

MPRA

Munich Personal RePEc Archive

Japanese Cost Accounting Systems - analysis of the cost accounting systems of the Japanese cost accounting standard

Peter, Winter

Universität Mannheim, Lehrstuhl für ABWL und Industrie,
insbesondere Produktionswirtschaft und Controlling

2005

Online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/17117/>

MPRA Paper No. 17117, posted 05. September 2009 / 15:40

**Japanische Kostenrechnungssysteme -
Analyse der Kostenrechnungssysteme
nach dem japanischen Kostenrechnungs-
standard**

Dr. Peter Winter

Japanische Kostenrechnungssysteme - Analyse der Kostenrechnungssysteme nach dem japanischen Kostenrechnungsstandard

Dr. Peter Winter

Gliederung

1	Zielsetzung und Vorgehensweise.....	3
2	Entwicklung und Bedeutung der Kostenrechnung in Japan.....	5
3	Der Kostenrechnungsstandard des japanischen Finanzministeriums.....	6
4	Kostenrechnungssysteme des jKRS.....	8
5	Die jKRS-Kostenrechnungssysteme im Detail.....	13
6	Würdigung der Kostenrechnungssysteme nach den jKRS.....	27
7	Schlussbemerkungen.....	32
	Literaturverzeichnis.....	34

Zusammenfassung

Der Beitrag soll einen Einblick in die japanische Kostenrechnung gewähren. Zunächst wird ein kurzer Überblick über die Entwicklung der Kostenrechnung in Japan gegeben. Anschließend werden die im japanischen Kostenrechnungsstandard kodifizierte Kostenrechnungssysteme aufbauend auf dem Gliederungsschema nach *Hoitsch/Schmitz* analysiert. Abschließend erfolgen eine Würdigung der Kostenrechnungssysteme nach dem japanischen Kostenrechnungsstandard sowie ein Vergleich mit den deutschen und US-amerikanischen Kostenrechnungssystemen.

1 Zielsetzung und Vorgehensweise

Im Zuge des Erfolges exportorientierter japanischer Unternehmen wuchs in den 80er Jahren des letzten Jahrhunderts in den westlichen Industrienationen das Interesse an japanischen Managementmethoden. Absicht war vor allem, die Management-Techniken und -Methoden, denen ein wichtiger Beitrag zur Erreichung der hohen Wettbewerbsfähigkeit zugesprochen wurde, auch für europäische und amerikanische Unternehmen nutzbar zu machen.¹ Das Hauptaugenmerk lag dabei auf Produktionsmanagement-Techniken bzw. Produktionsplanungs-/steuerungsmethoden und Produktionsorganisationsformen wie *Kanban* und *Just-in-Time* sowie auf Kostenmanagement-Ansätze wie *Target Costing* (genkakikaku). Für das Management Accounting bzw. Controlling gingen von letzteren wichtige Impulse für die Gestaltung strategisch orientierter Rechensysteme und deren Integration in das Produktionsmanagement bzw. die Unternehmensführung aus.² Interessanterweise ist aber zu konstatieren, dass die in japanischen Unternehmen verwendeten Management Accounting-Methoden aus technischer Sicht als eher konventionell bzw. traditionell einzuschätzen sind. Dies ist insofern wenig verwunderlich, da diese größtenteils aus westlichen Industrienationen übernommen wurden.³ Die Besonderheiten der Japanische Management Accounting-Methoden und Management Control-Systeme ist viel mehr in der engen Integration in die Managementstruktur und die Unternehmensstrategien, der Organisation der zuständigen Stellen sowie in der betont verhaltensbeeinflussenden Ausrichtung zu sehen. Informationen des internen Rechnungswesens dienen somit eher der strategiekonformen Beeinflussung der Unternehmensmitglieder als deren „reinen“ Informationsversorgung.⁴

Da dies insbesondere auch für die operative Kostenrechnung in Japan gilt, wurde dieser in der Diskussion über japanische Management Accounting-Ansätze in den westlichen Industrienationen wenig Aufmerksamkeit geschenkt, obwohl sie das grundlegende Rechnungssystem des Management Accounting industrieller Unternehmen darstellt. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die japanische Praxis und Theorie keine ideosynkrati-

¹ Vgl. *Shields, M. D. et al.* (1991) S. 61.

² Als japanische Management Accounting und Cost Management-Ansätze werden insbesondere Target Costing, Kaizen Costing, Cost Tables und Mid-range Planning angesehen. Vgl. *Sakurai, M./Scarborough, P. D.* (1997), S. 10. Ein guter Überblick zu Target Costing- und Kaizen Costing-Verfahren findet sich bei *Monden, Y./Hamada, K.* (1991). Ein Überblick über die Unterschiede in Einsatz und Ausgestaltung von Management Accounting-Instrumenten in der japanischen und US-amerikanischen Unternehmenspraxis findet sich bei *Shields, M. D., et al.* (1991).

