

Theorie mit praktischen Beispielen

Teil I

Nach dem Studium dieses Buches sollten Sie dazu in der Lage sein:

- die Hintergründe, welche zur Entwicklung der Prozesskostenrechnung geführt haben, nachzuvollziehen
 - Umweltentwicklungen
 - Kritik an den traditionellen Kostenrechnungssystemen
 - Voraussetzungen in den USA und in Europa
- die Grundzüge des Prozessmanagements zu beschreiben
 - Tätigkeiten, Aktivitäten und Prozesse
 - Aktivitäts-Analyse
 - Prozessmanagement, Activity-Based Management
 - wertkreatierende und nicht-wertkreatierende Aktivitäten
- mit Prozesskosten zu rechnen
 - Prozesskostenkalkulation
 - Prozesskostenrechnung basierend auf einer Kostenstellenstruktur
 - Einbezug von Hilfsaktivitäten
 - leistungsmengeninduzierte und leistungsmengenneutrale Kosten
 - Berücksichtigung ungenutzter Kapazitäten
 - Budgetieren mit Prozesskosten, Activity-Based Budgeting
- die Einsatzmöglichkeiten einer Prozesskostenrechnung zu beurteilen
 - Prozessmerkmale, Entscheidungsintensität
 - Umfang eines Systems
 - Ersatz von bisherigen Systemen
 - Ad-hoc-Analysen versus permanentes System
- die Möglichkeiten der Verwendung der Prozesskostenrechnung als strategisches Führungsinstrument zu erläutern
 - Wertkette
 - unternehmensweiter Lernprozess
 - Balanced Scorecard
 - Grenzen der strategischen Prozesskostenrechnung

Einführung

Prozesskostenrechnung

Ein in den USA Mitte der 80er-Jahre unter dem Namen «**Activity-Based Costing**» entwickeltes Kostenrechnungssystem, welches insbesondere die **Zurechnung der Kosten auf die Kostenobjekte** durch die vermehrte Ausrichtung auf die betrieblichen **Abläufe** bzw. auf die **Aktivitäten verursachungsgerechter** zu gestalten versucht.

Die Prozesskostenrechnung hat in den letzten Jahren auch in Europa für grosses Aufsehen gesorgt. Obwohl die Anzahl realisierter Systeme noch erstaunlich klein ist, kann aufgrund der Aufmerksamkeit, die ihr zuteil wird, damit gerechnet werden, dass ihre Bedeutung sehr schnell zunehmen wird.

Die Frage, ob die Prozesskostenrechnung im Vergleich zu den traditionellen Kostenrechnungssystemen¹ wirklich ein neues Instrument darstellt, ist nicht mit einem klaren «Ja» oder «Nein» zu beantworten, sondern muss unter verschiedenen Aspekten betrachtet werden:

- Die Basis zur heutigen Prozesskostenrechnung wurde schon Mitte der 80er-Jahre in den USA mit der Entwicklung des «**Activity-Based Costing (ABC)**» gelegt. In den ersten Jahren wurde ABC insbesondere durch die beiden Professoren **Kaplan** und **Cooper**,² zu jener Zeit beide in Harvard tätig, und **CAM-I**,³ eine Interessengruppe von Unternehmen, propagiert.
- Tatsächlich wurden auch schon früher in Theorie und Praxis ähnliche Ansätze entwickelt, ohne dass sie sich aber auf breiter Front durchzusetzen vermochten. Als Beispiel sei das Buch von Staubus «**Activity Costing and Input-Output Accounting**»⁴ aus dem Jahr 1970 erwähnt. Auch in der frühen europäischen Literatur finden sich entsprechende Ideen.⁵
- Es existiert nicht nur eine Form von Prozesskostenrechnung, sondern eine **Vielzahl verschiedener Ansätze** mit unterschiedlichen Ausrichtungen.

1 Vgl. zu den Grundlagen der Kostenrechnung, insbesondere zu den traditionellen Systemen, das vom gleichen Autor erschienene Einführungsbuch: Nadig, L.: *Kostenrechnung als Führungsinstrument – Grundlagen*, Schulthess, Zürich 2000. Im Folgenden wird auf dieses Buch als «Grundlagenbuch» verwiesen.

2 Beide Professoren haben bis heute eine Vielzahl von Publikationen zum Thema Activity-Based Costing geschrieben. Vgl. dazu das Literaturverzeichnis sowie die spezielle Webseite zu diesem Modul: www.controllingweb.ch/pkr

3 Mehr zu dieser Organisation vgl. www.cam-i.org

4 Staubus, G.J.: *Activity Costing and Input-Output Accounting*, Irwin, Homewood 1970.

5 Folgt noch, ca. drei Zeilen vorsehen

x

x

- Die Prozesskostenrechnung versucht, die gleichen Fragen (z. B. Kostenzurechnung von Gemeinkosten, Kostenverhalten) zu beantworten wie die traditionelle Kostenrechnung.
- Auch wenn die Prozesskostenrechnung in **technischer Hinsicht nichts Revolutionäres** darstellt, so propagiert sie eine **neue, prozessorientierte Sicht** des Unternehmens.
- Die Diskussion um die Prozesskostenrechnung hat ganz allgemein eine neue Dynamik in die Kostenrechnung gebracht.
- Dank der stärkeren Anlehnung an tatsächliche betriebliche Abläufe und einer vermehrten Ausrichtung auf die **Kundenbedürfnisse** gelingt es der Prozesskostenrechnung, die oft verschlossene Welt des Controllings aufzubrechen und damit den Informationen aus der Kostenrechnung einen ihrer Bedeutung entsprechenden Rahmen zu geben.

Die Prozesskostenrechnung stellt heute deshalb – unabhängig von ihrem nur subjektiv zu beurteilenden Innovationsgrad – ein zentrales Element der Kostenrechnung dar. Prozessorientierte Überlegungen finden sich aber auch in verschiedenen anderen neueren Konzepten, welche das Controlling in den letzten Jahren wesentlich prägten, wieder, z. B. beim Target Costing, beim Kontinuierlichen Verbesserungsprozess, bei der Wertkettenanalyse oder auch bei der Balanced Scorecard.

In diesem Buch wird zuerst der **Ursprung der Prozesskostenrechnung** anhand der relevanten Umweltentwicklungen, der Mängel der traditionellen Kostenrechnung und der unterschiedlichen Voraussetzungen in den USA und in Europa aufgezeigt. Im zweiten Kapitel wird das Konzept der **Unternehmung als «Summe von Aktivitäten»** präsentiert. Neben der Aktivitätsanalyse wird insbesondere kurz das Prozessmanagement im Allgemeinen dargestellt. Kapitel drei beschreibt die Funktion der **Aktivitäten als Basis der Prozesskostenrechnung** und Kapitel vier behandelt das eigentliche **Rechnen mit Prozesskosten**. Im Vordergrund stehen dabei die einfache Prozesskostenkalkulation, die Prozesskostenrechnung basierend auf einer Kostenstellenstruktur, die Berücksichtigung von Hilfsaktivitäten, leistungsmengenneutralen Kosten und ungenutzter Kapazität sowie die Prozesskostenbudgetierung. Nach diesen eher technischen Erläuterungen werden im Kapitel fünf verschiedene **Fragen rund um die Einführung eines solchen Systems** erläutert. Bevor im abschließenden Kapitel eine **Beurteilung der Prozesskostenrechnung** vorgenommen wird, präsentiert das Kapitel sechs die Einsatzmöglichkeiten der **Prozesskostenrechnung als strategisches Führungsinstrument**.

Ursprung der Prozesskostenrechnung

1

Die traditionelle Kostenrechnung unter dem Einfluss der Umweltentwicklungen

1.1

Die Kostenrechnung im Allgemeinen wurde in den letzten Jahren von vielen Umweltentwicklungen⁶ beeinflusst. Für die Prozesskostenrechnung im Speziellen sind vor allem folgende Faktoren wichtig:

Bedeutung zuverlässiger Produktkosten

Die ausgeprägte Globalisierung und die Neustrukturierung der Märkte hat zu einer enormen Erhöhung der **Wettbewerbsintensität** geführt. In dieser Situation sind die detaillierten Kenntnisse der eigenen Produktkosten zu einer Frage des Überlebens geworden. Über lange Zeit waren viele Unternehmen in der Lage, auch mit nur rudimentären Kostenrechnungssystemen zu bestehen, andere wiederum hatten ausgebaute Systeme, welche jedoch nicht die Unternehmensrealität widerspiegelten. Eines der wesentlichsten Probleme stellte dabei die **falsche Zurechnung von (Gemein)kosten** auf die Produkte dar. Als Folge davon ergaben sich versteckte **Quersubventionierungen** zwischen verschiedenen Produkten. Zusätzlich sind zwei erhebliche Veränderungen in den Produktsortimenten zu berücksichtigen, welche die Ermittlung der Produktkosten erschwert haben:

- eine stärkere **Differenzierung** der Produkte (z. B. verschiedene Komplexitätsstufen), welche zu einer unterschiedlichen Belastung der verschiedenen Kostenelemente (z. B. Maschinen, Arbeitsstunden) führt.
- die Zunahme des **Dienstleistungsanteils**, sei es als selbstständige Produkte (z. B. Servicevertrag) oder als Teil von Produkten (z. B. Verkaufsberatung).

Bis Mitte der 80er-Jahre hat sich entsprechend ein eigentlicher Nachholbedarf im Bereich Kostenrechnung entwickelt.

Quersubventionierung innerhalb des Produktsortiments, ALAWAI

ALAWAI in Seattle ist ein traditionelles amerikanisches Schiffsbauunternehmen, welches sich auf Personenschiffe mittlerer Grösse spezialisiert hat. Über Jahrzehnte war die Firma sehr erfolgreich und konnte sich bei den Grosskunden, welche meist mehrere Schiffe gleichen Typs kauften, einen guten Namen aufbauen. Aufgrund einer erhöhten Kapazität, welche sich durch die verstärkte Automation in den letzten Jahren ergab, beschloss die Geschäftsleitung, **Spezialaufträge zu forcieren**. Einerseits handelt es sich dabei um spezielle Anpassungswünsche für die bisher angebotenen Standardtypen, andererseits sollten auch vermehrt Überholungen und Veränderungen

Beispiel

6 Vgl. Grundlagenbuch, Abschnitt 2.2.

an der Konstruktion von alten Schiffen (z. B. Verlängerungen) durchgeführt werden. Bald stellte man fest, dass man in diesem Marktsegment der Spezialaufträge sehr schnell Fuss fassen konnte und bald sogar Aufträge ablehnen musste. Erstaunlicherweise **verlor man** aber immer mehr **Aufträge bei den Grosskunden**, insbesondere auch im Rahmen öffentlicher Ausschreibungen. Eine erste Vermutung, dass das Unternehmen durch das neue Tätigkeitsfeld bei den Grosskunden an Image verloren habe, erwies sich als falsch. Hingegen wurde immer wieder das Argument «Preis» erwähnt. Eine Überprüfung der letzten Offertkalkulationen brachte jedoch nichts an den Tag, da diese grundsätzlich gleich wie früher die erfolgreichen Angebote gerechnet wurden. Trotzdem beschloss die Geschäftsleitung, dass ein aussenstehender Berater der Sache nachgehen soll.

Nach einigen Gesprächen mit verschiedensten Personen innerhalb des Unternehmens schlug der Berater vor, die wesentlichsten Prozesse im Unternehmen zu analysieren und dabei den Fokus vor allem auf die **unterschiedlichen Belastungen zwischen dem Bau von Standardschiffen und den Spezialaufträgen** zu legen. Was der Berater aufgrund der informellen Gespräche vermutete, bestätigte sich schon bei einer ersten Grobanalyse. Der massiv höhere Gemeinkostenaufwand, welcher im neuen Tätigkeitsfeld anfällt (Erfassung der Kundenbedürfnisse, Koordination, Materialhandling usw.) wurde in der Kalkulation nicht berücksichtigt, da bisher nur sehr globale Zuschlagssätze (z. B. in Prozent der Einzelmaterialekosten) verwendet wurden. Nur dank der Prozessanalyse erkannte man, dass die Standardschiffe das neue Tätigkeitsfeld quersubventionierten bzw. dass man im Begriff war, die eigentlich attraktiven Grosskunden zu verlieren und die Kapazitäten mit Spezialaufträgen zu füllen, welche bei einer richtigen, **verursachergerechteren Kostenzurechnung** kaum kostendeckend sind. Aufgrund einer einmaligen, detailliert durchgeführten Prozesskostenkalkulation erhielt die ALAWAI die notwendigen Informationen, um bei zukünftigen Ausschreibungen wieder konkurrenzfähige Offerten einzureichen.

Zwang zu Kostenreduktionen

Die Kenntnisse der eigenen Produktkosten allein reichen heute als Informationsbasis nicht mehr aus, weil die vergangenen Jahre in oft unangenehmer Art und Weise aufgezeigt haben, dass Unternehmen immer wieder dem Zwang zu Kostenreduktionen unterliegen. Diese können aber nur dann erfolgreich sein, wenn vorher die **Abläufe** (Prozesse) im Unternehmen und insbesondere die **Kostenzusammenhänge** (Kostentreiber) klar erkannt werden.

Veränderte Kostenstrukturen

Ein wesentlicher Faktor für den Verlust der Aussagekraft existierender Kostenrechnungssysteme ist die Veränderung der Kostenstrukturen. Dabei steht die Verlagerung von den Einzelkosten hin zu den **Gemeinkosten** im Vordergrund. Die Zunahme der Bedeutung der Gemeinkosten verschärft das Problem der Zurechnung von Kosten auf die Kostenträger markant. Zum erwähnten Trend kommt zusätzlich noch eine Verschiebung der Kosten von der Produktion zu den **vor- und nachgelagerten Bereichen** (F&E, Produktionsplanung, Logistik bzw. Vertrieb, Kundenservice). So hat man insbesondere die zentrale Bedeutung des Bereiches F&E erkannt, in welchem sehr viel mehr Kosten vorbestimmt werden, als dort effektiv anfallen.⁷

Neue Entwicklungen in der Unternehmensführung

Zwei wesentliche Tendenzen in der Unternehmensführung haben ihrerseits zur Entwicklung der Prozesskostenrechnung beigetragen:

- In verschiedenen Bereichen der **Unternehmensführung** kann im Kontrast zum traditionell eher bestandes- und aufbauorientierten Denken ein klarer Trend zu einer **Ausrichtung auf Prozesse** bzw. Abläufe festgestellt werden. Als Beispiele seien das Produktionsmanagement (z. B. Just-in-Time, Qualitätsmanagement) und das Finanzmanagement (z. B. Flussrechnungen) erwähnt.⁸
- Der Zwang zu einer **vermehrt dezentralisierten Führung** bringt auch ein dezentraleres Kostenmanagement mit sich. Um aber in unteren Managementstufen das Verständnis und die Akzeptanz der Kostenrechnung sicherzustellen, muss sie die entsprechende Sprache sprechen, d. h. die Nähe zu den operativen Prozessen vor Ort suchen.

Möglichkeiten der Informationstechnologien

Der rasante Fortschritt im Bereich der Informationstechnologien (Rechengeschwindigkeit, Speicherkapazität, modularer Aufbau von Soft- und Hardware usw.) hat die Entwicklung neuer Kostenrechnungssysteme und damit auch der Prozesskostenrechnung erst möglich gemacht. In diesem Zusammenhang sind die diesbezüglich verbesserten Fähigkeiten der Mitarbeiter bzw. die erhöhte Akzeptanz dieser Technologien zu erwähnen. Technischer Fortschritt nützt wenig, wenn die Benutzer nicht fähig und gewillt sind, sich dessen zu bedienen.

⁷ Vgl. Grundlagenbuch, Abschnitt 10.2.3.

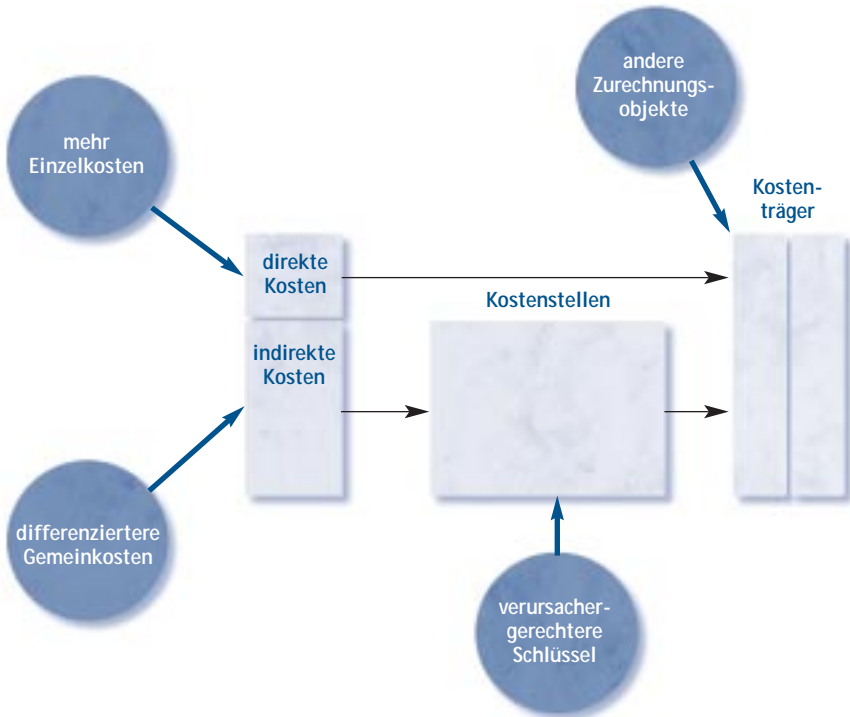
⁸ Vgl. auch Mevellec, P.: Outils de gestion: la pertinence retrouvée, Editions Comptables Malesherbes, Paris 1990, S. 22 f.

1.2 Prozesskostenrechnung als Antwort auf die Kritik an den traditionellen Kostenrechnungssystemen

Aufgrund der vorangehenden Ausführungen kristallisiert sich als eine Hauptaufgabe der Prozesskostenrechnung die **Verbesserung der Zurechnung der Kosten auf die Kostenobjekte** (Kostenträger, Kostenstellen, Kunden, Aktivitäten usw.) heraus. Allgemein lassen sich vier verschiedene Ansatzpunkte zur Verbesserung der Kostenzurechnung unterscheiden:

1. eine andere Wahl der Zurechnungsobjekte,
2. die Erfassung bisheriger Gemeinkosten als Einzelkosten,
3. die differenziertere Behandlung der Gemeinkosten,
4. die konsequentere Beachtung des Verursacherprinzips bei der Zurechnung der Gemeinkosten.

Abb. 1 Ansatzpunkte zur Verbesserung der Kostenzurechnung in einem traditionellen Kostenrechnungssystem



Es stellt sich nun die Frage, inwiefern die Prozesskostenrechnung in diesen Bereichen einen Fortschritt bringen kann.

1. Wahl der Zurechnungsobjekte

Die Kostenobjekte sollten grundsätzlich nicht durch das Kostenrechnungssystem, sondern durch die Informationsbedürfnisse im Unternehmen bestimmt werden. Die in den letzten Jahren ausgeprägte Tendenz hin zu einer prozessorientierteren Sicht der Unternehmensführung im Allgemeinen hat aber die Bedeutung von **Prozessen als Kostenobjekte** erhöht. So gilt denn auch die Aussage, dass die Prozesskostenrechnung als Führungsinstrument für ein Prozessmanagement wesentliche Vorteile bietet.⁹

2. Erfassung bisheriger Gemeinkosten als Einzelkosten

Die Prozesskostenrechnung konzentriert sich auf die Verrechnungsproblematik der Gemeinkosten. Eine Umwandlung von Gemeinkosten in Einzelkosten ist typischerweise nicht primäres Ziel der Prozesskostenrechnung. Die vielfach nach einer Analyse der Aktivitäten durchgeführte **Reorganisation der Abläufe** kann jedoch dazu führen, dass mehr Kosten direkt erfasst werden können (z. B. werkstatt- versus prozessorientierte Konzeptionen).¹⁰

Ansonsten ermöglicht vor allem der Einsatz neuer Technologien (z. B. Computer, Scanning) eine bessere Kontrolle des Produktflusses und damit eine direktere Zurechnung der Kosten auf die Produkte.

3. Differenziertere Behandlung der Gemeinkosten

Eines der **Hauptanliegen der Prozesskostenrechnung** ist die differenziertere Behandlung der Gemeinkosten. Die vor allem auch in den USA¹¹ oft sehr rudimentäre Strukturierung der Gemeinkosten hatte diesbezüglich einen dringenden Handlungsbedarf ergeben. So wird der Gemeinkostenbereich durch die Prozesskostenrechnung in Aktivitäten unterteilt, welche jeweils betreffend ihre Kostenursache gleichartig, d. h. homogen sein sollten.

4. Verursachergerechtere Zurechnung der Gemeinkosten

Im Bereich der verursachergerechteren Zurechnung der Gemeinkosten liegt ein weiteres Schwergewicht der Prozesskostenrechnung. Die Schlüssel in der traditionellen Kostenrechnung, welche oft aufgrund von abrechnungstechnischen Überlegungen gewählt werden, entsprechen vielfach nicht den effektiven, kausalen Zusammenhängen, d. h. sie widerspiegeln nicht wirklich die Realität der Kostenentstehung. Die Pro-

9 Vgl. Abschnitt 2.3.

10 Vgl. Grundlagenbuch, Abschnitt 6.1.2.

11 Vgl. Abschnitt 1.3.

zesskostenrechnung versucht, diesem Umstand Rechnung zu tragen, wobei sie sich einerseits darauf beruft, dass die Aktivitäten das zentrale Element in der **Ursachenkette** darstellen. Andererseits stützt sie sich auf die vorgängig erwähnte **kostenbezogene Homogenität** der Aktivitäten.

1.3 Unterschiedliche Voraussetzungen in den USA und in Europa

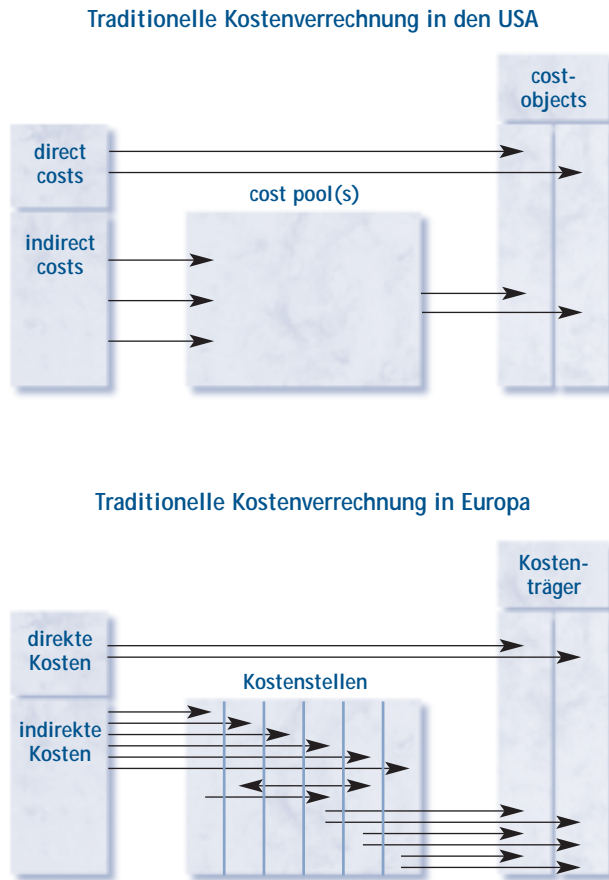
Die allgemeinen Rahmenbedingungen, welche zur Entwicklung der Prozesskostenrechnung geführt haben, wurden im vorhergehenden Abschnitt aufgezeigt. An dieser Stelle soll nun auf die unterschiedlichen kostenrechnerischen Voraussetzungen in den USA und in Europa näher eingegangen werden.

Die amerikanische Kostenrechnungspraxis ist von einem sehr starken Pragmatismus geprägt. So werden die Amerikaner denn auch manchmal als **«Kostenmanager»** bezeichnet, während man vor allem für die deutschsprachigen Europäer eher die Charakterisierung **«Kosteningenieur»** verwendet. Diese Unterschiede drücken sich in anderen Auffassungen bezüglich Präzision und Tiefe der Analyse aus. Die Amerikaner stützen sich eher auf wenige, zentrale Informationen, welche in sehr einfacher Art über wenige «cost pools» ermittelt werden. Sie umgehen damit das Problem der Informationsflut und haben auch relativ geringe Aufwendungen für die Kostenrechnung selbst. Dafür riskieren sie, sich auf falsche Informationen zu verlassen. Um dies zu verhindern, haben die Europäer sehr komplexe Systeme entwickelt, welche der Realität gerechter werden sollen. Nachteile sind hingegen die hohen Aufwendungen, eine gewisse Trägheit des Systems und die vielfach fehlende Relevanz der Informationen für die Entscheidungsträger.

In Bezug auf die Kostenzurechnung kann man vereinfachend sagen, dass in den **USA** während langer Zeit oft nur sehr **einfache Verrechnungssysteme** eingesetzt wurden. So waren Fälle, in denen die Gemeinkosten mit einem einzigen Schlüssel (meist direkte Lohnkosten) auf die Produkte geschlüsselt wurden, nicht selten. In **Europa** hingegen sind in vielen Unternehmen Systeme mit sehr **vielen Kostenstellen** und entsprechend **vielen Schlüsseln** zu finden. Diese Kostenstellenstrukturen lehnen sich in den meisten Fällen an die **Aufbauorganisation** an.

Vergleich der traditionellen Kostenverrechnung in den USA und in Europa

Abb. 2



Die in den USA sehr rudimentäre Kostenzurechnung hat schon seit längerer Zeit dazu geführt, dass die Kosteninformationen nicht mehr den Bedürfnissen des Managements entsprachen. Deshalb entwickelten verschiedene Unternehmen (z. B. General Electric ab ca. 1960) eigene Systemlösungen. Doch erst Ende der 80er-Jahre begann sich mit dem **Activity-Based Costing** eine neue Methode auf breiter Ebene durchzusetzen. Sie ermöglichte eine genauere Zurechnung der Kosten, basierend auf einer **prozessorientierten, horizontalen Betrachtung** des Unternehmens.

Abb. 3 Prozesskostenrechnung, eine horizontale Sicht



Beispiel

Prozesskosten, Hewlett-Packard USA¹²

Hewlett-Packard (HP) hat in Boise, Idaho (USA), eine Produktionsstätte, in welcher elektronische Leiterplatten produziert werden. Das Unternehmen verfügt weitgehend über eine automatisierte, flexible Fertigung, welche auf die in der Branche unumgängliche Präzision getrimmt ist. Im Jahr 1989, als ein Prozesskostenrechnungssystem eingeführt wurde, produzierte man 57 verschiedene Produkte in unterschiedlichsten Mengen. Das **traditionelle Kostenrechnungssystem** hatte alle Herstellgemeinkosten basierend auf dem **Schlüssel Materialeinzelkosten** weiterverrechnet. Produkten mit relativ hohen Materialeinzelkosten wurden entsprechend hohe Herstellgemeinkosten zugerechnet, unabhängig von den tatsächlichen Kostenursachen. Im Rahmen der Einführung der **Prozesskostenrechnung** hat man **zehn verschiedene «cost pools»** (Aktivitäten) mit ihren «cost drivers» (Kostentreibern) identifiziert und damit ein bedeutend realistischeres Bild der wirklichen Verhältnisse erhalten. Ein Vergleich der Produktkosten unter altem und neuem System ergab folgende Kostenverzerrungen bei der alten Abrechnungart:

zu tiefe Kosten unter altem System	Anzahl Produkte
• über -100%	1
• zwischen -50% und -100%	5
• zwischen -20% und -50%	6
• zwischen -5% und -20%	23
kaum Verzerrungen	
• zwischen -5% und +5%	13
zu hohe Kosten unter altem System	
• zwischen +5% und +20%	9
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/> 57

12 Merz, C.M./Hardy, A.: ABC Puts Accountants on Design Team at HP, in: Management Accounting (US), September 1993, S. 22-27.

Eine Analyse zeigte, dass typischerweise die Produkte mit tiefen Materialeinzelkosten im alten System zu wenig und solche mit hohen Materialeinzelkosten zu viel mit Gemeinkosten belastet wurden.

Die Prozesskostenrechnung kann ohne Zweifel einen wesentlichen Beitrag zur Verbesserung der Kostenzurechnung leisten. Auf die Fragen, wie dies konzeptionell realisiert werden kann und ob traditionelle Konzepte diese Möglichkeit nicht bieten, wird in den Kapiteln drei und vier eingegangen. Vorerst soll die grundsätzliche Idee, welche das Unternehmen als Summe von Aktivitäten betrachtet, erläutert werden.