnis die Prozeßinanspruchnahme erfaßt werden, indem jeweils die angefallenen Kostentreibermengen ermittelt werden. Trotz dieser prozeßmengenabhängigen Zurechnung von Gemeinkosten unterstellt die Prozeßkostenrechnung nicht zwangsläufig deren kurzfristige Variabilität im Sinne einer kausalen Verursachung: Auch in personalintensiven Gemeinkostenbereichen haben wesentliche Kostenblöcke, z.B. durch Spezialisierung oder arbeitsvertragliche Regelungen, zunehmend Fixkostencharakter.

Letztendliche Zielsetzung der Prozeßkostenrechnung ist nämlich nicht die Ermittlung von Grenzkosten im Sinne von Wegfallkosten.³⁰ Vielmehr geht es um die langfristige finale Kostenverursachung im Sinne der relativen Wichtigkeit einzelner Ressourcen für die stückbezogene Leistungserstellung³¹: Den Teilen der Betriebsleistung, die im Rahmen des Produktionsprozesses Produktionsfaktoren in den Gemeinkostenbereichen in vergleichsweise größerem Umfang in Anspruch nehmen, wird auch ein entsprechend großer Teil des Werteverzehrs an diesen Produktionsfaktoren zugerechnet.

Bezogen auf die zwingend notwendige finale Begründung eines Vollkostenansatzes erscheint damit der Informationsgehalt prozeßkostenbasierter Zuschlagssätze dem der traditionellen Zurechnungsmethoden formell zumindest gleichwertig, wenn nicht sogar als überlegen.³²

3. Die Umsetzung der Prozeßkostenrechnung in der betrieblichen Praxis

Eine formelle Überlegenheit der Prozeßkostenrechnung bei der Abbildung des Zweck-Mittel-Bezugs reicht allein noch nicht aus, um eine Berücksichtigung im Rahmen der Herstellungskosten zu fordern. Hierfür muß zunächst hinterfragt werden, inwieweit das primär für interne Steuerungs- und Informationsbedarfe konstruierte Instrument der Prozeßkostenrechnung in seiner materiellen Ausgestaltung überhaupt geeignet ist, hinreichend genaue und objektivierte Informationen für die handelsbilanzielle Bewertung zu liefern.

²⁹ Vgl. Ewert/Wagenhofer (1997), S. 292f. Homburg (1997) konstatiert aufbauend auf empirischen Daten, daß 20% bis 50% der Gemeinkosten der Infrastruktur proportional zu den Variantenzahlen steigen.

³⁰ Vgl. Horváth/Mayer (1989), S. 218, Ewert/Wagenhofer (1997), S. 301. Damit ist auch die in der amerikanischen Literatur teilweise an der Prozeßkostenrechnung geäußerte Kritik, sie würde die Grenzkosten in vielen Fällen nicht (vgl. Noreen (1991)) bzw. schlechter als alternative Kalkulationsverfahren wie z.B. die Zuschlagskalkulation repräsentieren (vgl. Christensen/Demski (1997)), für die hier vorgestellte Argumentation nicht relevant.

³¹ Pfohl/Stölzle (1991), S. 1281, sprechen in diesem Zusammenhang von „eine(r) der wichtigsten Aufgaben der Kostenrechnung“.

³² Vgl. Cooper/Kaplan (1988), Coenenberg/Fischer (1991), S. 31, BFuP-Meinungsspiegel (1995), S. 633, Kirsch (1999), S. 281.

3.1. Einsatzfelder der Prozeßkostenrechnung

Seit der ersten Publikation von Miller/Vollman (1985) zur Notwendigkeit einer prozeßorientierten Zurechnung von Overhead-Kosten hat die Prozeßkostenrechnung als eines der Standard-Instrumente im internen Rechnungswesen weite Verbreitung gefunden.³³ So weisen Franz/Kajüter einen Bekanntheitsgrad für die Prozeßkostenrechnung von immerhin 99% bei 89 deutschen Großunternehmen aus allen Branchen nach. Die von den Autoren weiterhin erhobene Einsatzintensität liegt bei durchschnittlich 2,93 auf einer fünfstufigen Skala (1 = selten, 5 = häufig).³⁴

Auch international zeigt sich ein vergleichsweise hoher Verbreitungsgrad der Prozeßkostenrechnung. So liegt in einer Befragung von insgesamt 78 Industrieunternehmen aus den USA, Frankreich und Großbritannien der Einsatzgrad der Prozeßkostenrechnung zwischen 30% (Frankreich) und 49% (USA).³⁵ In einer britischen Studie geben 49 von 251 Unternehmen an, die Prozeßkostenrechnung zu verwenden. Dominante Einsatzgebiete sind die Kostenreduktion (88%), die Leistungsmessung und -verbesserung (67%) und die Kostenmodellierung (62%). 14 dieser Unternehmen (29%) verwenden die Prozeßkostenrechnung explizit zur Bestandsbewertung.³⁶ Nach einer weiteren britischen Studie verwenden 3 von 14 befragten Unternehmen die Prozeßkostenrechnung zur laufenden Bestandsbewertung.³⁷

Systematisiert man die unternehmensinternen Steuerungsprobleme, die mit Hilfe der Prozeßkostenrechnung gelöst werden, so ergeben sich im wesentlichen zwei Einsatzfelder.³⁸

(1) Prozeßkostenrechnung als Kalkulationsinstrument:

Werden die Prozeßkosteninformationen in die laufende interne Preisfindung und Bestandsbewertung einbezogen, spricht man von Prozeßkostenrechnung als Kalkulationsinstrument.³⁹

Bei diesem Einsatzfeld ist die Prozeßkostenrechnung lediglich als modulare Ergänzung anderer Kostenrechnungssysteme zu sehen, mit der die den einzelnen betrieblichen Teilbereichen zugrundeliegenden Kostenfunktionen besser abgebildet

³³ Vgl. z.B. Horváth (1997).

³⁴ Vgl. Franz/Kajüter (1996), S. 7. Die Hälfte dieser Unternehmen setzt in 1996 die Prozeßkostenrechnung bereits ein; bei einem weiteren Viertel ist der Einsatz für die nähere Zukunft geplant. Ähnliche Ergebnisse, wenn auch weniger stark ausgeprägt, liefert auch die Befragung von Homburg et al (1998), S. 16, bei der 50 von 125 deutschen Industrieunternehmen einen laufenden oder fallweisen Einsatz der Prozeßkostenrechnung angeben.

³⁵ Vgl. Yakhou/Dorweiler (1995), S. 114f.

³⁶ Vgl. Innes/Mitchell (1995), S. 144. Dabei wird in Relation zu den anderen Einsatzfeldern ein maximaler Anwendungserfolg in Höhe von 4,1 Punkten mit einer Standardabweichung von lediglich 0,3 Punkten auf einer fünfstufigen Skala (1 = erfolglos, 5 = erfolgreich) konstatiert.

³⁷ Vgl. Dugdale/Jones (1997), S. 238.

³⁸ Vgl. Reeve (1996), S. 5ff. Ähnlich z.B. auch Mayer (1991), S. 94, Pfohl/Stölzle (1991), S. 1286f., Ziegler (1992), S. 305, Küting/Lorson (1993), S. 30, BFuP-Meinungspiegel (1995), S. 627-631.

³⁹ Auch Lücke (1997) unterstreicht die Verbindung zwischen der Prozeßkostenrechnung und anderen, spezifisch für Kalkulationszwecke entwickelten Kostenrechnungssystemen, wie z.B. Rummels Einheitskalkulation.

und die anfallenden Kosten so verursachungsgerechter auf die Kostenträger (d.h. Endprodukte und -leistungen) aufgeteilt werden können.⁴⁰ Küting/Lorson sprechen in diesem Zusammenhang von einer Weiterentwicklung der flexiblen (Grenz-)Plankostenrechnung.⁴¹ Gebräuchlich ist jedoch auch eine Verwendung von prozeßkostenorientierten Zuschlägen innerhalb der klassischen (Ist-)Vollkostenrechnung.

