

Steuerung internationaler Organisationsstrukturen durch beschleunigte und verbesserte Produktkalkulation

unserem akademischen Lehrer **Dietger Hahn** zum 70. Geburtstag gewidmet



Univ.-Professor Dr. Lutz Kaufmann ist Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Management an der WHU, Vallendar, und Partner der Navardo GmbH, Frankfurt/M.



Dipl.-Kfm. Christopher Ridder ist Partner der Navardo GmbH.



Dipl.-Kfm. Daniel Schmidt ist Partner der Navardo GmbH.

Lutz Kaufmann, Christopher Ridder und Daniel Schmidt

Internationalisierung führt zu steigenden Anforderungen an Management und Controlling. Diesen Anforderungen wird nur gerecht, wer ausreichende Klarheit über das Unternehmensgeschehen besitzt.

Eine Prozesskostenermittlung mit darauf aufbauender wertschöpfungs- und prozessorientierter Kalkulation (WPOK) schafft die erforderliche Transparenz. Gezeigt wird, wie mit Hilfe der WPOK insbesondere den verschärften gesetzlichen Aufzeichnungsbestimmungen für Transferpreise genügt werden kann.

1. Problemstellung

Das Phänomen der Internationalisierung betrifft heute Unternehmen aller Branchen und Größenklassen – und deren Controller. Während Großunternehmen sich um die weltweite Integration ihrer Wertschöpfungsaktivitäten bemühen, sind viele kleine und mittelständische Unternehmen gerade mitten in ihrem Internationalisierungsprozess. Diese für Unternehmen wichtigen Übergangsstadien sind stets mit spezifischen Risiken behaftet. So ergeben sich je nach Form der Internationalisierung wachsende Anforderungen an die Führungsprozesseffizienz (zu den Formen der Internationalisierung und Internationalisierungsstrategien vgl. Kaufmann/Panhans, 2004, und Kaufmann et al., 2005). Neue Kunden führen zu differenzierten Produkthanforderungen, neue Vertriebswege zu steigenden Logistikanforderungen und neue Produktionsstätten führen zu gestiegenen Koordinationsanforderungen. Darüber hinaus ergeben sich auch neue Organisationsalternativen. Welche Standorte sollen zukünftig welche Rolle spielen, welche Produkte sollen in welchen Regionen vertrieben werden oder wie können Transferpreise

dafür sorgen, dass eigenständige Einheiten optimal gesteuert werden? Diese Beispiele zeigen, dass Internationalisierung zu deutlich steigenden Ansprüchen an Management und Controlling führt (zur Bedeutung und Notwendigkeit der Koordination im internationalen Unternehmensverbund vgl. Macharzina/Oesterle, 2002, S. 707). In der Literatur spricht man hier von der Gefahr einer Steuerungs- und Koordinationskrise. Der Schlüssel zur Vermeidung einer solchen Krise ist Klarheit. Denn Klarheit über länderspezifische und -übergreifende (insbesondere administrative) Prozesse sowie die dazugehörigen Kostenstrukturen stellt die Grundlage für effektive Managemententscheidungen dar.

Ziel des Artikels ist es zu zeigen, wie mit Hilfe der Prozesskostenermittlung und einer darauf aufbauenden wertschöpfungs- und prozessorientierten Produktkalkulation (WPOK) die dringend notwendigen Controllinggrundlagen für die Steuerung internationaler Organisationsstrukturen deutlich verbessert werden können.

2. Effektive internationale Managemententscheidungen durch verursachungsgerechte Produktkalkulation

Eine sorgfältige Produktkalkulation ist Voraussetzung einer effektiven Steuerung internationaler Organisationsstrukturen – Anwendungsfelder

Wie in der Problemstellung dargestellt, ist Prozess- und Kostentransparenz eine fundamentale Voraussetzung, um Managemententscheidungen in einem Unternehmen mit internationalen Organisationsstrukturen effektiv treffen zu können. Mit Hilfe dieser Transparenz können Produkte auch in einem international tätigen Unternehmen verursachungsgerecht kalkuliert werden. Auf dieser Basis können dann richtungweisende Managemententscheidungen wie Produktentscheidungen, Preisentscheidungen, Standortentscheidungen, Entscheidungen über Eigenfertigung und Fremdbezug oder Transferpreisentscheidungen abgesichert getroffen werden. Entscheidungen, die insbesondere in der Phase der Internationalisierung, also dem Aufbau internationaler Organisationsstrukturen von besonderer Bedeutung sind, und bei denen sich die Leistungsfähig-

keit des Controllings herausstellt. Abb. 1 zeigt unsere Systematik zur Positionierung der Wertschöpfungsentstehung und -verwertung und verdeutlicht die primären Einsatzfelder der WPOK.

Feld 1: Im Rahmen des trivialen Basisfalls des nationalen Verkaufs (Entstehung wie auch Verwertung der Wertschöpfung finden nur im Inland statt) kann die WPOK zur wertschöpfungsorientierten, verursachungsgerechten Kalkulation von nationalen Zwischen- und Endprodukten verwendet werden.

Feld 2: Im Falle des Exports (Entstehung der Wertschöpfung im Inland, Verwertung der Wertschöpfung im Ausland) dient die WPOK zur Bestimmung des verursachungsgerechten Preises unter Einbeziehung auch aller zusätzlich für den Export anfallenden Kosten (z. B. erhöhter Logistikprozesskosten).

Feld 3: Im Falle des Business Transfers erbringt ein Unternehmen in verschiedenen Ländern die gleichen Wertschöpfungsaktivitäten. Der Absatz der resultierenden Güter findet jeweils im Land der Herstellung statt. Im Rahmen einer solchen quasi autarken Konstel-

lation kann die WPOK vom Controlling dazu genutzt werden, unternehmensinterne Benchmarks auf unterschiedlichen Wertschöpfungsstufen zu liefern. Nicht nur der Gesamtpreis des in verschiedenen Ländern produzierten Gutes kann verglichen werden, sondern auch die (im Rahmen der WPOK differenziert ausweisbare) Zusammensetzung. So kann auch entschieden werden, ob eventuell bestimmte Wertschöpfungsschritte aus Effizienzgründen verlagert werden sollten.

Feld 4: Die globale Integration zeichnet sich durch eine internationale Verteilung der zur Herstellung eines Produkts erforderlichen Wertschöpfungsstufen aus. Die Herstellung eines Produkts erfolgt durch Kooperation verschiedener global verteilter Standorte. In diesem Fall ist vor allem die Frage relevant, zu welchen Preisen die liefernde Unternehmenseinheit das Vorprodukt an die empfangende Unternehmenseinheit übergibt. Die WPOK ist, wie weiter unten in diesem Artikel gezeigt wird, ein aus unserer Sicht ideales Instrument zur Ermittlung solcher Transferpreise.

Transferpreisgestaltung als aktuelles Anwendungsfeld

Wie bereits kurz dargestellt, haben international tätige Unternehmen heute oftmals ihre Wertschöpfungskette über die ganze Welt verteilt. Dabei erbringen einzelne Standorte Leistungen auf verschiedenen Wertschöpfungsstufen in Abhängigkeit von den jeweiligen komparativen Vorteilen des betreffenden Landes. Zwischen diesen einzelnen Unternehmenseinheiten bestehen enge Güter- und Leistungsbeziehungen, wobei die empfangende Einheit vergleichbar einem externen Marktpartner auftritt und für die erhaltenen Güter oder Leistungen ein Entgelt zu zahlen hat. Für diesen unternehmensinternen internationalen Handel gelten jedoch andere Bedingungen als für diejenigen zwischen unabhängigen Dritten: So sind Preise und Konditionen häufig nicht das Resultat von Verhandlungen, sondern werden vielmehr unter später näher zu erläuternden Restriktionen von der Unternehmens-

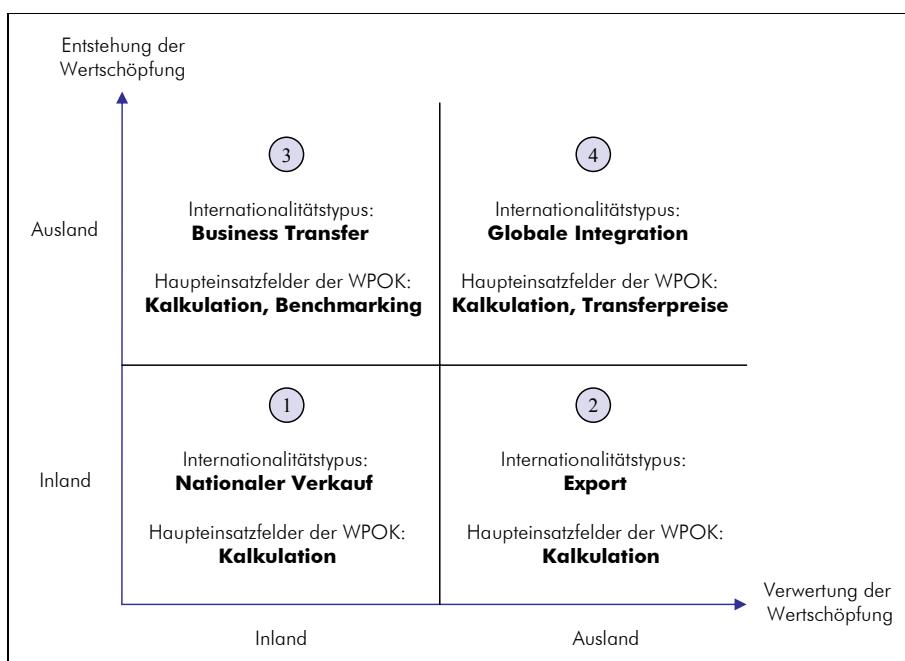


Abb. 1: Primäre Einsatzfelder der WPOK je nach Internationalitätstypus (Quelle: in Anlehnung an Kaufmann et al., 2005)

leitung autonom festgelegt. Folglich treten an die Stelle von Marktpreisen Konzernverrechnungspreise, die im Falle des grenzüberschreitenden Leistungsaustauschs auch als Transferpreise bezeichnet werden (vgl. *Kutschker/Schmid*, 2005, S. 1024). Die Relevanz der Transferpreise wird unmittelbar deutlich, wenn man sich vor Augen hält, dass bereits Anfang der Neunziger über 80 % des zwischen den USA und Japan stattfindenden Handels auf unternehmensinternen Im- und Export entfallen ist (vgl. *Pausenberger*, 1992, S. 771). Determiniert werden Transferpreise in der Praxis zum einen durch rechtliche Vorgaben und zum anderen durch bestimmte Ziele der Unternehmensleitung. Transferpreise übernehmen damit bestimmte Aufgaben oder Funktionen, die im folgenden Abschnitt kurz charakterisiert werden (vgl. ausführlich zu den Funktionen z. B. *Pausenberger*, 1992, S. 773 ff.; anders mit Hinweisen zu möglichen Prinzipal-Agenten-Problemen *Göx/Schöndube*, 2004, S. 98 ff.).

Funktionen von Transferpreisen

Die Funktionen der Transferpreisgestaltung können unterschieden werden in (a) die Wertbemessungsfunktion, (b) die Gewinnverlagerungsfunktion sowie (c) die Lenkungsfunktion.

Wertbemessungsfunktion

Transferpreise legen den Wert der grenzüberschreitenden Leistung fest. Abhängig von diesem Wert sind beispielsweise die Höhe von Zöllen sowie die der Exportsubventionen. Des Weiteren hat die Höhe des Transferpreises Auswirkungen auf das Wechselkursrisiko des Unternehmens.

Gewinnverlagerungsfunktion

Mit Hilfe von Transferpreisen lassen sich Gewinne zwischen Unternehmenseinheiten aufteilen. Solche Gewinnverlagerungen werden von Unternehmen vor allem aus steuerlichen Gründen vorgenommen. Hierbei wird versucht, Gewinne in Niedrigsteuerländer bzw. -regionen zu verlagern. Ferner kann die Gewinnverlagerung bilanzpolitisch motiviert sein, sie kann der verdeckten Innenfinanzierung dienen oder auch der Kapitalverlagerung.