³ Vgl. *Jones, T. C. et al.* (1993; *Shimizu, N./Lewis, L.* (1998), S. 15. Die Rezeption und Absorption westlicher Rechnungslegungsphilosophien, -theorien und -techniken begann mit der Öffnung des Landes nach außen und danach einsetzenden industriellen Revolution nach dem Jahre 1865. Vgl. hierzu *Shimme, S.* (1937).

⁴ Vgl. *Yoshikawa, T. et al.* (1994), S. vii, 3-5. Zu den kulturellen und organisatorischen Rahmenbedingungen des Management Accounting in Japan vgl. *Sakurai, M./Scarborough, P. D.* (1997), S. 4-9.

schen oder innovativen Kostenrechnungssysteme hervorgebracht haben, die übernommenen Ansätze jedoch durch die Anwendung im Kontext der japanischen Unternehmen modifiziert und an die spezifischen Erfordernisse angepasst wurden.⁵ Ein Beispiel hierfür ist das „Direct Charge of Overhead to Product Line System“, das eine Anpassung des Activity Based Costing darstellt, bei der weitgehend auf Kostenschlüsselung verzichtet wird.⁶ Der Vergleich ausgewählter Aspekte der Gestaltung von Kostenrechnungssystemen in der US-amerikanischen und japanischen Unternehmenspraxis ergibt zudem, dass die Anwendung von Teil- und Vollkostenrechnung ungefähr gleich häufig ist, japanische Unternehmen aber häufiger Process Costing (Divisionskalkulation) verwenden und bei der Fertigungsgemeinkostenzurechnung weniger häufig eine Unterscheidung in fixe und variable Gemeinkosten vornehmen. Ebenso werden in japanischen Unternehmen die Zuschlagssätze deutlich häufiger für Arbeitsplatzgruppen berechnet, während in den USA diese eher für einzelne Arbeitsplätze bestimmt werden. Als Bezugsgröße werden in Japan häufiger die Fertigungsstunden, in den USA eher die Fertigungseinzelkosten verwendet. Der Einsatz von Standard- bzw. Plankostenrechnungen ist in den USA weiter verbreitet, während in Japan häufiger die Istkostenrechnung zur Anwendung kommt. Auch bei der Zwecksetzung und Art der Standardkosten zeigen sich interessante Unterschiede: US-amerikanische Unternehmen verwenden die Standardkosten eher zur Bestandsbewertung, japanische eher für Budgetierungszwecke, wobei die Höhe der Standardkosten in den USA sich eher an den derzeit erreichbaren Kosten orientiert, während in Japan eher auf die in Zukunft erreichbaren Kosten abgestellt wird. Zudem findet in japanischen Unternehmen deutlich häufiger eine unterjährige Anpassung der Standardkosten statt.⁷

Dieser Beitrag befasst sich dennoch mit der operativen Kostenrechnung (*genkakeisan*) in Japan, insbesondere mit den Kostenrechnungssystemen, die in dem „**Kostenrechnungsstandard**“ (*genkakeisan kijun*)⁸ des japanischen Finanzministeriums aus dem Jahre 1962 niedergelegt sind, da diese die Grundlage der Kostenerfassung, -zurechnung und -planung in japanischen Industrieunternehmen darstellen und somit fundamental für eine Auseinandersetzung mit dem japanischen Management Accounting sind.

Diese Kostenrechnungssysteme werden im Folgenden näher beschrieben, wobei sich die Darstellung an einem gestaltungsmerkmalbezogenen Analyseraster orientiert, das von

⁵ Vgl. *Yoshikawa, T.* (2001), S. 270. Die japanische Kostenrechnungsliteratur setzte sich in neuerer Zeit aber verstärkt mit der Anpassung von Kostenrechnungssystemen an neue Produktions- und Produktionsmanagementtechnologien auseinander. Vgl. *Yoshikawa, T., et al.* (1994), S. 19 sowie *Sakurai, M./Scarborough, P. D.* (1997), S. 2.

⁶ Vgl. *Sakurai, M./Scarborough, P. D.* (1997), S. 229 und S. 31-32.

⁷ Vgl. *Shields, M. D., et al.* (1991) S. 62-67.

*Hoitsch/Schmitz*⁹ vorgeschlagen wurde. Diese Vorgehensweise dient neben der Aufdeckung relevanter Merkmale der Vereinfachung einer vergleichenden Betrachtung der japanischen Kostenrechnungssysteme mit den deutschen Lesern vertrauten deutschen und US-amerikanischen Kostenrechnungssystemen.

Die fünf Gestaltungsmerkmale sind folgende: Kostenbegriff, Kostengliederung, Zurechnungsprinzip, Bezugsobjektart und Rechnungsaufbau. Diese Merkmale erweisen sich für die angestrebte Beschreibung als zweckmäßig, da sie erlauben, alle grundlegenden und differenzierenden Merkmale von Kostenrechnungssystemen deutlich, knapp und übersichtlich darzulegen. Der Merkmalskatalog wurde um das Merkmal **Rechnungsziel** erweitert, um den Hauptzweck der jeweiligen Rechnungssysteme zu verdeutlichen.

Das Merkmal **Kostenbegriff** beschreibt, was in den Rechnungssystemen als „Kosten“ verstanden wird und somit Gegenstand der Rechnung ist. Die **Kostengliederung** gibt an, wie die Systeme Kosten systematisieren und ordnen. Das **Zurechnungsprinzip** legt dar, nach welcher Regel Kosten mit Bezugsobjekten verknüpft werden, während die **Bezugsobjektart** die Objekte, denen Kosten zugerechnet werden, benennt. Der **Rechnungsaufbau** beschreibt schließlich den Aufbau und den Ablauf der Kostenrechnung.

2 Entwicklung und Bedeutung der Kostenrechnung in Japan

Die Kostenrechnung entwickelte sich in Japan nach 1868 im Zuge der Öffnung des Landes dem Westen gegenüber und der damit einhergehenden Industrialisierung.¹⁰ Die neu importierten und adaptierten Technologien und Produktionsweisen führten zu neuen Arten von Unternehmen und Betriebsprozessen, die einer adäquaten Form der Abbildung und Steuerung bedurften. Daher wurden gleichzeitig auch Buchhaltung- und Rechnungswesentechniken, die der Erfassung der Leistungsprozesse dienten, aus Europa und den USA übernommen. Auch im weiteren Verlauf der Entwicklung der Unternehmenspraxis und der Betriebswirtschaftslehre in Japan, blieb die japanische Kostenrechnung offen für Einflüsse aus den westlichen Industrienationen – zunächst dominierten Ideen und Techniken aus Großbritannien und Deutschland, nach dem zweiten Weltkrieg zunehmend US-amerikanische Ansätze.¹¹ Die Fol-

⁸ Der Kostenrechnungsstandard findet sich abgedruckt z. B. bei *Okamoto, S.* (2000), S. 949-967.

⁹ Vgl. *Hoitsch, H.-J./Schmitz, H.* (1998).

¹⁰ Vgl. *Okumura, T./Sakata, N.* (1996), S. 1.

¹¹ Vgl. *Yoshikawa, T.* (2001), S. 269.

gen der Rezeption der deutschen und amerikanischen Kostenrechnungstheorie sind somit deutlich in der japanischen Kostenrechnungsliteratur erkennbar.¹²

Die Kostenrechnung wird, wie von *Okamoto*, meist als „Werkzeug des Managements“ verstanden, der die moderne Kostenrechnung wie folgt definiert: „Kostenrechnung ist die Theorie und Technik des Subsystems, das den Kern des umfassenden Informationssystems des Unternehmens bildet und welches die rechnerischen Daten über Kosten bzw. Gewinne, die aus Unternehmensaktivitäten entstehen bzw. entstanden, liefert, damit insbesondere das Management den Inhalt der Unternehmensaktivitäten versteht und darauf aufbauend Entscheidungen treffen und diese Informationen an Informationsnutzer weiterleiten kann.“¹³ *Kobayashi* erklärt die Kostenrechnung einfacher als „Vorgang, der bestimmten Leistungen Kosten zuordnet und diese erfasst“¹⁴.

Im Gegensatz zu Deutschland, wo in neuerer Zeit eine deutliche Trennung zwischen externem und internem Rechnungswesen vorgenommen wird, existieren in Japan kodifizierte, allgemeingültige Kostenrechnungsstandards, die einen Teil der Rechnungslegungsgrundsätze (GoB) darstellen. Da diese Kostenrechnungsstandards die Grundlage der japanischen Kostenrechnung und Kostenrechnungssysteme darstellen, sollen sie im Folgenden näher betrachtet werden.

3 Der Kostenrechnungsstandard des japanischen Finanzministeriums

Der heute gültige japanische Kostenrechnungsstandard hat sich aus zwei Vorläuferregelungen aus der Zeit vor dem Zweiten Weltkrieg entwickelt. Im Jahre 1937 wurde als Teil des Versuchs, die Rationalisierung der japanischen Industrie voranzutreiben, die „Herstellkostenrechnungsregel“ (*seizou genkakeisan junsoku*) erlassen, um die Verbreitung von Kostenrechnungskennnissen in der Unternehmenspraxis zu fördern. Dieser Standard war nicht verbindlich, sondern diente vor allem als Leitlinie und zum Aufbau von Kostenrechnungs-Know How. Im Zuge des sino-japanischen Krieges erließen aber das japanische Heer bzw. die japanische Kriegsmarine im Jahre 1939 bzw. 1940 eigene Kostenrechnungsregeln, um die Preise von Rüstungsgütern besser kontrollieren zu können. