

CIP-Kurztitelaufnahme der deutschen Bibliothek

Betriebliches Rechnungswesen

Herausgeber: Roland Bardy/Thomas Rautenstrauch/Mario Vanazzi

WEKA Business Media AG, Schweiz

© WEKA Business Media AG, Zürich, 2010

Alle Rechte vorbehalten, Nachdruck – auch auszugsweise – nicht gestattet.

Die Definitionen, Empfehlungen und rechtlichen Informationen sind von den Autoren und Verlag auf deren Korrektheit in jeder Beziehung sorgfältig recherchiert und geprüft worden. Trotz aller Sorgfalt kann eine Garantie nicht übernommen werden. Eine Haftung der Autoren bzw. des Verlags ist daher ausgeschlossen.

WEKA Business Media AG

Hermetschloostr. 77, CH-8010 Zürich

Telefon 044 434 88 88, Telefax 044 434 89 99

www.weka.ch

Zürich • Kissing • Paris • Amsterdam • Wien

ISBN 978-3-297-02004-3

1. Auflage 2010

Druck: Kösel GmbH & Co. KG, Layout: Dimitri Gabriel, Satz: Dimitri Gabriel, Projektleitung: Mag. (FH) Christian Hartig



Ein Problem? Kein Problem!

Inhaltsverzeichnis

1.	Methodik des betrieblichen Rechnungswesens	5
1.1	Einleitung	7
1.1.1	Abbilden betrieblicher Entscheidungen	7
1.1.2	Ausrichten auf das Geschäftsmodell	8
1.2	Fokussieren auf Erlöse, Kosten und Kapitalbindung	8
1.2.1	Die vier Rechnungsebenen	9
1.2.2	Arten und Eigenschaften von Leistungen, Erlösen und Kosten	10
1.2.2.1	Leistungen und Erlöse	10
1.2.2.2	Kosten	14
1.2.3	Arten und Eigenschaften von Kapitalbindung	18
1.2.3.1	Langfristige Kapitalbindung	18
1.2.3.2	Umlaufkapital («Working Capital»)	19
1.3	Elemente der Buchführungsmethodik	20
1.3.1	Orientierung am Konzept von Konto und Buchungssatz	20
1.3.2	Verknüpfung des betrieblichen mit dem finanzwirtschaftlichen Rechnungswesen	22
1.3.3	Planungs-, Ist- und Vorscheurechnung	23
1.4	Methoden und Instrumente zum Erlösmanagement	24
1.4.1	Erlöszurechnung	24
1.4.2	Erlöseinflussgrößenrechnung	25
1.4.3	Kundenbezogene Planungsrechnungen	26
1.4.4	Lebenszyklusorientierung	26
1.5	Methoden und Instrumente zum Kostenmanagement	27
1.5.1	Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung	28
1.5.1.1	Kostenartenrechnung	28
1.5.1.2	Kostenstellenrechnung	30
1.5.1.3	Kostenträgerrechnung	35
1.5.2	Vollkostenrechnungs- und Teilkostenrechnungssysteme	38
1.5.2.1	Die Festlegung auf eine Definition für «proportional» und fix	39
1.5.2.2	Normierungen (Normleistung, Normal- und Standardkosten)	40
1.5.3	Kalkulationsarten	41
1.5.3.1	Systematik	41
1.5.3.2	Sonderformen	42
1.5.4	Ergebnisrechnung	44
1.5.4.1	Gewinnschwelle, Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	45
1.5.4.2	Einsatz der Deckungsbeitragsrechnung	47
1.5.5	Weiterentwickelte Dispositionshilfen: Prozesskosten, Zielkosten, Total Cost und Life Cycle Costing	50
1.5.5.1	Zielkostenrechnung («Target Costing»)	51
1.5.5.2	Total Cost of Ownership und Life Cycle Costing («Lebenszykluskostenrechnung»)	56
1.5.6	Kostenrechnung Wert(steigerungs)management	58
1.6	Methoden und Instrumente zum Management der betrieblichen Kapitalbindung	59
1.6.1	Optimierung des Sachanlagevermögens («Fixed Asset Management»)	59
1.6.2	Optimierung des Umlaufkapitals («Working Capital Management»)	60

1.7	Inter-organisationale Aufgaben und Methoden.....	61
1.8	Unterstützung der Methodik durch Standardsoftware	64
1.9	Zwischenfazit zur Methodik	65
2.	Standardkostenrechnung	67
2.1	Einleitung	68
2.2	Zielsetzungen der Standardkostenrechnung.....	69
2.3	Verfahren der Standardkostenrechnung	70
2.3.1	Objekte und Anwendungsfelder	70
2.3.2	Voraussetzungen	71
2.3.2.1	Kostenstellenbildung.....	71
2.3.2.2	Bestimmen der Bezugsgrößen und Kalkulationsobjekte.....	72
2.3.2.3	Bestimmen des Knappheitsgrades.....	73
2.3.2.4	Standards und Abweichungen.....	74
2.4	Ein Anwendungsbeispiel	75
2.4.1	Abweichung zwischen Ist und Standard.....	76
2.4.2	Verbuchung in der FIBU.....	77
2.5	Die Vorgehensweise im Detail	78
2.5.1	Ermitteln von Standards.....	78
2.5.1.1	Standards für Einzelkosten	79
2.5.1.2	Standards für Gemeinkosten	81
2.5.2	Abweichungsanalyse.....	83
2.5.2.1	Einzelkosten: Material- und Fertigungskosten	83
2.5.2.2	Gemeinkosten	85
2.5.3	Grundlage für die Abweichungsanalyse	87
2.5.4	Bezug zum Rechnungswesen und zur Finanzbuchhaltung	91
2.5.4.1	Handhabung der Schnittstellen	92
2.5.4.2	Einbindung in die Ergebnisrechnung.....	92
2.6	Zwischenfazit zur Standardkostenrechnung	94
3.	Prozesskostenrechnung: Anforderungen und Vorgehensweise zur Einführung	97
3.1	Einleitung.....	98
3.2	Ziele der Prozesskostenrechnung	99
3.3	Entwicklung der Prozesskostenrechnung	100
3.4	Gründe für die Prozesskostenrechnung	101
3.5	Begriffe	102
3.5.1	Prozess.....	102
3.5.2	Kostentreiber.....	102
3.5.3	Aktivitäten	103
3.5.4	Teilprozesse.....	103
3.5.5	Leistungsmengeninduzierter Prozess.....	103
3.5.6	Leistungsmengenneutraler Prozess	103
3.5.7	Hauptprozess	103
3.6	Einführung einer Prozesskostenrechnung.....	103
3.6.1	Vorgehensschritte zur Einführung	104
3.6.1.1	Tätigkeitsanalyse in den Kostenstellen.....	104
3.6.1.2	Bestimmung der Prozesse und Bildung einer Prozesshierarchie	104
3.6.1.3	Festlegung der Prozessmengen	106

3.6.1.4	Planung der Prozesskosten.....	106
3.6.1.5	Ermittlung der Prozesskostensätze.....	107
3.6.1.6	Zusammenfassung der Teilprozesse zu Hauptprozessen.....	108
3.7	Voraussetzungen für den Einsatz der Prozesskostenrechnung	109
3.8	Zwischenfazit zur Prozesskostenrechnung	110
4.	Vorgehen zur Einführung einer Kostenrechnung am Beispiel eines KMU.....	111
4.1	Einleitung.....	113
4.2	Vorgehen zur Einführung einer traditionellen Kostenrechnung	114
4.2.1	Vorgehensmodell	114
4.2.2	Häufig beobachtete Stolpersteine in der Praxis.....	114
4.3	Vorbereitungsarbeiten für das Unternehmen und den Projektleiter	115
4.3.1	Teilschritte.....	115
4.3.2	Kommentar.....	115
4.4	Schaffung einer günstigen Ausgangslage.....	116
4.4.1	Teilschritte im Überblick	116
4.4.2	Bestimmung der Projektorganisation	116
4.4.3	Information über das Projekt.....	116
4.4.4	Bestimmung der Zielsetzung des Projektes	117
4.4.5	Erfassung der Rahmenbedingungen des Projektes.....	117
4.4.6	Kommentar.....	117
4.5	Erfassung des bestehenden Rechnungswesens	118
4.5.1	Teilschritte im Überblick	118
4.5.2	Erfassung der Teilbereiche des Rechnungswesens.....	118
4.5.3	Erfassung der Organisation des Rechnungswesens.....	118
4.5.4	Erfassung von Hard- und Software.....	119
4.5.5	Exkurs: Outsourcing des Rechnungswesens	119
4.5.6	Kommentar.....	119
4.6	Bestimmung der Informationsbedürfnisse.....	120
4.6.1	Teilschritte im Überblick	120
4.6.2	Informationsbedürfnisse der Unternehmung.....	120
4.6.3	Periodizität der Auswertungen	120
4.6.4	Kommentar.....	121
4.7	Bestimmung des Kostenrechnungs-Konzepts	121
4.7.1	Teilschritte im Überblick	121
4.7.2	Bestimmung des Kostenrechnungs-Systems.....	122
4.7.3	Bestimmung der Kostenträger, Kostenstellen und Kostenarten	123
4.7.4	Bestimmung der Resultate der Kostenrechnung.....	129
4.7.5	Bestimmung der übrigen Elemente der Kostenrechnung.....	129
4.7.6	Bestimmung der organisatorischen Anpassungen im Rechnungswesen.....	129
4.7.7	Bestimmung der Anpassungen an Hard- und Software	130
4.7.8	Bewertung des Kostenrechnungs-Konzepts.....	130
4.7.9	Kommentar.....	131
4.8	Planung der Einführung der neuen Kostenrechnung	132
4.8.1	Teilschritte im Überblick	132
4.8.2	Bestimmung des Einführungszeitpunktes.....	132
4.8.3	Bestimmung der Vorbereitungsarbeiten	132

4.8.4	Bestimmung der Informations- und Schulungsveranstaltungen	133
4.8.5	Planung von Ablauf und Timing der Einführung	133
4.8.6	Kommentar.....	133
4.9	Überprüfung des Kostenrechnungs-Konzepts mit Hilfe eines Tests	134
4.9.1	Teilschritte im Überblick	134
4.9.2	Abdeckung der Informationsbedürfnisse des Unternehmens	134
4.9.3	Modifikation des Kostenrechnungs-Konzepts.....	135
4.9.4	Kommentar.....	135
4.10	Schlussbemerkungen.....	135
5.	Fazit	137
6.	Literaturverzeichnis	139

1.

Methodik des betrieblichen Rechnungswesens

1.1	Einleitung	7
1.1.1	Abbilden betrieblicher Entscheidungen	7
1.1.2	Ausrichten auf das Geschäftsmodell	8
1.2	Fokussieren auf Erlöse, Kosten und Kapitalbindung	8
1.2.1	Die vier Rechnungsebenen	9
1.2.2	Arten und Eigenschaften von Leistungen, Erlösen und Kosten	10
1.2.2.1	Leistungen und Erlöse	10
1.2.2.2	Kosten	14
1.2.3	Arten und Eigenschaften von Kapitalbindung	18
1.2.3.1	Langfristige Kapitalbindung	18
1.2.3.2	Umlaufkapital («Working Capital»)	19
1.3	Elemente der Buchführungsmethodik	20
1.3.1	Orientierung am Konzept von Konto und Buchungssatz	20
1.3.2	Verknüpfung des betrieblichen mit dem finanzwirtschaftlichen Rechnungswesen	22
1.3.3	Planungs-, Ist- und Vorscheurechnung	23
1.4	Methoden und Instrumente zum Erlösmanagement	24
1.4.1	Erlözzurechnung	24
1.4.2	Erlöseinflussgrößenrechnung	25
1.4.3	Kundenbezogene Planungsrechnungen	26
1.4.4	Lebenszyklusorientierung	26
1.5	Methoden und Instrumente zum Kostenmanagement	27
1.5.1	Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung	28
1.5.1.1	Kostenartenrechnung	28
1.5.1.2	Kostenstellenrechnung	30
1.5.1.3	Kostenträgerrechnung	35
1.5.2	Vollkostenrechnungs- und Teilkostenrechnungssysteme	38

1.5.2.1	Die Festlegung auf eine Definition für «proportional» und fix	39
1.5.2.2	Normierungen (Normleistung, Normal- und Standardkosten)	40
1.5.3	Kalkulationsarten	41
1.5.3.1	Systematik.....	41
1.5.3.2	Sonderformen	42
1.5.4	Ergebnisrechnung	44
1.5.4.1	Gewinnschwelle, Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung.....	45
1.5.4.2	Einsatz der Deckungsbeitragsrechnung.....	47
1.5.5	Weiterentwickelte Dispositionshilfen: Prozesskosten, Zielkosten, Total Cost und Life Cycle Costing	50
1.5.5.1	Zielkostenrechnung («Target Costing»).....	51
1.5.5.2	Total Cost of Ownership und Life Cycle Costing («Lebenszykluskostenrechnung»)	56
1.5.6	Kostenrechnung Wert(steigerungs)management.....	58
1.6	Methoden und Instrumente zum Management der betrieblichen Kapitalbindung	59
1.6.1	Optimierung des Sachanlagevermögens («Fixed Asset Management»)	59
1.6.2	Optimierung des Umlaufkapitals («Working Capital Management»).....	60
1.7	Inter-organisationale Aufgaben und Methoden.....	61
1.8	Unterstützung der Methodik durch Standardsoftware	64
1.9	Zwischenfazit zur Methodik.....	65

1. Methodik des betrieblichen Rechnungswesens

1.1 Einleitung

1.1.1 Abbilden betrieblicher Entscheidungen

Das betriebliche Rechnungswesen ist das zentrale Instrument des Unternehmens zur angemessenen Information über das betriebliche Geschehen. Es dient dazu, betriebliche, also die Leistungssphäre in allen ihren Auffächerungen betreffende Entscheidungen vorzubereiten und ihre Umsetzung sowie die daraus erzielten Ergebnisse – den betrieblichen Erfolg – zu dokumentieren. Sachverhalte, die das Unternehmen insgesamt und seine Beziehungen zu Dritten betreffen, werden im finanziellen oder «finanzwirtschaftlichen» Rechnungswesen abgebildet; es wird im Gegensatz zum betrieblichen («internen») auch als «externes» Rechnungswesen bezeichnet. Der Oberbegriff, der beide umfasst, ist «Buchführung».¹

Die Entscheidungen, um die es hier geht, betreffen vorrangig den Einsatz von Ressourcen; entschieden wird in erster Linie über

- das Produktionsprogramm,
- das Investitionsprogramm,
- die Kostengestaltung,
- die Preisgestaltung und
- die Absatz- und die Beschaffungspolitik.

Einige Entscheidungen werden unternehmensweite Auswirkungen haben, andere haben nur Auswirkungen auf ein Produkt, ein Geschäftsfeld oder auf einen Funktionsbereich. Daher muss das Rechnungswesen so ausgelegt sein, dass es Zusammenfassungen und Detaillierungen (Aggregationen und Desaggregationen) erlaubt, also eine Gesamtrechnung und z. B. eine Produkt- und eine Spartergebnisrechnung, eine Funktions(kosten)-rechnung und eine Profit- oder Service-Center-Rechnung. Betrachtungsgegenstand ist immer Leistung und Ergebnis, und deshalb liegt das Hauptaugenmerk auf Erlösen und Kosten. Da der Einsatz von Ressourcen immer Kapital bindet, ist ein weiterer Betrachtungsschwerpunkt die Kapitalbindung.

¹ Mitunter wird unter «Buchführung» nur das externe Rechnungswesen verstanden, und manchmal wird die Bezeichnung «betriebliches Rechnungswesen» auch benutzt, um einen Gegensatz zur Rechnungslegung der öffentlichen Haushalte oder zur volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung herzustellen. Dieser Begriffsbildung wird hier nicht gefolgt.

1.1.2 Ausrichtung auf das Geschäftsmodell

Welche Ausprägung die im Rechnungswesen abzubildenden Leistungen und Ergebnisse eines Betriebes haben, ist abhängig von seinem Geschäftsmodell. Mit der Entscheidung für ein bestimmtes Geschäftsmodell legt ein Unternehmen fest, wie (in welcher Abfolge und in welchen Stufen) es den Prozess der Leistungserstellung, also der Wertschöpfung, strukturieren will und welche Verantwortlichkeiten den daran Beteiligten zuzuordnen sind; ebenso, welche Erträge aus welchen Quellen erzielt werden sollen.

Der Begriff «Geschäftsmodell» ist Ende der 90er Jahre im Zusammenhang mit der Gründungswelle von Unternehmen des e-Business entstanden und steht daher auch in engem Zusammenhang mit dem Denken in Geschäftsprozessen. Diese Denkweise bestimmt immer mehr, wie betriebliche Abläufe organisiert werden, und bedingt wird dies auch durch den Einsatz moderner IT-Systeme wie etwa des Enterprise Resource Planning (ERP). Das betriebliche Rechnungswesen muss alle dafür benötigten Daten liefern können, und dazu gehören über die «klassische» Informationsgliederung nach Verantwortungsbereichen (Profit-Center, Kostenstellen etc.) hinaus auch Informationen zu bereichsübergreifenden Geschäftsabläufen. Diese werden in einem Dienstleistungsbetrieb ein anderes Gewicht haben als in einem Handelsunternehmen; das muss im Rechnungswesen berücksichtigt werden.

Zum «Geschäftsmodell» gehört auch, welche Rolle dem Controller im Verhältnis zu dem betrieblichen Rechnungswesen zukommt. Steht es unter seiner Leitung, hat der sowohl Inhalt und Output (Struktur der Information) als auch technische Durchführung (IT-Einsatz, Belegverarbeitung etc.) zu verantworten. Ist er «nur» Kunde des Rechnungswesens, muss er zumindest die Struktur der Information mitbestimmen.

1.2 Fokussierung auf Erlöse, Kosten und Kapitalbindung

Betrieblicher Erfolg – und über dessen Zustandekommen informiert ja das betriebliche Rechnungswesen – manifestiert sich in der Differenz von Erlösen und Kosten. Erlöse sind die am Markt erzielten Preise für die vom Unternehmen verkauften Produkte, Kosten sind der mit einer Bewertung versehene Einsatz (Verbrauch, «Verzehr») von Gütern und Services zur Erstellung der betrieblichen Leistung in einer Abrechnungsperiode. So ist der korrekte Gegenbegriff zu «Kosten» nicht «Erlöse», sondern die betriebliche Gesamtleistung. Sie setzt sich zusammen aus dem Erzeugnisumsatz, sonstigen betrieblichen Erträgen, etwa aus Entgelten für Lohnfertigung etc., und den Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen (auf Lager produzierte/dem Lager entnommene Erzeugnisse: Lageraufbau oder Lagerabbau) sowie anderen aktivierten Eigenleistungen. Die betriebliche Gesamtleistung ist also der Wert aller verkauften und aller teilweise oder gänzlich fertiggestellten, aber noch nicht abgesetzten Leistungen. Die Bewertung der auf Lager produzierten Erzeugnisse oder von selbst erstellten Anlagegütern erfolgt zu Herstellungskosten; mit der Fokussierung auf «Kosten» wird also auch dem Gesichtspunkt

Rechnung getragen, dass nicht alle betrieblichen Leistungen in der Periode vermarktet werden, in der sie erstellt wurden.

Lageraufbau und Lagerabbau haben nicht nur Kosten-, sondern auch Mengenaspekte, und mit der Dokumentation der Mengenbewegung informiert das Rechnungswesen auch über diese Komponente der betrieblichen Kapitalbindung. Zusammen mit dem in Kundenforderungen und im Anlagevermögen gebundenen Kapital sind vor allem die Vorratsbestände Gegenstand von Entscheidungen, die unmittelbar Auswirkung auf Ergebnis und Cashflow haben. So muss das Rechnungswesen alle Dispositionen, die die Kapitalbindung beeinflussen, und deren Ergebniswirkung sichtbar machen.

1.2.1 Die vier Rechnungsebenen

Die Leistungssphäre, Gegenstand des betrieblichen Rechnungswesens, ist enger definiert als die finanzwirtschaftliche. Diese umfasst alle mit der Unternehmenstätigkeit zusammenhängenden Einzahlungen und Auszahlungen, und diese reichen noch weiter als der Begriff der Einnahmen und Ausgaben, denn zu ihnen gehört auch z. B. der Zahlungsverkehr mit den Anteilseignern (Kapitalzufuhr; Gewinnausschüttungen). Von Einnahmen und Ausgaben zu differenzieren sind Aufwand und Ertrag – der Unterschied liegt in der Abgrenzung auf eine Rechnungsperiode. Aufwand entsteht auch für nicht der Leistungssphäre zuzuordnende Sachverhalte, etwa für den Unterhalt eines vorübergehend stillgelegten Betriebsteils, und ebenso gibt es Erträge, die nicht aus der Leistungssphäre stammen, etwa aus der Vermietung nicht für den Geschäftszweck genutzter Liegenschaften. So entstehen vier Rechnungsebenen:

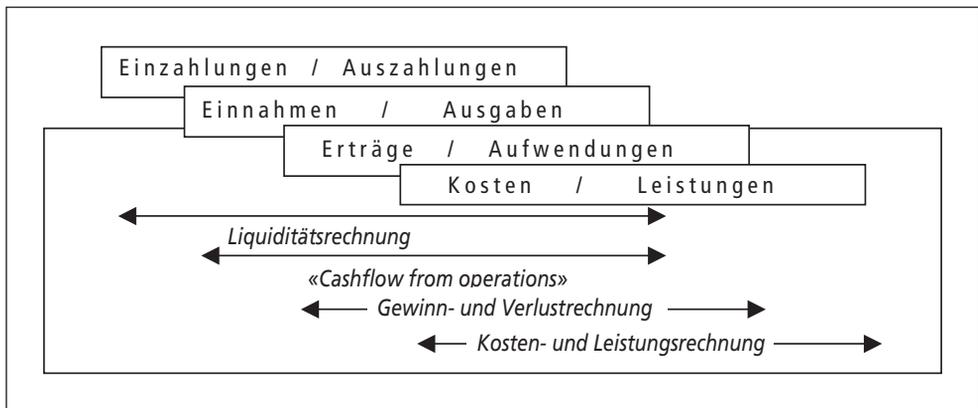


Abb. 1: Die vier Rechnungsebenen

Die Abbildung zeigt auch, wie die vier Rechnungsebenen miteinander verknüpft sind, und wir können aus ihr ableiten, dass es Sachverhalte gibt, die in allen Ebenen abgebildet werden, aber ebenso solche, die nur in einer der Rechnungsebenen vorhanden sind. So stehen der Aufwandsposition «Abschreibungen» keine Ausgaben gegenüber, und Ausgaben für Investitionen sind kein Aufwand – er entsteht erst durch deren Zuordnung

auf Rechnungsperioden (eben: die Abschreibungen). Eine Ebene tiefer in unserem Bild gibt es analog Kosten, hinter denen kein Aufwand steht, wie etwa kalkulatorische Zinsen oder kalkulatorischer Unternehmerlohn. Alle vier Rechenwerke gehen aber von einer einheitlichen Datengrundlage aus, in der jeder Geschäftsvorfall nach einer einheitlichen Methodik erfasst ist (s. dazu Abschnitt 1.3).

1.2.2 Arten und Eigenschaften von Leistungen, Erlösen und Kosten

1.2.2.1 Leistungen und Erlöse

Zentrale Leistungskomponente eines Betriebes sind die Nettoumsatzerlöse als Gegenwert aus dem Verkauf und der Nutzungsüberlassung von Waren, Erzeugnissen und Dienstleistungen. Sie errechnen sich aus dem Basiserlös im Sinne eines Listenpreises zuzüglich gegebenenfalls fakturierter Zuschläge (z. B. für Mindermengen) und abzüglich Erlösschmälerungen (Rabatte, Boni etc.). Diese Definition – sie entstammt den im deutschsprachigen Raum üblichen Kontenrahmen – deutet darauf, dass man zwischen unterschiedlichen Erlösarten zu differenzieren hat. Neben den Erlösen bestehen aber auch noch weitere Leistungskomponenten; auf die Leistung, die in den auf Lager genommenen Erzeugnissen steckt, wurde bereits verwiesen. Zu dieser auch als «Bestandsleistung» bezeichneten Kategorie treten noch die «Gebrauchs- und Verbrauchs-Leistungen». Das sind innerbetrieblich erstellte (und mit ihren Kosten zu bewertende) Güter, wie etwa Strom aus dem eigenen Kraftwerk oder selbst erstellte Maschinen – sie ermöglichen, dass die zum Absatz bestimmten Produkte gefertigt werden können.

Leistungsrechnung

Die Fokussierung des Rechnungswesens auf Kosten und Erlöse darf nicht bewirken, dass eine systematische Befassung mit der Struktur des betrieblichen Leistungsgefüges unterbleibt. Je geringer die Möglichkeit wird, die operativen Kosten zu beeinflussen (weil nach wiederholten Kostensenkungsprogrammen kaum mehr Spielräume bestehen oder weil die Kompaktheit hochtechnischer Fertigungsanlagen starre Vorgaben erzwingt), umso wichtiger wird die genaue Kenntnis der Leistungsseite.

Träger der einzelnen Leistungsarten sind die durch die Aufbauorganisation des Betriebs festgelegten Verantwortungsbereiche. So entstehen voneinander abgegrenzte spezifische Leistungsgebiete, in denen jeweils der Anfall von Kosten zu disponieren und auch zu rechtfertigen ist. Vom Gesichtspunkt der Kostenabrechnung her werden diese Leistungsstellen als Kostenstellen bezeichnet, und über die Stufen der Hierarchien hinauf werden diese Kostenstellen (und ihre Kosten) aggregiert in entsprechende Zusammenfassungen, wie Abteilungen, Sparten etc.

Der vertikalen Aggregation von Leistungen und Kosten steht auf den horizontalen Ebenen eine Fülle von Leistungsbeziehungen gegenüber. Diese genau zu kennen, effektiv zu steuern und effizient zu handhaben, ist oft ausschlaggebend für die Wirtschaftlichkeit eines Betriebes. Dem wird in vielen Firmen dadurch entsprochen, dass man die Ver-