Lenkungsfunktion

Transferpreise können dazu genutzt werden, Ressourcen im Unternehmen zielgerichtet zu allokalieren. Damit fungieren sie auch als Motivationsinstrumente der ergebnisverantwortlichen Subsystemleitungen. Sie sind folglich in Abhängigkeit von der Ermittlungsmethode und -genauigkeit (s. folgenden Abschnitt) gut für die Steuerung internationaler Organisationsstrukturen geeignet.

Ermittlung von Transferpreisen

Für die Bestimmung des Transferpreises existieren in der Praxis verschiedene Methoden, die sich einteilen lassen in (a) markt(preis)orientierte, (b) kostenorientierte und (c) ausgehandelte Ermittlungsmethoden.

Marktpreisorientierte Transferpreise

Hierbei werden Marktpreise als Transferpreise angesetzt. Diese Methode erfüllt die Lenkungs- und Motivationsfunktion zwar gut, ist aber nur dann geeignet, wenn das zu transferierende Wirtschaftsgut auch am Markt gehandelt wird. Ein weiterer Nachteil ist der fehlende Bezug zu den tatsächlich anfallenden Kosten.

Kostenorientierte Transferpreise

Im Falle der kostenorientierten Transferpreise bilden (Selbst)Kosten die Grundlage für die Festlegung des Transferpreises. Aufgrund des in der Vergangenheit immer weiter gestiegenen Anteils der nicht direkt einzelnen Produkten zurechenbaren Gemeinkosten (vgl. *Hahn/Kaufmann*, 1997, S. 219 f.; *Kaufmann/Mayer*, 2000) ist dieser Ansatz allerdings zunehmend mit Schwierigkeiten verbunden. Diese können, wie weiter unten dargestellt wird, mit Hilfe der prozessorientierten Kalkulation überwunden werden.

Ausgehandelte Transferpreise

Bei ausgehandelten Transferpreisen ist der festgesetzte Preis das Ergebnis von Verhandlungen zwischen der liefernden und der empfangenden Unternehmenseinheit. Diese Form der Transferpreisbestimmung kommt damit der Preissetzung unter unabhängigen Dritten nahe, wobei die besondere Verbundenheit der verhandelnden Parteien im Rahmen einer Würdigung des Ansatzes berücksichtigt werden muss.

Bislang entstand der Eindruck, dass der Wahl der Methode zur Festsetzung des Transferpreises keine Grenzen gesetzt sind. Insbesondere jedoch aufgrund der Möglichkeit der Verlagerung von Gewinnen zur Reduzierung der Steuerlast hat der Gesetzgeber hier Grenzen gesetzt. So wird in §1 Außensteuergesetz (AStG) der Ansatz „unangemessener Transferpreise“ untersagt. Eine Konkretisierung unterbleibt jedoch. Daher hat die Finanzverwaltung die „Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen“ erlassen. Diese sieht drei Methoden zur Transferpreisbestimmung vor: Innerhalb der marktorientierten Verfahren die so genannte Preisvergleichsmethode und die Wiederverkaufsmethode sowie innerhalb der kostenorientierten Methoden die Kostenaufschlagsmethode. Insbesondere bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode, die als Transferpreis die Selbstkosten der leistenden Konzerneinheit erhöht um einen „branchenüblichen“ Gewinnaufschlag vorsieht, kann die Prozesskostenermittlung mit anschließender wertschöpfungs- und prozessorientierter Kalkulation wichtige Informationen bereitstellen. So hat das Unternehmen im Falle von Rückfragen durch die Finanzbehörde die Möglichkeit, einen differenzierten Ausweis hinsichtlich der Zusammensetzung der Selbstkosten zu liefern und so die Angemessenheit der Transferpreise nachzuweisen. Bis zum Jahr 2001 war der Steuerpflichtige, wie aus einem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17. Oktober 2001 hervorgeht, gesetzlich nicht zur besonderen Dokumentation von Verrechnungs- bzw. Transferpreisen verpflichtet. Nach dem neuen § 90 Absatz 3 AO (Abgabenordnung) ändert sich dies jedoch dahingehend, dass über Sachverhalte mit Auslandsbezug Aufzeichnungen hinsichtlich Art und Inhalt der Geschäftsbeziehung anzufertigen sind. Weiter konkretisiert wurde diese Verschärfung durch die „Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung“ vom 13. November 2003, die Gesetzescharakter hat und damit bindend für den Steuerpflichtigen ist. Wesentlich hierbei ist, dass die Nichtbe-

achtung der Aufzeichnungspflicht zur Vermutung auf Seiten der Finanzbehörde führt, die vom Steuerpflichtigen angesetzten Transferpreise seien nicht angemessen und die inländischen steuerpflichtigen Einkünfte damit höher als angegeben (§ 162 Absatz 3 AO, Fassung: 1. Oktober 2002). Diese Vermutung kann vom Steuerpflichtigen widerlegt werden, die Beweislast liegt folglich beim ihm. Das Gesetz sieht sogar erhebliche „Strafzuschläge“ für den Fall der nicht rechtzeitigen Vorlage von Aufzeichnungen oder der Vorlage von unverwertbaren Aufzeichnungen vor (§ 162 Absatz 4 AO, Fassung: 1. Oktober 2002). Mit Hilfe der wertschöpfungs- und prozessorientierten Produktkalkulation ist nun eine erhebliche Steigerung der Qualität der geforderten Aufzeichnungen wie auch eine Beschleunigung der Ermittlung der geforderten Angaben möglich. Ein differenzierter Ausweis einzelner Kostenpositionen, der den Aufzeichnungspflichten der Finanzbehörden genügt, wird nach unseren Erfahrungen aufgrund der verschärften Anforderungen mit traditionellen Kalkulationsverfahren kaum mehr möglich sein.

3. Prozesskostenermittlung als Grundlage für internationale Prozesstransparenz

Defizite der traditionellen Kalkulationsverfahren

Aufgabe einer Produktkalkulation ist die Zurechnung von Kosten auf Produkte oder Dienstleistungen. In Abhängigkeit von den Produktionsbedingungen werden in der Praxis vor allem die Divisionskalkulation (für Massen-

produktion) und die Zuschlagskalkulation (für Serien-, Sorten- und Einzelproduktion) verwendet (vgl. z. B. *Coenenberg*, 2003). Da bei einer traditionellen Zuschlagskalkulation die Zuschlagssätze auf Basis der Einzelkosten bzw. der Herstellkosten ermittelt werden, entsprechen die Selbstkosten häufig nicht der tatsächlichen Verursachung und erscheinen „sehr ungenau und willkürlich“ (*Hahn/Hungenberg*, 2001, S. 571). Dies verringert die Anwendbarkeit und die Akzeptanz dieser Kalkulationsmethoden. Sind Produkte nicht verursachungsgerecht kalkuliert, können diese Informationen als Grundlage für strategische Managemententscheidungen zu folgenschweren Konsequenzen führen: Insbesondere in international tätigen Konzernen beobachten wir strategische Fehlentscheidungen, die auch zu erheblichen rechtlichen Konsequenzen führen können, wie anhand der Transferpreisgestaltung bereits verdeutlicht wurde. Durch eine WPOK können, wie oben kurz dargestellt, Transferpreise besser bestimmt und damit ihrem Zweck als Steuerungsinstrument und den Ansprüchen der Finanzbehörden besser gerecht werden.

Ausgangssituation der Prozesskostenermittlung

Aufgrund der veränderten Wertschöpfungsstrukturen und des damit steigenden Anteils der aus indirekten Unternehmensbereichen stammenden Kosten an den gesamten Unternehmenskosten (vgl. *Hahn/Hungenberg*, 2001, S. 574) wachsen auch die Anforderungen an die Unternehmenssteuerung. Planende, steuernde sowie kontrollierende Aktivitäten nehmen immer wei-

ter zu. So hat sich der Anteil der Lohn-einzelkosten an der gesamten Wertschöpfung von 1945 bis heute häufig mehr als halbiert. Auch der Übergang weg von einer eher funktionalen Betrachtung im Rahmen des Managements hin zu einer prozessorientierten hat die Transparenzanforderungen verstärkt. Die Prozesskostenermittlung ist ein bewährtes Instrument, mit dessen Hilfe eben diese Kostentransparenz geschaffen werden kann.

Sie kann genutzt werden, um der mangelnden Kostentransparenz hinsichtlich der im Unternehmen ablaufenden Prozesse entgegenzuwirken. Mit ihrer Hilfe können dann über unternehmensinterne wie auch unternehmensexterne Benchmarks häufig Einsparpotenziale sowie Ansatzpunkte für Prozessverbesserungen identifiziert werden. Ferner fungiert die Prozesskostenermittlung als Grundlage für eine sich anschließende prozessorientierte Kalkulation, die im nachfolgenden vierten Abschnitt näher erläutert wird.

Schritte einer Prozesskostenermittlung

Die Prozesskostenermittlung vollzieht sich üblicherweise in fünf Schritten (für eine vertiefte Darstellung der Grundlagen der Prozesskostenermittlung, insbesondere auch zu den verwendeten Begriffen vgl. z. B. *Kaufmann/Mayer*, 2000, S. 293 ff., oder *Mayer*, 1998, S. 131 ff.). Der Schwerpunkt hier liegt auf Einsatzfeldern im Kontext der Steuerung internationaler Organisationsstrukturen und auf praktischen Implementierungshinweisen. Die einzelnen Schritte sind in *Abb. 2* dargestellt.

Eine alleinige Orientierung an den dargestellten praxisbewährten Schritten

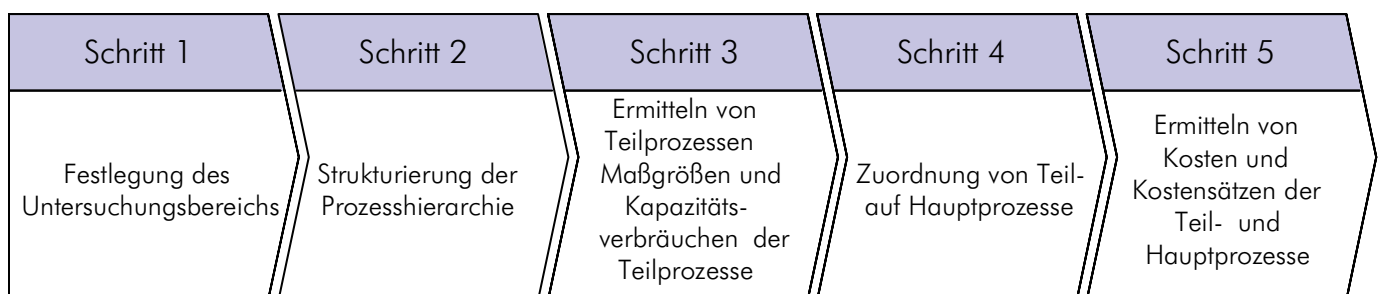


Abb. 2: Die fünf Schritte der Prozesskostenermittlung

einer Prozesskostenermittlung ist jedoch noch lange kein Erfolgsgarant. Vielmehr ist nach unseren Erfahrungen die Kenntnis der wichtigsten, immer wieder auftretenden Implementierungsfallen von mindestens ebenso großer Bedeutung. Im nächsten Abschnitt werden daher die zehn größten Implementierungsfallen kurz skizziert.

Implementierungsfallen

In Abb. 3 finden sich die wichtigsten im Rahmen der Prozesskostenermittlung auftretenden Probleme. Diese „Fallstricke“ sollten bei jedem Prozesskostenprojekt berücksichtigt werden, um sich daraus ergebenden Schwierigkeiten bereits im Vorfeld begegnen zu können und so mögliche zeitliche Verzögerungen, qualitative Einbußen oder gar ein Scheitern zu verhindern.

Implementierungsfalle	Mögliche Auswirkung
fehlende Mitarbeitermotivation	qualitativ minderwertige Daten
fehlende Abstimmung mit dem Betriebsrat	Verzögerungen des Projekts
fehlende Top Management Unterstützung	geringe Projektunterstützung
interne Spannung	bei eigener Durchführung: Angabe falscher Daten durch Interviewpartner
fehlende Objektivität	Bei eigener Durchführung: verzerrte Daten
unvollständige und/oder unklar abgegrenzte Hauptprozess-Liste	unbrauchbare Daten, Fehlkalkulationen
Missbrauch der Daten durch Management	Inakzeptanz des Instruments in der Belegschaft (Probleme bei nachfolgenden Aktualisierungen)
einmaliger Einsatz	Motivationsprobleme bei den Mitarbeitern und falsche Entscheidungen
fehlende Prozesskostenerfahrung	Überlastung aufgrund hoher Komplexität
ineffiziente Durchführung	Ressourcenverschwendung aufgrund von Mehrfachinterviews

Abb. 3: Die zehn größten Implementierungsfallen bei der Prozesskostenermittlung

4. WPOK als Instrument für effektive internationale Managemententscheidungen

Ziele der WPOK

Ausgehend von der gewonnenen Prozesskostentransparenz können nun in einem zweiten Schritt Produkte wertschöpfungs- und prozessorientiert kalkuliert werden. Ziel der wertschöpfungs- und prozessorientierten Kalkulation (WPOK) ist eine verursachungsgerechtere Zuordnung der Gemeinkosten auf die zu kalkulierenden Produkte und deren Zwischenprodukte sowie ein differenzierterer Ausweis der Bestandteile der Selbstkosten. Die um den Wertschöpfungsaspekt erweiterte prozessorientierte Kalkulation führt für den Controller zu zusätzlichen Erkenntnissen und erweiterten Anwendungsmöglichkeiten insbesondere in Unternehmen mit international verteilten Wertschöpfungsstufen. Abb. 4 verdeutlicht die Entwicklung von der traditionellen Zuschlagskalkulation hin zur WPOK, wobei bei weitem nicht alle Unternehmen das obere Transparenzniveau erreicht haben, das im harten internationalen Wettbewerb um Kunden und Kapital erforderlich ist.

Die Implikationen einer verbesserten Produktkalkulation für internationale

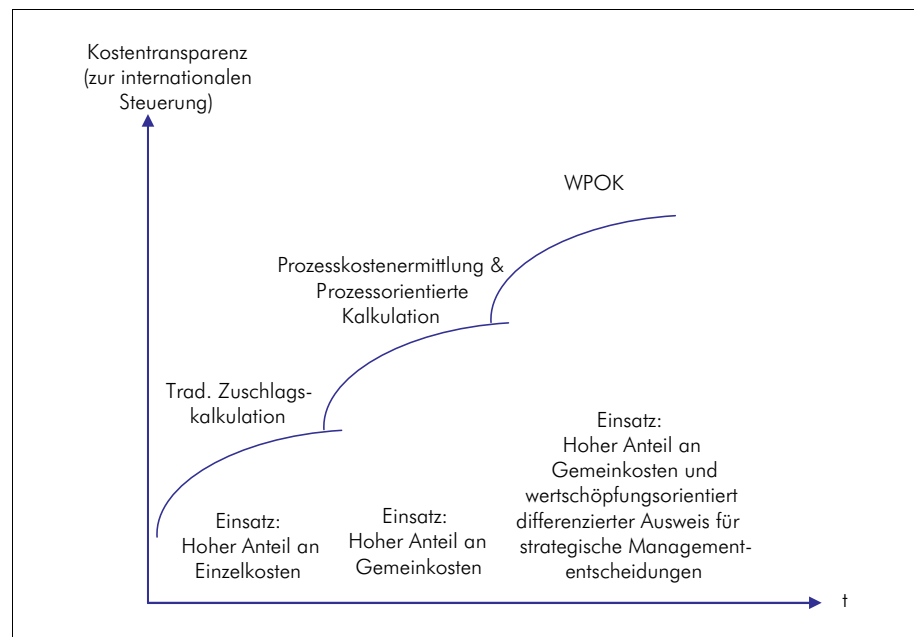


Abb. 4: Entwicklung von der traditionellen Zuschlagskalkulation hin zur WPOK

strategische Managemententscheidungen sind vielfältig: Zum Beispiel dienen diese Informationen als Ausgangspunkte zur Bestimmung der Preisuntergrenze, was insbesondere in stark umkämpften Märkten (wie China) oder im Zusammenhang einer Markteintrittsstrategie (wie in Osteuropa) von Interesse ist. Zum anderen bietet uns eine verursachungsgerechte Kalkulation wichtige Anhaltspunkte für Produktentscheidungen.

Sie kann beispielsweise zur Beantwortung der Frage herangezogen werden, welches Produkt in welcher Region hergestellt und vertrieben werden soll. Wertschöpfungsorientiert ermittelt liefert eine verursachungsgerechte Kalkulation wertvolle Informationen für Entscheidungen über Eigenfertigung und Fremdbezug (im internationalen Zusammenhang spielen hier wie auch im Falle von Standortentscheidungen

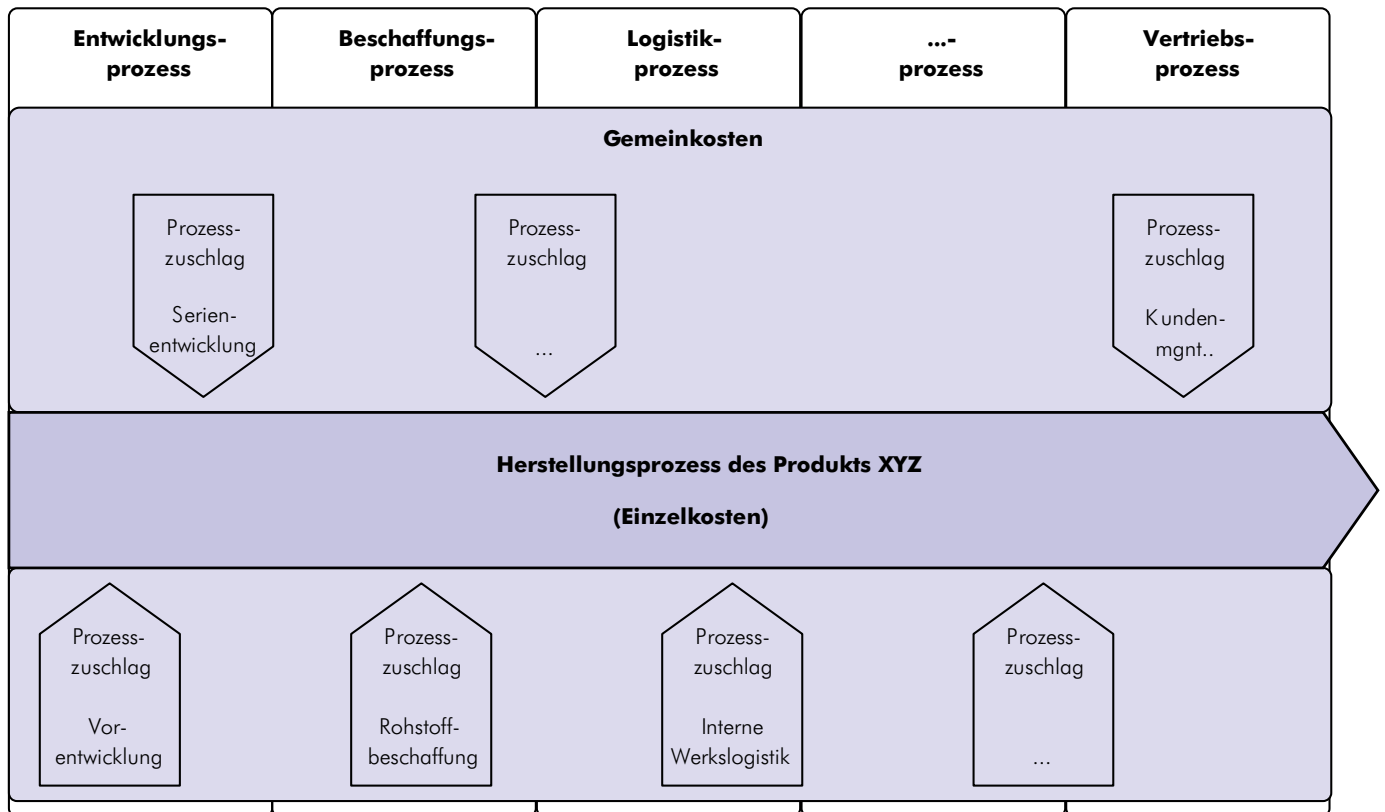


Abb. 5: Schematische Darstellung der prozessorientierten Kalkulation

die ermittelten Logistikprozesskosten eine wichtige Rolle). Eine verbesserte Produktkalkulation ist aber nicht nur fundamentale Grundlage vieler Managemententscheidungen, sondern bietet darüber hinaus auch die Möglichkeit eines differenzierten Ausweises der Selbstkosten. Diese Möglichkeit des differenzierten Ausweises wird z. B. in der Automobilindustrie in Verhandlungen mit OEMs erfolgreich genutzt (Stichwort: „gläserne Zulieferer“). Im Zusammenhang mit den aufgezeigten Herausforderungen der Transferpreisgestaltung bietet eine wertschöpfungs- und prozessorientierte Kalkulation somit zum einen erhebliche Verbesserungen für die Steuerungsfunktion international verteilter Einheiten und zum anderen eine differenzierte Ausweismöglichkeit zur Rechtfertigung der gewählten Transferpreise.

Grundzüge der WPOK als verursachungsgerechtes Kalkulationsverfahren

Die WPOK setzt an dem oben erläuterten Kritikpunkt der traditionellen Zuschlagskalkulation an, in der die Ge-

meinkosten im Rahmen der Produktkalkulation in Abhängigkeit der Einzelkosten oder der Herstellkosten (zumeist ungenau und willkürlich) den Produkten zugerechnet werden. Die Grundidee der WPOK ist es, die Gemeinkosten nicht mehr in Abhängigkeit der Einzelkosten, sondern in Abhängigkeit der tatsächlichen Kostenverursachung auf die Produkte zuzurechnen. Basis der WPOK sind zunächst die in der Prozesskostenermittlung wertschöpfungsorientiert errechneten Prozesskostensätze. Sind die Prozesskostensätze bekannt, können die Gemeinkosten in Abhängigkeit von der Prozess- bzw. Ressourceninanspruchnahme auf die Produkte verrechnet werden. *Abb. 5* verdeutlicht schematisch, wie ein Produkt im Laufe des Herstellungsprozesses unterschiedliche Gemeinkostenprozesse in Anspruch nimmt. Auf dieser Basis können wir dann die Kosten für die Prozessinanspruchnahme zurechnen.

Im Rahmen der WPOK muss in einem ersten Schritt der Kosteneinflussfaktor für jeden Prozesszuschlag definiert wer-

den. Dieser Einflussfaktor wird von uns als Komplexitätsmaß bezeichnet. Kalkulieren wir bspw. eine Kraftstoffleitung eines Automobilzulieferers, so stellen Stücklistenkomponenten das Komplexitätsmaß für den Fertigungsprozesszuschlag dar, wenn Planungs- und Steuerungsaktivitäten für die Fertigung einer solchen Leitung in Abhängigkeit der zu planenden Leitungskomponenten anfallen (ein ausführliches anderes Beispiel findet sich bei *Kaufmann/Mayer*, 2000, S. 312 ff.). Dieses Komplexitätsmaß kann von Prozess zu Prozess, von Wertschöpfungsstufe zu Wertschöpfungsstufe und von Produkt zu Produkt unterschiedlich ausfallen. So fallen bspw. die Kosten für den werksinternen Logistikprozess für Leitungen nicht nur von deren Stücklistenkomponenten (jede Stücklistenkomponente muss schließlich intern beschafft und am Produktionsort bereitgestellt werden), sondern auch in Abhängigkeit der werksinternen Fertigungsstufen (das in der Herstellung befindliche Produkt muss von einem Arbeitsschritt zum nächsten beziehungsweise von einer Maschine zur nächsten verbracht werden) an.

Sind die Komplexitätsmaße ermittelt, werden in einem nächsten Schritt die Prozesskosten je Komplexitätsmaß ermittelt. Hierzu werden vergleichbar der Ermittlung der Teilprozesskostensätze die gesamten Prozesskosten durch das (quantifizierte) Komplexitätsmaß geteilt. Bezogen auf das obige Beispiel der Fertigungsprozesskosten bedeutet dies, dass die gesamten Fertigungsprozesskosten durch die Anzahl der im Betrachtungszeitraum verbauten Stücklistenkomponenten geteilt werden müssen. Anschließend können die Prozesskosten über den so berechneten Zuschlag je Komplexitätsmaß (im Beispiel je Stücklistenkomponente) in Abhängigkeit der Komplexitätsausprägung (im Beispiel Anzahl der Stücklistenkomponenten je Leitung) auf die Kalkulationsobjekte verrechnet werden. Auf diese Weise ist eine prozessorientierte Verrechnung der Gemeinkosten differenziert und verursachungsgerecht möglich.

Wurden nun die Prozesskosten wie beschrieben wertschöpfungsorientiert ermittelt, d. h. nicht nur für End-, sondern auch für Vorprodukte, ist eine differenzierte und verursachungsgerechte Kalkulation auf allen Wertschöpfungsstufen möglich. Stellt also unser Automobilzulieferer nicht nur Leitungen, sondern auch die dazugehörigen Vorprodukte wie bspw. Schläuche her, können durch eine differenzierte Erfassung der Prozesskosten auch die Vorprodukte verursachungsgerecht kalkuliert werden. In der Kalkulation der Endprodukte stellen diese kalkulierten Vorprodukte dann die Materialeinzelkosten dar. *Abb. 6* verdeutlicht unser Schema der wertschöpfungs- und prozessorientierten Kalkulation am genannten Klientenbeispiel.

Eine derart differenzierte und verursachungsgerechte Kalkulation auf unterschiedlichen, international verteilten Wertschöpfungsstufen ist das Ergebnis

der WPOK. Die dabei generierten Informationen stellen nun die Basis der oben angesprochenen Managemententscheidungen dar: So können in unserem Beispiel nun Transferpreise für Schläuche als Vorprodukte von Leitungen nicht nur verursachungsgerecht ermittelt und damit zur effektiven Steuerung eingesetzt werden, sondern auch differenziert ausgewiesen und damit u. a. gegenüber Finanzbehörden gerechtfertigt werden.

Voraussetzungen für die Anwendung der Prozesskostenermittlung und der WPOK

Da sowohl die Implementierung der dargestellte Prozesskostenermittlung als auch die Anwendung der darauf aufbauenden WPOK mit der Inanspruchnahme von internen oder externen Ressourcen verbunden ist, sollten die angesprochenen Ziele der beiden Instrumente zu deutlichen Verbesse-

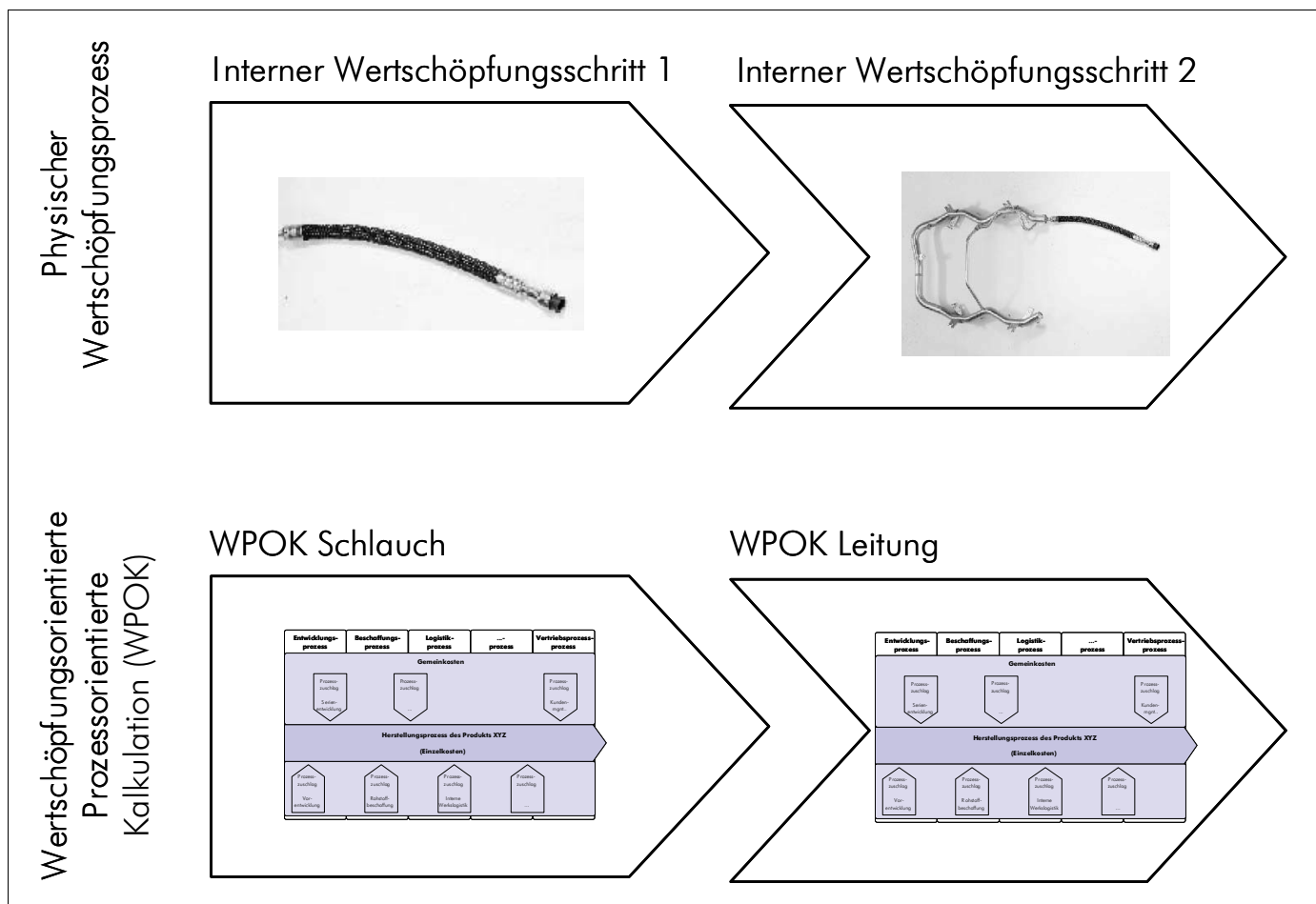


Abb. 6: Schema der wertschöpfungs- und prozessorientierten Kalkulation

rungen im Entscheidungsprozess des Unternehmens führen. Für Unternehmen, die sich also in einem gering komplexen Umfeld befinden und nur einen geringen Gemeinkostenanteil aufweisen, sind diese Instrumente nicht geeignet. Fundamentale Voraussetzung für die Anwendung der Prozesskostenrechnung als Basis der WPOK ist eine vorhandene Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung, was im internationalen Kontext keineswegs eine Selbstverständlichkeit darstellt. Des Weiteren sollte sich das Unternehmen vor der Einführung einer Prozesskostenrechnung nicht unmittelbar vor oder in einer massiven Umstrukturierungsphase befinden, da zum einen die ermittelten Informationen nach einer solchen Prozessrestrukturierung nicht mehr zutreffend sind und zum anderen eine Zuordnung der Prozesse zu den Kosten über Kostenstellen nicht möglich ist. Eine fundamentale Voraussetzung für die Anwendung der WPOK ist eine solide Datengrundlage im Unternehmen. Wie gezeigt, werden für die differenzierte und verursachungsgerechte Verrechnung der Gemeinkosten unterschiedliche Komplexitätsmaße auf allen Wertschöpfungsstufen benötigt. Das Unternehmen sollte also über ein EDV-System verfügen, mit Hilfe dessen Informationen wertschöpfungsorientiert (wie z. B. die Anzahl der hergestellten und abgesetzten Produkte je Produktbereich oder die Stücklisten der einzelnen Produkte) je Standort erfasst werden können. Hierbei ist es durchaus möglich, dass man bei einzelnen Tochtergesellschaften zeitweise mit pragmatischen Rohlingslösungen arbeiten müssen.

5. Fazit

Prozesse in internationalen Unternehmen mit einer global aufgefächerten Standortstruktur sind von einer hohen Komplexität geprägt. An das Management und Controlling solcher über umfangreiche Liefer- und Leistungsverflechtungen miteinander verbundenen Unternehmen stellen sich hohe Anforderungen. Effektive Managementent-

Stichwörter

- Internationalisierung
- Produktkalkulation
- Prozesskostenrechnung
- Prozessmanagement
- Transferpreise
- Transparenz

Summary

International trade and investment barriers crumble more and more. Companies increasingly move towards the Global Integration model of internationalization which implies that subsidiaries are integral elements of worldwide value chains. CFOs and their teams face the challenge to provide management with relevant information to actively support decisions in such a context. An ABC-based approach is delineated that allows cost calculations for products and services to be made both, faster and better.

Keywords

- Activity based costing
- Business process management
- Internationalization
- Product costing
- Transfer prices
- Transparency

scheidungen insbesondere im internationalen Kontext sind aufgrund der daraus resultierenden Intransparenz nur noch bedingt möglich. Die Prozesskostenermittlung mit anschließender wertschöpfungs- und prozessorientierter Kalkulation (WPOK) ist ein Instrument zur Schaffung der für die internationale, wertschöpfungsorientierte Steuerung erforderlichen Klarheit. Wie gezeigt wurde, eignet sie sich insbesondere zur Bestimmung und Dokumentation der im Zusammenhang mit dem internationalen, unternehmensinternen Liefer- und Leistungsnetzwerk zu setzenden Transferpreise. Hiermit kann darüber hinaus den gestiegenen gesetzlichen Aufzeichnungsanforderungen begegnet und damit eine Sanktionierung vermieden werden. Ein differen-

zierter Ausweis der gesetzten Transferpreise ist aufgrund der geschaffenen Transparenz gegenüber internen (z. B. das Management der internationalen Tochterunternehmen) wie auch externen Anspruchsgruppen (z. B. Finanzbehörden) nunmehr möglich.

Für die Wettbewerbsfähigkeit des eigenen Unternehmens auf den internationalen Märkten sind, wie gezeigt wurde, auch die eingesetzten Controllinginstrumente ausschlaggebend, wobei deren Qualität vom Controller als wichtigstem Servicepartner im Managementprozess verantwortet wird.

Literatur

Coenenberg, A. G., *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, 5. Auflage, Stuttgart 2003.

Göx, R., F./Schödube J., R., *Strategic Transfer Pricing with Risk-Averse Agents*, in: *Schmalenbach Business Review*, 56. Jg. (2004), H. 2, S. 98–118.

Hahn, D./Hungenberg, H., *PuK – Wertorientierte Controllingkonzepte*, Wiesbaden 2001.

Hahn, D./Kaufmann, L., *Maschinenstundensatzrechnung und Prozesskostenrechnung*, in: *Becker, W./Weber, J. (Hrsg.), Kostenrechnung (Festschrift)*, Wiesbaden 1997, S. 219–234.

Kaufmann, L. et al., *China Champions. Wie deutsche Unternehmen den Standort China erfolgreich für ihre globale Strategie nutzen*, Wiesbaden 2005.

Kaufmann, L./Mayer, R., *Prozesskostenrechnung II – Einordnung, Aufbau, Anwendung*, in: *Fischer, T. M. (Hrsg.), Kosten-Controlling*, Stuttgart 2000, S. 291–322.

Kaufmann, L./Panhans, D., *A Novel Framework for International Value Creation*, in: *Schweickart, N./Kaufmann, L. (Hrsg.), Lateinamerika-Management*, Wiesbaden 2004, S. 3–28.

Kutschker, M./Schmid, S., *Internationales Management*, 4. Auflage, München 2005.

Macharzina, K./Oesterle, M.-J., *Bestimmungsgrößen und Mechanismen der Koordination von Auslandsgesellschaften*, in: *Macharzina, K./Oesterle, M.-J. (Hrsg.), Handbuch Internationales Management*, Wiesbaden 2002, S. 705–736.

Mayer, R., *Kapazitätskostenrechnung*, München 1998.

Pausenberger, E., *Konzerninterner Leistungsaustausch und Transferpreispolitik in internationalen Unternehmungen*, in: *Kumar, B. N. / Hausmann, H. (Hrsg.), Handbuch der internationalen Unternehmenstätigkeit*, München 1992, S. 769–786.