(2) *Prozeßkostenrechnung als Instrument des Gemeinkostenmanagements:*

Im diesem Einsatzfeld geht es darum, durch eine prozeßorientierte Analyse indirekter Bereiche, wie z.B. Logistik, Qualitätssicherung, Instandhaltung, Beschaffung oder Vertrieb, Ineffizienzen aufzudecken. Die Prozeßkostenrechnung als Instrument des Gemeinkostenmanagements steht damit in der Tradition klassischer Rationalisierungsinstrumente, wie der Gemeinkostenwertanalyse oder dem Zero Base Budgeting, denen sie jedoch die prozeßbezogene Sichtweise voraussetzt.⁴² In diesem Zusammenhang wird teilweise auch von Prozeßkostenmanagement gesprochen,⁴³ das inzwischen methodisch selbst wieder Grundlage erweiterter Managementinstrumente wie des Business Reengineering geworden ist.⁴⁴

Im Rahmen des Gemeinkostenmanagements wird die Prozeßkostenrechnung jedoch nicht nur zur Optimierung interner Organisationsabläufe eingesetzt, sondern sie wird auch Grundlagen für strategische Entscheidungen genutzt,⁴⁵ z.B. für die langfristige Preis- und Produktgestaltung kundenspezifischer Varianten. Darauf aufbauend wird in jüngerer Zeit auch eine enge Verbindung von Target Costing und Prozeßkostenrechnung nicht nur gefordert, sondern auch empirisch belegt.⁴⁶

Beide Einsatzfelder stellen divergente Anforderungen an die praktische Ausgestaltung der Prozeßkostenrechnung.

Bei Nutzung der Prozeßkostenrechnung als Instrument des Gemeinkostenmanagements geht es nicht um eine laufende Rechnung, die die in zusammenhängenden Teilperioden anfallende Prozeßkosten kontinuierlich erfaßt. Vielmehr steht die fallweise Prozeßanalyse und -kostenerfassung im Vordergrund, die Impulse für die organisatorische Gestaltung interner Bereiche gibt. Aus Nutzersicht ist vor allem das Wissen um Kostenstrukturen relevant, d.h. die generierten Kosteninformationen werden vor allem konzeptionell oder sogar symbolisch genutzt.⁴⁷ Letzteres kommt im Einzelfall in gegenüber dem tatsächlichen Ressourcenverzehr verzerrten Prozeßkostenzuschlägen zum

⁴⁰ Vgl. Götze (1997), S. 169f.

⁴¹ Vgl. Küting/Lorson (1995), S. 89.

⁴² Vgl. Küpper (1994), S. 58 i.V.m. S. 45.

⁴³ Vgl. z.B. Weber (1991), Witt (1993), Vikas/Klein (1997).

⁴⁴ Vgl. Reiß (1994), S. 11.

⁴⁵ Vgl. Küting/Lorson (1991), S. 1426f. Küpper (BFuP-Meinungsspiegel (1995), S. 628) betont allerdings, daß die Kostenrechnung damit selbst noch keinen strategischen Charakter erhält.

⁴⁶ Vgl. bereits Freidank (1994) sowie jünger Horváth/Gleich/Schmidt (1998) und Horváth/Gleich/Seidenschwarz (1998).

⁴⁷ Zu verschiedenen Nutzungsformen der Kostenrechnung vgl. Menon/Varadarajan (1992), S. 54ff. Unter konzeptioneller Nutzung verstehen die Autoren dabei eher „general enlightenment“ (S. 56), unter symbolischer Nutzung den Einsatz zu Verhaltenssteuerungszwecken. Als dritte Form nennen Menon/Varadarajan die die instrumentelle Nutzung im Sinne einer einzelfallbezogenen Entscheidungsfundierung.

Ausdruck, mit denen bestimmte Verhaltensweisen induziert werden sollen.⁴⁸ Detaillierte Informationen über die genauen Prozeßkostenhöhen treten demgegenüber zurück. Weiterhin gilt, daß die Bezugsobjekte der Prozeßkostenrechnung im Gemeinkostenmanagement vor allem die betrachteten Prozesse sind; eine Zuordnung zu den vom Unternehmen erstellten Endprodukten und -leistungen erfolgt lediglich ausnahmsweise.

Wird die Prozeßkostenrechnung dagegen als laufendes Kalkulationsinstrument eingesetzt, liegt eine primär instrumentelle Nutzung der Prozeßkosteninformationen vor.⁴⁹ Diese interne Zielsetzung macht eine laufende Erfassung von Prozeßkosten wie Kostentreibermengen notwendig: Aus Nutzersicht besitzt vor allem das Wissen bezüglich der Prozeßkostenhöhe an Bedeutung, z.B. um kostendeckende Preise zu kalkulieren. Bezugsobjekt der Prozeßkostenrechnung als Kalkulationsinstrument sind dementsprechend regelmäßig die vom Unternehmen erstellten Erzeugnisse und Leistungen.

3.2. Materielle Eignung der Prozeßkostenrechnung für die handelsbilanzielle Bewertung

Beim Einsatz der Prozeßkostenrechnung sowohl in der Kalkulation als auch im Gemeinkostenmanagement wird in der Praxis meist auf die Erfassung von Istkosten verzichtet. Die Prozeßkostensätze werden vielmehr über Normal- oder Plankosten ermittelt.⁵⁰ Normalkosten sind mit standardisierten Faktorpreisen kalkulierte Kosten; als Plankosten werden die Größen bezeichnet, die im voraus für ein bestimmtes Wert-/Mengengerüst als erreichbar gelten.

Infolge des § 255 Abs. 2 HGB zugrundeliegenden pagatorischen Kostenbegriffs können an sich nur Istkosten als Grundlage für die Ermittlung der Herstellungskosten in Frage kommen.⁵¹ Grundsätzlich ist gegen die Verwendung von Normal- oder Plankosten als handelsbilanzielle Herstellungskosten jedoch nichts einzuwenden, sofern der angesetzte Beschäftigungsgrad vernünftigen kaufmännischen Gegebenheiten entspricht und die Kostenfestsetzung „in sachlich vernünftiger Weise mit den Kosten des Unternehmens verknüpft“, ohne lediglich „einer Vereinfachung der Betriebsabrechnung“ zu dienen.⁵² Auch eine Verrechnung von Kostensätzen auf der Basis optimaler Beschäftigung bzw. auf der Basis des kostengünstigsten Betriebes in einem Unternehmen werden als zulässig angesehen. Selbst die Ermittlung von Kostensätzen auf Basis des nach dem jeweiligen Technik- wie Kenntnisstand kostengünstigsten Fremdbetriebes ist handelsbilanziell nicht unzulässig, da sie formal der Orientierung an den Plankosten entspricht.⁵³ Die letztgenannten Aspekte sind insbesondere

⁴⁸ Vgl. hierzu insbesondere Pfaff (1996), S. 152ff. So kann z.B. durch übermäßig hohe Prozeßkostensätze in Verbindung mit variantenzahlbezogenen Kostentreibern eine Reduktion der Variantenzahlen erreicht werden.

⁴⁹ Vgl. Menon/Varadarajan (1992), S. 54.

⁵⁰ Vgl. Knop/Küting (1995), § 255, RdNr. 418.

⁵¹ Vgl. Knop/Küting (1995), § 255, RdNr. 412ff.

⁵² Vgl. ADS (1995), § 255 RdNr. 226 in Verbindung mit RdNr. 221, Wohlgenuth (1991), RdNr. 127.

⁵³ Vgl. ADS (1995), § 255 RdNr. 227-232.

dann relevant, wenn Prozeßkostensätze über ein internes oder externes Prozeßbenchmarking ermittelt werden.⁵⁴

Entscheidend ist aber in allen Fällen, daß bei einer Zurechnung von Prozeßkosten, die nicht direkt die Istkosten abbilden, einerseits die handelsbilanzielle Wertuntergrenze nicht unterschritten und andererseits nicht Kosten verrechnet werden, die nicht tatsächlich angefallen sind.⁵⁵ Solange sich die verwendeten Prozeßplan- oder -normalkosten deshalb am tatsächlichen Preisniveau orientieren und nicht willkürlich festgesetzte Verrechnungspreise darstellen, steht deren Einsatz anstelle der Istkosten nichts im Wege.

Diese Forderung kann im Zeitablauf jedoch nur dann regelmäßig als erfüllt gelten, wenn die Prozeßkostenrechnung als laufende Rechnung ausgestaltet wird. Bei einer lediglich fallweisen Prozeßaufnahme weisen die Prozeßkostensätze auf die tatsächliche Höhe des Werteverzehrs nur noch im Ausnahmefall einer statischen Produktionsumgebung hin.⁵⁶ Bei einem Einsatz der Prozeßkostenrechnung im Rahmen des Gemeinkostenmanagements ist ein solcher Fehler unproblematisch, da das Verständnis um Kostenstrukturen im Vordergrund steht. Erhöhen oder senken sich alle Faktorpreise um einen konstanten Faktor β , so bleibt dennoch die im Rahmen des Gemeinkostenmanagements gewählte optimale Minimalkostenkombination bestehen.⁵⁷

Damit ist der zweckbezogene Genauigkeitsgrad der Prozeßkosteninformationen im Gemeinkostenmanagement zwar in aller Regel ausreichend hoch. Objektiviert gesehen ist er für handelsrechtliche Bilanzierungszwecke jedoch eher gering: Abweichungen zwischen der tatsächlichen Kostenverursachung und den Prozeßkosten können einen erheblichen Umfang einnehmen. Daraus ergibt sich, daß eine Prozeßkostenrechnung, die intern mit der Zielsetzung eines verbesserten Gemeinkostenmanagements eingesetzt wird, in aller Regel nicht geeignet ist, um eine handelsbilanzielle Bewertung zu fundieren.

Anders liegt der Fall bei einer Ausgestaltung der Prozeßkostenrechnung als Kalkulationsinstrument. Hier ist bereits zu internen Steuerungszwecken eine laufende Orientierung an den tatsächlich angefallenen Istkosten notwendig, um z.B. Preisuntergrenzen sinnvoll ermitteln zu können. Damit ist jedoch eine Eignung für die handelsbilanzielle Bewertung - im Gegensatz zur Prozeßkostenrechnung als Instrument des Gemeinkostenmanagements - grundsätzlich gegeben.⁵⁸

⁵⁴ Vgl. Gleich/Brokemper (1997).

⁵⁵ Vgl. ADS (1995), § 255 RdNr. 221.

⁵⁶ Vgl. Brokemper/Gleich (1999), S. 83.

⁵⁷ Vgl. Pfaff/Weber/Weißberger (1999), S. 142.

⁵⁸ Weitere Anforderungen an die Ausgestaltung der Prozeßkostenrechnung werden z.B. im Bereich der Einbeziehung lediglich aktivierungsfähiger Kostenarten gestellt. Dies betrifft jedoch sämtliche Methoden der Gemeinkostenzurechnung und wird deshalb hier nicht weiter problematisiert (vgl. hierzu auch Anmerkung 2).

4. Die Notwendigkeit der Verwendung von Prozeßkosteninformationen im Rahmen der handelsbilanziellen Bewertung

Trotz der an die Vorgehensweise innerhalb der Zuschlagskalkulation angelehnten Formulierung des § 255 Abs. 2 HGB wird vom Gesetzgeber kein bestimmtes Kostenrechnungssystem vorgeschrieben. Vielmehr kann, so die herrschende Meinung, "von den in der Praxis verwandten Schlüsselungen ... ausgegangen werden".⁵⁹ Aufbauend auf der oben dargelegten formellen Überlegenheit der Prozeßkostenrechnung bezüglich der im Rahmen des Vollkostenansatzes geforderten Abbildung des finalen Werteverzehrs ist zu prüfen, ob gegebenenfalls eine Notwendigkeit der Verwendung materiell geeigneter interner Prozeßkostensätze für die handelsbilanzielle Bewertung vorliegt.

4.1. Das Gebot der Angemessenheit für die Zurechnung von Gemeinkosten

Ein Ansatzpunkt, mit dem sich eine solche Notwendigkeit ableiten läßt, ist das Gebot der Angemessenheit für die Zurechnung von Gemeinkosten, das bereits in Art. 35 Buchstabe b) der 4. EG-Richtlinie enthalten ist. Eine explizite Übernahme durch den deutschen Gesetzgeber erfolgte zwar nur in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB, der sich auf Material- und Fertigungsgemeinkosten einschließlich des Werteverzehrs des Anlagevermögens bezieht. Nach herrschender Meinung ist das Angemessenheitsgebot jedoch auch auf alle in Satz 4 genannten Gemeinkosten des Verwaltungs- und Sozialbereichs zu beziehen.⁶⁰

Das Angemessenheitsgebot schränkt die Wahlfreiheit des Bilanzierenden bei der Auswahl von Methoden für die Gemeinkostenzurechnung insoweit ein, als daß nicht beliebige Hypothesen für den Zweck-Mittel-Bezug von Betriebsleistung und Ressourcenverzehr zugrundegelegt werden dürfen. Es geht in diesem Zusammenhang letztlich auch um das Gebot der Willkürfreiheit.⁶¹ Es fordert für die vom Bilanzierenden gewählten Werte, „aus realitätsnahen und von ihm [dem Bilanzierenden] für zutreffend gehaltenen Hypothesen abgeleitet“ zu werden, so daß „er [der Bilanzierende] persönlich die ... Wertansätze für eine korrekte Aussage über die zugrunde liegenden Tatsachen hält“.⁶²

Als Gründe für Unangemessenheit werden zumeist Betriebs- und Periodenfremdheit genannt sowie Aufwendungen, „die in ihrer Mengen- oder Wertkomponente nicht innerhalb der betriebswirtschaftlich üblichen Spannweite liegen“.⁶³ Hierunter versteht die Literatur vor allem sogenannte Leerkosten, d.h. Aufwendungen, die für nicht ausgelastete Ressourcen im Gemeinkostenbereich anfallen.⁶⁴

⁵⁹ ADS (1995), § 255 RdNr. 140. Vgl. auch Selchert (1986), S. 2301, Stellungnahme HFA 5/1991, Nr. 3, WP-Handbuch (1996), RdNr. E 231, Baetge/Sell (1998), S. 275. Anderer Ansicht allerdings noch Knop/Küting/Weber (1985), S. 2521.

⁶⁰ Vgl. ADS, § 255, RdNr. 156, Ordelheide (1987), RdNr. 122.

⁶¹ Vgl. Budde/Geißler (1999), RdNr. 68f.

⁶² Leffson (1987), S. 203, Ergänzungen durch die Verfasser.

⁶³ Ordelheide (1987), RdNr. 126.

⁶⁴ Vgl. Stellungnahme HFA 5/1991, Nr. 4, Ellrott/Schmidt-Wendt (1999), RdNr. 437.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist der Aspekt der Angemessenheit jedoch in Verbindung mit der dem Vollkostenansatz zwingend zugrundeliegenden finalen Sichtweise auch dahingehend auszulegen, daß die verwendeten Zurechnungsmethoden sich grundsätzlich an den objektiven betrieblichen Gegebenheiten zu orientieren haben. Diese Sichtweise wird auch durch die Literatur gestützt.⁶⁵ So wird beispielsweise eine am Tragfähigkeitsprinzip, d.h. an den beim Verkauf erwirtschafteten Erlösen, orientierte Zurechnung von Gemeinkosten in aller Regel als nicht angemessen angesehen.⁶⁶ Auch eine undifferenzierte Zurechnung von Gemeinkosten mittels einer Divisionskalkulation verletzt nach allgemeinem Verständnis in einem stark diversifizierten Unternehmen die Forderung nach Angemessenheit.⁶⁷

Hält man diese Sichtweise für zutreffend, dann verletzt auch die in der Formulierung von § 255 Abs. 2 HGB implizierte Zuschlagskalkulation das Gebot der Angemessenheit genau dann, wenn zwischen der Höhe der zugerechneten Einzelkosten und dem Ressourcenverzehr der Gemeinkostenbereiche kein bzw. nur noch ein geringer Zusammenhang zu beobachten ist. Die vollen Herstellungskosten lassen dann keinen Rückschluß mehr auf die Zweck-Mittel-Beziehung zu. Ein objektiver Tatbestand, der den Bilanzierenden auf eine solche Situation hinweist, ist aber genau die interne Verwendung der Prozeßkostenrechnung als Kalkulationsinstrument für die Zurechnung einzelner oder aller Gemeinkostenarten. Daraus folgt, daß diese internen Prozeßkosten dann auch in die handelsbilanzielle Bewertung Eingang finden müssen.

4.2. Verletzung der Jahresabschlußzwecke durch die Zurechnung nicht angemessener Gemeinkostenbestandteile

Eine strenge Sichtweise des in § 255 Abs. 2 HGB kodifizierten Angemessenheitsgebots ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn dessen Verletzung den zentralen Jahresabschlußzwecken Kapitalerhaltung bzw. Information zuwiderlaufen würde. Dies soll im folgenden geprüft werden.

Das Angemessenheitsgebot in der Zurechnung einzelner Gemeinkostenbestandteile bei der Ermittlung der handelsbilanziellen Herstellungskosten konkretisiert wichtige allgemeine Bewertungsgrundsätze des § 252 Abs. 1 HGB. Dies sind zum einen der Grundsatz der Einzelbewertung (Nr. 3), zum anderen das Realisationsprinzip in Verbindung mit dem Vorsichts- und dem Imparitätsprinzip (Nr. 4).⁶⁸

Sowohl der Grundsatz der Einzelbewertung als auch das Realisationsprinzip folgen zentral aus dem Kapitalerhaltungszweck.⁶⁹ Zwar steht dieser Zweck dominanzfrei neben dem Informationszweck,⁷⁰ allerdings werden Konflikte zwischen beiden Zwecken

⁶⁵ Vgl. ADS, § 255, RdNr. 156 i.V.m. RdNr. 246, Küting (1989), S. 590.

⁶⁶ Vgl. ADS, § 255, RdNr. 157, WP-Handbuch, RdNr. E 252.

⁶⁷ Vgl. Köhler (1999), S. 184. So im Ergebnis auch Knop/Küting/Weber (1985), S. 2521f.

⁶⁸ Vgl. Ellrott/Schmidt-Wendt (1999), RdNr. 437, Harrmann (1986), S. 1412, Kirsch (1999), S. 282, Köhler (1999), S. 184.

⁶⁹ Vgl. Baetge (1996) mit weiteren Nachweisen. Für den Konzernabschluß ist vor allem der letztere Bilanzzweck relevant; allerdings spricht Baetge an anderer Stelle auch hier zumindest von einer nominellen Kapitalerhaltung „aufgrund von Informationen“ (Baetge (1997), S. 27).

⁷⁰ Vgl. Leffson (1987), S. 104f.

in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung zugunsten der Kapitalerhaltung gelöst.⁷¹ Dadurch gegebenenfalls entstehende Defizite werden durch entsprechende Pflichtinformationen im Anhang geheilt.⁷²

Der Kapitalerhaltungszweck der Bilanz wird nach Euler durch zwei Strukturprinzipien sichergestellt, nämlich dem Vermögens- und dem Gewinnermittlungsprinzip.⁷³ Das Vermögensermittlungsprinzip konkretisiert als *lex generalis* den Ansatz und die Bewertung in der Bilanz. Es wird dabei unter anderem durch das Folgeprinzip der Einzelbewertung geprägt. Für selbsterstellte Erzeugnisse bedeutet dies z.B., daß die aggregierte Abbildung der Bestände in der Bilanz durch eine auf den einzelnen Kostenträger bezogene Bewertung in der Vorstufe zustande kommen muß. Zwar fallen Gemeinkosten - wie oben dargestellt - von der Natur der Sache her für mehrere oder alle Teile der Betriebsleistung insgesamt an. Eine Zusammenfassung von Teilen der Betriebsleistung und die Aufteilung von Gemeinkosten darf jedoch nur insoweit erfolgen, als daß der im wirtschaftlichen Eigentum verbleibenden Betriebsleistung solche Gemeinkosten zugerechnet werden, die gemäß dem objektiven Kenntnisstand des Bilanzierenden der Zweck-Mittel-Relation zu den bereitgestellten Ressourcen in den Gemeinkostenbereichen entsprechen. Dies ist bei einer Zurechnung von Gemeinkostenbestandteilen mittels der Zuschlagskalkulation eben genau dann nicht mehr der Fall, wenn eine hinreichend genaue interne Prozeßkostenrechnung diese Zweck-Mittel-Relation wesentlich abweichend abbildet.

Neben dem Vermögensermittlungsprinzip bemißt das Gewinnermittlungsprinzip als *lex specialis* den entziehbaren, periodengerechten Gewinn.⁷⁴ Es wird unter anderem durch das Realisationsprinzip präzisiert. Demnach sind Ausgaben grundsätzlich dann als Vermögensgegenstand zu aktivieren, wenn sie erst in Folgeperioden erfolgswirksam werden. Dies betrifft auch wiederum die Teile der Betriebsleistung, die sich am Periodenende noch im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens befinden. Die Aktivierung erfolgt in Höhe der Einnahmepotentiale, die maximal nach Maßgabe der geleisteten Ausgaben „als gesichert werthaltig“⁷⁵ angesehen werden. Hierzu gehören auch die Ausgaben, die Produktionsfaktoren in den Gemeinkostenbereichen betreffen, die aber nicht willkürlich zugeordnet werden dürfen. Auch hieraus kann wieder das Angemessenheitsgebot im Sinne einer Finalität abgeleitet werden.

Bereits an einem einfachen, für die Anwendung der Prozeßkostenrechnung typischen Szenario, läßt sich die Problematik einer Zurechnung nicht angemessener Gemeinkostenbestandteile bezogen auf das Gewinnermittlungsprinzip skizzieren.⁷⁶ Unterstellt

⁷¹ Euler (1996), S. 96-108, kritisiert explizit den Versuch einer zweckpluralen Sicht der Bilanz.

⁷² In diesem Zusammenhang wird auch von der Abkopplungsthese (vgl. Moxter (1978), S. 1630f.) gesprochen.

⁷³ Vgl. hierzu und im folgenden Euler (1996), S. 109-238.

⁷⁴ Vgl. Euler (1996), S. 112 i.V.m. S. 181.

⁷⁵ Euler (1996), S. 212. Ordeltz (1987), RdNr. 10ff. m.w.N. spricht in diesem Zusammenhang von Erfolgsneutralisierung, die allerdings im Vergleich zum Anschaffungskostenbegriff nur eingeschränkt erreichbar sei.

⁷⁶ Vgl. zur Praxisrelevanz dieses Beispiels Ziegler (1992), S. 312, der exemplarisch klagt, Aufträgen mit geringen Stückzahlen würden bei der klassischen Kalkulation zu niedrige Kosten zugerechnet, Aufträgen mit großen Stückzahlen zu hohe Kosten und Aufträgen

wird hierbei, daß ein im Gemeinkostenbereich bereitgestellter Produktionsfaktor, z.B. die Konstruktionsabteilung, vor allem durch wenige Spezialprodukte in Anspruch genommen werde, nicht aber durch die in größerer Stückzahl gefertigten Standardprodukte. In beiden Fällen seien Material- und Fertigungseinzelkosten stückbezogen gleich hoch, so daß mittels einer Zuschlagskalkulation die Gemeinkosten vor allem den Standardprodukten zugerechnet werden. In Relation zur finalen Kostenverursachung werden für die Spezialprodukte damit stückbezogen zu niedrige, für die Standardprodukte dagegen zu hohe Herstellungskosten ermittelt.

Betrachtet man nun den Fall, daß am Jahresende vor allem Standardprodukte auf Lager liegen, enthalten die auf Basis der Zuschlagskalkulation angesetzten Herstellungskosten in Höhe der final nicht begründeten Gemeinkosten letztlich nicht aktivierungsfähige Elemente. In Abhängigkeit von den Börsen- oder Marktpreisen dieser Standardprodukte ergeben sich hieraus unterschiedliche Verletzungen zentraler handelsrechtlicher GoB:

(a) *Börsen-/Marktpreis > Herstellungskosten gemäß Zuschlagskalkulation > Herstellungskosten gemäß Prozeßkostenkalkulation*

In diesem Fall erfolgt keine Abwertung aus Gründen des strengen Niederstwertprinzips gemäß § 252 Abs. 3 HGB. In der Bilanz würden aber trotzdem bei einer Bewertung der Herstellungskosten mittels der Zuschlagskalkulation faktisch nicht realisierte Gewinne in Höhe der Differenz zu den Herstellungskosten gemäß einer Prozeßkostenkalkulation ausgewiesen. Diese Verletzung des Realisationsprinzips kann nur durch prozeßbezogen zugerechnete Gemeinkosten geheilt werden.

(b) *Herstellungskosten gemäß Zuschlagskalkulation > Börsen-/Marktpreis > Herstellungskosten gemäß Prozeßkostenkalkulation*

Geht man von den über die Zuschlagskalkulation ermittelten Herstellungskosten aus, ist hier eine Abschreibung gemäß § 252 Abs. 3 HGB vorzunehmen. Dies spiegelt jedoch die Ertragslage des Unternehmens nicht korrekt wider, da die Abschreibung genaugenommen nur ein Rückgängigmachen der innerhalb der Zuschlagskalkulation überhöht zugerechneten Gemeinkosten darstellt. Die Gewinn- und Verlustrechnung wird so unzulässigerweise aufgebläht. Gleichzeitig wird wiederum in Höhe der Differenz zwischen Börsen- bzw. Marktpreis und den Herstellungskosten gemäß Prozeßkostenkalkulation ein unrealisierter Gewinn ausgewiesen.

(c) *Herstellungskosten gemäß Zuschlagskalkulation > Herstellungskosten gemäß Prozeßkostenkalkulation > Börsen-/Marktpreis*

Lediglich in dem Fall, in dem der Börsen- oder Marktpreis unter den mit der Zuschlagskalkulation oder der Prozeßkostenkalkulation ermittelten Herstellungskosten liegt, wird aufgrund der Abschreibung gemäß § 252 Abs. 3 HGB der bilanzielle Bestandwert den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend wiedergegeben. Dies gilt jedoch wiederum nicht für die Abschreibung selbst, die analog zu Fall (b)

für Varianten mit einem großen Anteil nicht lagermäßiger Teile in geringerer Stückzahl gar viel zu niedrige Kosten. Kirsch (1999), S. 286, spricht in diesem Zusammenhang auch von einer Umverteilung von Komplexitätsgemeinkosten.

in Höhe der Differenz zwischen den Herstellungskosten gemäß Zuschlagskalkulation und gemäß Prozeßkostenkalkulation eine Korrektur der Gemeinkostenzurechnung darstellt.

Betrachtet man nun alternativ den Fall, daß am Jahresende vor allem Spezialprodukte auf Lager liegen, so repräsentieren die auf Basis der Zuschlagskalkulation zugerechneten Gemeinkosten innerhalb der bilanzierten Herstellungskosten nicht die gesamte finale Kostenverursachung. Dies erscheint auf den ersten Blick unproblematisch, vor allem da aufgrund der zugerechneten Gemeinkostenbestandteile in jedem Fall ein Wertansatz über der handelsbilanziellen Wertuntergrenze erfolgt, aufgrund deren finaler Unvollständigkeit jedoch gleichzeitig auch ein Ansatz unterhalb der handelsbilanziellen Wertobergrenze. Zudem könnte auf den ersten Blick das Vorsichtsprinzip einen solchen Fall unproblematisch erscheinen lassen.

Im Anhang müssen jedoch bezüglich der Herstellungskosten selbsterstellter Vermögensgegenstände gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB lediglich verbale Informationen über die angewandten Bewertungsmethoden gegeben werden, ohne daß quantitativ auf zugerechnete Kostenbestandteile einzugehen ist. Die bilanzielle Angabe der Herstellungskosten hat deshalb neben dem Kapitalerhaltungszweck gleichermaßen auch Informationsinteressen zu befriedigen. Bei einem Verweis auf den Ansatz bestimmter aktivierungsfähiger Gemeinkostenbestandteile muß der Bilanzadressat davon ausgehen, daß die von § 255 Abs. 2 HGB geforderte finale Sichtweise der Kostenzurechnung auch gewährleistet ist. Eine stückbezogen nicht ausreichende Zuordnung von Gemeinkosten entspricht dann letztlich einer handelsrechtlich unzulässigen Legung stiller Reserven, durch die nicht nur die Informationsinteressen der externen Adressatengruppen untergraben werden, sondern auch die Ausschüttungsansprüche der Eigenkapitalgeber.⁷⁷

5. Fazit: Bedingte Unzulässigkeit alternativer Gemeinkostenzurechnungsverfahren im Vergleich mit der Prozeßkostenrechnung

In den vorangegangenen Abschnitten wurde dargelegt, daß eine Zurechnung nicht angemessener Gemeinkostenbestandteile zu den handelsbilanziellen Herstellungskosten die Jahresabschlußzwecke Kapitalerhaltung und Information verletzt. Bei der Bewertung selbsterstellter Vermögensgegenstände ist es daher wichtig, daß der finale Werteverzehr in den Gemeinkostenbereichen so genau als möglich zugerechnet wird.

5.1. Verdrängung alternativer Gemeinkostenzurechnungsverfahren durch die Prozeßkostenkalkulation

Verwendet ein Unternehmen intern eine Prozeßkostenrechnung zu laufenden Kalkulationszwecken, dann ist ein objektiver Kenntnisstand gegeben, der eine Verletzung des Realisationsprinzips bzw. das unzulässige Legen stiller Reserven verhindern kann und deshalb im Rahmen der Bilanzierung auch berücksichtigt werden *muß*. In diesem Fall ist eine Bewertung selbsterstellter Vermögensgegenstände gemäß § 255 Abs. 2 im

⁷⁷ Vgl. Knop/Küting/Weber (1985), S. 2517.

Rahmen des Vollkostenansatzes mit Hilfe der Zuschlagskalkulation oder anderer, vereinfachender Kalkulationsverfahren grundsätzlich unzulässig. Diese Sichtweise wird auch auf internationaler Ebene vertreten. So wird z.B. in den USA und Kanada bereits seit einigen Jahren gefordert bzw. sogar praktiziert, Vorräte mit prozeßorientiert ermittelten Herstellungskosten bilanziell zu bewerten. Stratton (1993) spricht in diesem Zusammenhang sogar von einer grundsätzlichen Irreführung der Bilanzadressaten durch traditionelle Verfahren der Gemeinkostenzurechnung.⁷⁸ Eine Ausnahme liegt lediglich bei Unwesentlichkeit der Prozeßkosteninformationen vor, z.B. wenn in der Bilanz regelmäßig keine oder nur sehr geringe Bestände ausgewiesen werden.

Es ergibt sich deshalb das Fazit, daß eine externe Ermittlung der Herstellungskosten mittels der Zuschlagskalkulation oder einem anderen vereinfachenden Kalkulationsverfahren genau dann unzulässig ist, wenn intern objektiv genauere Informationen über die finale Kostenverursachung, eben z.B. über eine Prozeßkostenkalkulation, vorhanden sind. Die eingangs angesprochene Vorgehensweise im Hause Siemens muß deshalb zumindest kritisch hinterfragt werden.⁷⁹

Wird die Prozeßkostenrechnung dagegen als Instrument des Gemeinkostenmanagements verwendet, ist davon auszugehen, daß die so generierten Prozeßkosten den in § 255 Abs. 2 geforderten pagatorischen Kostenbegriff verletzen. Deshalb dürfen diese Prozeßkosten nicht in die Bewertung selbsterstellter Vermögensgegenstände einfließen. Dies gilt aus Gründen der Stetigkeit auch dann, wenn die Prozeßkostenrechnung als Instrument des Gemeinkostenmanagements in der betroffenen Rechnungsperiode eingeführt wurde und in dieser Periode eine materielle Eignung der Prozeßkosteninformationen gegeben wäre. Hintergrund ist das Stetigkeitsgebot des § 252 Abs. 1 Nr. 6, da in diesem Fall bereits abzusehen ist, daß in den Folgeperioden von einer materiellen Eignung der Prozeßkosteninformationen für die handelsbilanzielle Bewertung nicht mehr ausgegangen werden kann.

5.2. Notwendigkeit einer zusätzlichen Ermittlung von Prozeßkosteninformationen für handelsbilanzielle Bewertungszwecke

Abschließend ist zu hinterfragen, ob in Fällen wesentlicher Bedeutung, z.B. bei komplexen Produktionsprozessen und regelmäßigem Ausweis hoher Bestände an selbsterstellten Vermögensgegenständen, die Einführung einer laufenden Prozeßkostenkalkulation gefordert werden muß, um die in Abschnitt 4.2 skizzierten Verletzungen handelsrechtlicher GoB durch die Zuschlagskalkulation oder andere vereinfachende Kalkulationsverfahren zu verhindern. Dies gilt sowohl für die Verwendung der Prozeßkostenrechnung lediglich als Instrument des Gemeinkostenmanagements, als auch für

⁷⁸ Vgl. Stratton (1993), S. 312.

⁷⁹ Vgl. Ziegler (1992), S. 312 sowie Abschnitt 1 des vorliegenden Beitrags. Kirsch (1999), S. 284 äußert sich aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwar grundsätzlich gegen eine prozeßkostenorientierte Bewertung in der Steuerbilanz, da nicht alle Steuerpflichtigen eine Prozeßkostenkalkulation durchführen. Gleichzeitig sieht er darin aber eine „bewußte Negation betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse“, die nur durch eine „Selbstbindung der Verwaltung durch die Einkommenssteuerrichtlinien“ fundiert werden kann - eine Aussage, die das oben aufgestellte Fazit letztlich stützt.

den Fall, daß im internen Rechnungswesen keinerlei prozeßbezogene Zurechnungsverfahren eingesetzt werden.

Diese Frage kann zunächst konzeptionell im Rahmen des management approach beantwortet werden, der derzeit insbesondere innerhalb der Segmentberichterstattung nach US-amerikanischen Standards (SFAS No. 131) eine bedeutende Rolle spielt. Demnach ist die Frage der Entscheidungsrelevanz bestimmter Informationen für die externen Jahresabschlußadressaten über die Bedeutung dieser Informationen in der internen Entscheidungssteuerung zu beantworten.⁸⁰ Für die Segmentberichterstattung nach SFAS No. 131 bedeutet dies beispielsweise, daß sämtliche Segmentinformationen unverändert aus der internen Berichterstattung zu übernehmen sind. Auf objektivierende Vorgaben für die Segmentabgrenzung oder für die Ermittlung segmentbezogener Angaben, wie z.B. das Segmentergebnis, wird völlig verzichtet.⁸¹ Überträgt man diese Argumentation auf die oben gestellte Frage, dann ist die Notwendigkeit der Einführung einer Prozeßkostenkalkulation für handelsrechtliche Zwecke abschlägig zu beantworten: Da die internen Entscheider den Informationsgewinn laufender Prozeßkosten gegenüber einfacheren Kalkulationsverfahren offensichtlich als zu gering einschätzen, um die Einrichtung einer Prozeßkostenkalkulation selbst anzustoßen, ist auch die Entscheidungsrelevanz für die externen Jahresabschlußadressaten als unwesentlich anzunehmen.

Diese Schlußfolgerung des management approach ist jedoch nicht uneingeschränkt haltbar, wenn man die darin enthaltenen impliziten Annahmen kritisch hinterfragt. Dies ist zum einen die Unterstellung, daß die Entscheidungsprobleme des Managements und die der externen Jahresabschlußadressaten bezüglich ihrer Informationsbedarfe hinreichend deckungsgleich sind. Dies mag auf der Ebene einer Finanzholding, deren Aufgabe sich im wesentlichen in der Kapitalallokation zu den einzelnen Konzerngesellschaften beschränkt, noch der Fall sein. Je mehr aber die Unternehmensleitung auch in operative Entscheidungen einbezogen ist, um so stärker verschieben sich die Entscheidungsprobleme und auch die zur Lösung dieser Entscheidung notwendigen Informationen. So ist beispielsweise denkbar, daß für die Preisfindung nur sehr pauschale oder gar keine Kosteninformationen herangezogen werden, weil der Preis des gehandelten Gutes ohnehin marktseitig vorgegeben ist, oder daß für bestimmte interne Entscheidungsprobleme Grenzkosten benötigt werden, die mit Hilfe der Prozeßkostenrechnung nicht ermittelt werden können.⁸² Die Bedeutung der Prozeßkosteninformationen für die handelsbilanzielle Bewertung im Rahmen der gegebenen Jahresabschlußzwecke wird davon jedoch nicht berührt.

Zum zweiten unterstellt der management approach - quasi im Sinne einer Effizienzhypothese -, daß die Unternehmensleitung immer in der Lage ist, die problemadäquaten Kosteninformationen zu identifizieren. Dies mag zwar in einer langfristigen Perspekti-

⁸⁰ Vgl. SFAS No. 131 (1997), Par. 60.

⁸¹ Vgl. hierzu ausführlich Weißenberger/Liekweg (1999).

⁸² Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt 2.2, insbesondere Anmerkung 30.

ve durchaus zutreffen, kurzfristig jedoch nicht unbedingt.⁸³ Aus diesem Grund sollte die Frage nach der Einführung einer Prozeßkostenkalkulation allein zum Zweck der Ermittlung der Herstellungskosten selbsterstellter Vermögensgegenstände - neben der Frage der Wesentlichkeit - vor allem von der Möglichkeit abhängig gemacht werden, ob sich diese Prozeßkosteninformationen überhaupt wirtschaftlich ermitteln lassen.

Bei Anwendung einer Prozeßkostenrechnung innerhalb der Produktkalkulation müssen nämlich - im Gegensatz z.B. zur Zuschlagskalkulation - als ergänzendes Mengengerüst die pro Erzeugnis angefallenen Prozeß- bzw. Kostentreibermengen erfaßt werden. Nicht zuletzt aus diesem Grund wird der Einsatz der Prozeßkostenrechnung teilweise auf das Gemeinkostenmanagement fokussiert, das lediglich einer fallweisen und keiner laufenden Erfassung von Prozeß- bzw. Kostentreibermengen bedarf.⁸⁴ Daraus die Schlußfolgerung zu ziehen, daß eine Anwendung der Prozeßkostenrechnung im Rahmen der laufenden Produktkalkulation in den allermeisten Fällen unwirtschaftlich ist, ginge jedoch zu weit. Zielsetzung der Prozeßkostenrechnung ist nicht eine maximale Genauigkeit in der verursachungsgerechten Zuordnung von Gemeinkosten.⁸⁵ Vielmehr soll die laufende Produktkalkulation auf der Basis von Prozeßinformationen in ihrer Genauigkeit *verbessert* werden.

Hilfreich ist an dieser Stelle in vielen Fällen bereits eine Ergänzung der Zuschlagskalkulation durch wenige, prozeßbezogene Kosteninformationen. Ziegler führt Beispielerrechnungen an, nach denen bereits mehr als die Hälfte der Abweichungen zwischen der klassischen Zuschlagskalkulation und einer Prozeßkostenkalkulation aus nur einem Teilprozeß erklärt wird; mit nur drei Teilprozessen sei eine fast vollständige Abweichungserklärung möglich.⁸⁶ Ist es möglich, durch wenige zentrale Kostentreiber einen ausreichend hohen Betrag der Gemeinkosten aus der Zurechnung über die Zuschlagskalkulation herauszulösen und prozeßbezogen zu verteilen, kann eine mit den Jahresabschlußzwecken konforme handelsbilanzielle Bewertung ohne überdurchschnittliche Erhöhung der Rechnungslegungskomplexität erreicht werden.⁸⁷ Ob dies im konkreten Einzelfall tatsächlich der Fall ist, muß unternehmensindividuell, gegebenenfalls in Zusammenarbeit mit dem Abschlußprüfer, entschieden werden.

⁸³ Weißenberger (1997) zeigt, daß je nach Wissensstand der Unternehmensleitung Delegationsprobleme in der Beziehung zu den Mitarbeitern des Rechnungswesens zu Fehlern in der internen Informationsbereitstellung führen können.

⁸⁴ Vgl. Ewert/Wagenhofer (1997), S. 298ff., die lediglich Einsatzzwecke im Bereich des Gemeinkostenmanagements bzw. der strategischen Kalkulation ansprechen. Ähnlich auch Friedl (1995), S. 104.

⁸⁵ Daß eine solche Zielsetzung zum Scheitern verurteilt sein muß, zeigen nicht zuletzt auch sehr anschaulich die euphorischen Vorschläge von Berlant/Browning/Foster (1990) und das eher kritische Fazit nach der Umsetzung dieser Vorschläge durch Landry/Wood/Lindquist (1997).

⁸⁶ Vgl. Ziegler (1992), S. 308. Mayer (1991), S. 75 postuliert aufgrund praktischer Erfahrung, daß in vielen Fällen 7 bis 10 Kostentreiber etwa 80% des Gemeinkostenvolumens erklären. Kritisch hierzu, allerdings ohne empirischen Beleg, Brokemper/Gleich (1999), S. 83.

⁸⁷ Alternativ schlägt Franz (1990), S. 123 vor, die Wertzuschläge der klassischen Zuschlagskalkulation grundsätzlich zu belassen, sie aber nach der Prozeßinanspruchnahme bezüglich unterschiedlicher Produktgruppen zu differenzieren. Diese Vorgehensweise scheint jedoch vorwiegend theoretische Bedeutung zu besitzen.

6. Zusammenfassung

Die Kernaussagen des vorliegenden Beitrags lassen sich in folgenden Thesen zusammenfassen.

- Bei der handelsbilanziellen Ermittlung der vollen Herstellungskosten geht es darum, angefallene Gemeinkosten im Sinne einer finalen Verursachung stückbezogen der im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens verbliebenen Betriebsleistung zuzuordnen. Vergleicht man die der Prozeßkostenrechnung immanente Verursachungshypothese mit denen traditioneller Zurechnungsverfahren, wie z.B. der Zuschlagskalkulation, so erweist sich erstere als formell überlegen.
- Empirische Ergebnisse zeigen, daß die Prozeßkostenrechnung auch als laufendes Kalkulationsinstrument intern Verwendung findet. Ein solches Kostenrechnungssystem ist auch materiell für die handelsbilanzielle Bewertung geeignet.
- Der Gesetzgeber schreibt in § 255 Abs. 2 HGB zwar kein Kalkulationsverfahren für die Gemeinkostenzurechnung verbindlich vor, gebietet jedoch die Angemessenheit der zugerechneten Gemeinkosten. Eine Mißachtung des Angemessenheitsgebots impliziert eine Verletzung der zentralen Jahresabschlußzwecke Kapitalerhaltung und Information.
- Immer dann, wenn intern eine für die handelsbilanzielle Bewertung materiell geeignete Prozeßkostenrechnung vorliegt, sind deren Informationen für die Ermittlung der Herstellungskosten im Jahresabschluß zu übernehmen. Eine Anwendung der Zuschlagskalkulation oder anderer vereinfachender Kalkulationsverfahren ist dann unzulässig.
- Liegen intern keine für eine handelsbilanzielle Bewertung geeigneten Prozeßkosteninformationen vor, ist in Fällen wesentlicher Bedeutung zu prüfen, ob die Ermittlung prozeßkostenbasierter Gemeinkostenzuschläge ohne überdurchschnittliche Erhöhung der Rechnerkomplexität möglich ist. Auch in diesem Fall hat die handelsrechtliche Bewertung dann auf der Basis von für diesen Zweck zu ermittelnden Prozeßkosteninformationen zu erfolgen.

Literaturverzeichnis

ADS (1995): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubiG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Stuttgart 1995.

Backhaus, K./Funke, S. (1996): Auf dem Weg zur fixkostenintensiven Unternehmung? In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 48. Jg. (1996), S. 95-129.

Baetge, J. (1996): Herstellungskosten: Vollaufwand versus Teilaufwand. In: Baetge, J. et al. (Hrsg.): Rechnungslegung, Prüfung und Beratung. Festschrift für R. Ludewig. Düsseldorf 1996, S. 53-84.

Baetge, J. (1997): Konzernbilanzen. Düsseldorf 1997.

- Baetge, J./Sell, K. (1998): Zur Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten bei Einsatz der Prozeßkostenrechnung. In: Möller, H.-P./Schmidt, F. (Hrsg.): Rechnungswesen als Instrument für Führungsentscheidungen, Festschrift für A.G. Coenenberg. Stuttgart 1998, S. 263-286.
- Baetge, J./Uhlig, A. (1985): Zur Ermittlung der handelsrechtlichen „Herstellungskosten“ unter Verwendung der Daten der Kostenrechnung. In: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 14. Jg. (1985), S. 274-280.
- Berlant, D./Browning, R./Foster, G. (1990): How Hewlett Packard Gets Numbers It Can Trust. In: Harvard Business Review, Vol. 68 (1990), S. 178-183.
- BFuP-Meinungsspiegel (1995): Aktuelle Überlegungen zur Gestaltung von Kostenrechnungssystemen. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 47. Jg. (1995), S. 626-648.
- Brokemper, A./Gleich, R. (1999): Empirische Analyse von Gemeinkostenprozessen zur Herleitung eines branchenspezifischen Prozeß(kosten-)modells. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg. (1999), S. 76-89.
- Budde, W.D./Geißler, H. (1999): § 252. Allgemeine Bewertungsvorschriften. In: Budde, W.D. et al. (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels und Steuerrecht - §§ 238 - §§ 339 HGB. München 1999, S. 393-417.
- Bungenstock, C. (1995): Entscheidungsorientierte Kostenrechnungssysteme. Eine entwicklungsgeschichtliche Analyse. Wiesbaden 1995.
- Christensen, J./Demski, J.S. (1997): Product Costing in the Presence of Endogenous Subcost Functions. In: Review of Accounting Studies, Vol. 2 (1997), S. 56-88.
- Coenenberg, A.G./Fischer, T.M. (1991): Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung. In: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg. (1991), S. 21-38.
- Cooper, R. (1992): Activity Based Costing. In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch der Kostenrechnung. Stuttgart, S. 360-383.
- Cooper, R./Kaplan, R.S. (1988): How Cost Accounting systematically Distorts Product Costs. In: Management Accounting, Vol. 69 (1988), S. 20-27.
- Dugdale, D./Jones, T.C. (1997): How many companies use ABC for stock valuation? A comment on Innes and Mitchell's questionnaire findings. In: Management Accounting Research, Vol. 8 (1997), S. 233-240.
- Ellrott, H./ Schmidt-Wendt, D. (1999): § 255. Herstellungskosten. In: Budde, W.D. et al. (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels und Steuerrecht - §§ 238 - §§ 339 HGB. München 1999, S. 585-698.
- Euler, R. (1996): Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996.
- Ewert, R./Wagenhofer, A. (1997): Interne Unternehmensrechnung, Berlin et al. 1997.
- Fischer, T.M./Klein G.A. (1995): Einsatz der Prozeßkostenrechnung zur Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 65. Jg. (1995), S. 1255-1283.

- Franz, K.P. (1990): Prozeßkostenrechnung. In: Ahlert, D./Franz, K.P./Göppel, H. (Hrsg.): Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument. Festschrift für H. Vormbaum. Wiesbaden 1990, S. 109-136.
- Franz, K.P./Kajüter, P. (1996): Kostenmanagement in Deutschland. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in deutschen Großunternehmen. USW-Arbeitspapier. Erfstadt 1996.
- Freidank, C.C. (1994): Unterstützung des Target Costing durch die Prozeßkostenrechnung. In: Dellmann, K./Franz, K.P. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement. Bern et al. 1994, S. 223-260.
- Friedl, B. (1995): Anforderungen unterschiedlicher Rechnungsziele an die Prozeßkostenrechnung. In: Männel, W. (Hrsg.): Prozeßkostenrechnung. Wiesbaden 1995, S. 103-113.
- Füllung, F. (1976): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976.
- Gleich, R./Brokemper, A. (1997): Prozeßkostenmanagement mit Prozeß-Benchmarking. In: Horváth, P. (Hrsg.): Das neue Steuerungssystem des Controllers. Von Balanced Scorecard bis US-GAAP. Stuttgart 1997, S. 201-231.
- Götze, U. (1997): Einsatzmöglichkeiten und Grenzen der Prozeßkostenrechnung. In: Freidank, C.C. et al. (Hrsg.): Kostenmanagement. Aktuelle Konzepte und Anwendungen. Berlin et al. 1997, S. 141-174.
- Gutenberg, E. (1983): Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Band 1: Die Produktion. Berlin et al. 1983.
- Harrmann, A. (1986): Fertige und unfertige Erzeugnisse in der Bilanz nach neuem Bilanzrecht. In: Der Betrieb, 39. Jg. (1986), S. 1412-1416.
- Homburg, C. (1997): Marktorientiertes Kostenmanagement (2). Unterschätzte Komplexitätskosten. In: Blick durch die Wirtschaft, Nr. 42 vom 28.02.1997, S. 11.
- Homburg, C./Weber, J./Aust, R./Karlshaus, J.T. (1998): Interne Kundenorientierung der Kostenrechnung. Ergebnisse der Koblenzer Studie. Advanced Controlling Band 7. Vallendar 1998.
- Horváth, P. (1997): Perspektiven der Prozeßkostenrechnung. In: Becker, W./Weber, J. (Hrsg.): Kostenrechnung - Stand und Entwicklungsperspektiven. Festschrift für W. Männel. Wiesbaden 1997, S. 235-246.
- Horváth, P./Gleich, R./Schmidt, S. (1998): Linking Target Costing to ABC at a US Automotive Supplier. In: Journal of Cost Management, Vol. 12 (1998), S. 16-24.
- Horváth, P./Gleich, R./Seidenschwarz, W. (1998): New Tools for Management and Control in German Organizations - Report on the Stuttgart Study. Working Paper. Stuttgart 1998.
- Horváth, P./Kieninger, M./Mayer, R./Schimank, C. (1993): Prozeßkostenrechnung - oder wie die Praxis die Theorie überholt. In: Die Betriebswirtschaft, 53. Jg. (1993), S. 609-628.

- Horváth, P./Mayer, R. (1989): Prozeßkostenrechnung. Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien. In: Controlling, 1. Jg. (1989), S. 214-219.
- Hummel, S./Männel, W. (1986): Kostenrechnung 1. Wiesbaden 1986.
- Innes, J./Mitchell, F. (1995): A Survey of Activity Based Costing in the UK's Largest Companies. In: Management Accounting Research, Vol. 6 (1995), S. S. 137-153.
- Johnson, T.H./Kaplan, R.S. (1987): Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston 1987.
- Kirsch, H. (1999): Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten durch Anwendung der Prozeßkostenrechnung. In: Die Wirtschaftsprüfung, 52. Jg. (1999), S. 281-286.
- Knop, W./Küting, K. (1995): § 255 Anschaffungs- und Herstellungskosten. In: Küting, K./Weber, C.-P. (Hrsg.): Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung. Stuttgart 1995, S. 1011-1149.
- Knop, W./Küting, K./Weber, C.-P. (1985): Die Bestimmung der Wertuntergrenze der Herstellungskosten nach dem Entwurf eines Bilanzrichtlinien-Gesetzes. In: Der Betrieb, 38. Jg. (1985), S. 2517-2523.
- Köhler, R. (1999): Die Einsichtnahme in die Kosten- und Leistungsrechnung als unabdingbare Voraussetzung zur Prüfung der Bewertung der selbsterstellten Anlagen sowie der unfertigen und fertigen Erzeugnisse. Teil II. In: Die steuerliche Betriebsprüfung, 39. Jg. (1999), S. 183-188
- Kraus-Grünewald, M. (1994): Zur Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen mit den Herstellungskosten. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 46. Jg. (1994), S. 32-53.
- Küpper, H.-U. (1994): Vergleichende Analyse moderner Ansätze des Gemeinkostenmanagements. In: Dellmann, K./Franz, K.P. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement. Bern et al. 1994, S. 31-78.
- Küting, K. (1989): Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten. In: Der Betriebs-Berater, 44. Jg. (1989), S. 587-596.
- Küting, K./Lorson, P. (1991): Grenzplankostenrechnung versus Prozeßkostenrechnung - Quo vadis Kostenrechnung?. In: Der Betriebs-Berater, 46. Jg. (1991), S. 1421-1433.
- Küting, K./Lorson, P. (1993): Überblick über die Prozeßkostenrechnung - Stand, Entwicklung und Grenzen. In: Kostenrechnungspraxis. Sonderheft 2/1993, 37. Jg. (1993), S. 28-35.
- Küting, K./Lorson, P. (1995): Stand, Entwicklung und Grenzen der Prozeßkostenrechnung. In: Männel, W. (Hrsg.): Prozeßkostenrechnung. Wiesbaden 1995, S. 87-101.
- Landry, S.P./Wood, L.M./Lindquist, T.M. (1997): Can ABC Bring Mixed Results? In: Management Accounting, 78. Jg. (1997), S. 28-44.
- Leffson, U. (1987): Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Düsseldorf 1987.

- Lücke, W. (1997): Einheitskalkulation, Einflußgrößenrechnung und Prozeßkostenrechnung. In: Freidank, C.C. et al. (Hrsg.): Kostenmanagement. Aktuelle Konzepte und Anwendungen. Berlin et al. 1997, S. 121-140.
- Mayer, R. (1991): Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement: Konzept, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten. In: IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement. München 1991, S. 72-100.
- Menon, A./Varadarajan, R. (1992): A Model of Marketing Knowledge Use Within Firms. In: Journal of Marketing, Vol. 56 (1992), S. 53-71.
- Miller, J.G./Vollmann, T.E. (1985): The hidden factory. In: Harvard Business Review, Vol. 63 (1985), S. 142-150.
- Moxter, A. (1978): Der Einfluß der EG-Bilanzrichtlinie auf das Bilanzsteuerrecht. In: Der Betriebs-Berater, 33. Jg. (1978), S. 1629-1632.
- Moxter, A. (1988): Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz. In: Der Betriebs-Berater, 43. Jg. (1988), S. 937-945.
- Noreen, E. (1991): Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs. In: Journal of Management Accounting Research, Vol. 3 (1991), S. 159-168.
- Ordelleide, D. (1987): Herstellungskosten. In: Castan, E. et al. (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung. München 1987, B 163.
- Pfaff, D. (1996): Kostenrechnung als Instrument der Entscheidungssteuerung: Chancen und Probleme. In: Kostenrechnungspraxis, 40. Jg. (1996), S. 151-156.
- Pfaff, D./Weber, J./Weißberger, B.E. (1999): Relevance Lost and Found: Kostenrechnung als Steuerungsinstrument und Sprache. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg. (1999), S. 138-143.
- Pfohl, H.-C./Stölzle, W. (1991): Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 61. Jg. (1991), S. 1281-1305.
- Reeve, J.M. (1996): Projects, Models, and Systems - Where is ABM Headed. In: Journal of Cost Management, Vol. 10 (1996), S. 5-16.
- Reiß, M. (1994): Reengineering: radikale Revolution oder realistische Reform? In: Horváth, P. (Hrsg.): Kunden und Prozesse im Fokus. Controlling und Reengineering. Stuttgart 1994, S. 9-26.
- Riebel, P. (1959): Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung - Neue Folge, 11. Jg. (1959), S. 213-239.
- Selchert, F.W. (1986): Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten. In: Der Betriebs-Berater, 41. Jg. (1986), S. 2298-2306.
- SFAS No. 131 (1997): Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information. Norwalk/Conn 1997.
- Siegel, T. (1995): Herstellungskosten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. In: Elschen, R./Siegel, T./Wagner, F.W. (Hrsg.): Unternehmenstheorie und Besteue-

- rung. Festschrift zum 60. Geburtstag von D. Schneider. Wiesbaden 1995, S. 635-672.
- Stellungnahme HFA 5/1991: Zur Aktivierung von Herstellungskosten. Abgedruckt in: Die Wirtschaftsprüfung, 45. Jg. (1992), S. 94-96.
- Stratton, W.O. (1993): ABC: An All-Purpose Solution for Financial Reporting. In: Management Accounting, Vol. 74. (1993), S. 44-49.
- Vikas, K./Klein, A. (1997): Wege zum Prozeßkostenmanagement. In: Becker, W./Weber, J. (Hrsg.): Kostenrechnung - Stand und Entwicklungsperspektiven. Festschrift für W. Männel. Wiesbaden 1997, S. 465-484.
- Weber, J. (1991): Rechnungswesenwahl im Prozeßmanagement. In: Witt, F.-J. (Hrsg.): Aktivitätscontrolling und Prozeßkostenmanagement. Stuttgart 1991, S. 39-70.
- Weber, J. (1997): Einführung in das Rechnungswesen II. Kostenrechnung. Stuttgart 1997.
- Weißberger, B.E. (1997): Die Informationsbeziehung zwischen Management und Rechnungswesen. Analyse institutionaler Koordination. Wiesbaden 1997.
- Weißberger, B.E./Liekweg, A. (1999): Vorschriften zur Segmentberichterstattung im Konzern -Schnittstelle zwischen interner und externer Rechnungslegung. In: Kostenrechnungspraxis, 43. Jg. (1999), S. 165-174.
- Witt, F.-J. (1993): Prozeßkostenmanagement statt Prozeßkostenrechnung. In: technologie & management, 1993, S. 79-82.
- Wohlgemuth, M. (1991): Die Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz. In: Wysocki, K. v./Schulze-Osterloh, J. (Hrsg.) Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen. Köln 1991, Abt. I/10, S. 3-88.
- WP-Handbuch (1996). Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung. Band 1. Düsseldorf 1996.
- Yakhou, M./Dorweiler, V.P. (1995): Advanced Cost Management Systems: An Empirical Comparison of England, France, and the United States. In: Advances in International Accounting, Vol. 8. Greenwich/Conn. 1995, S. 99-127.
- Ziegler, H. (1992): Prozeßorientierte Kostenrechnung im Hause Siemens. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 44. Jg., S. 304-318.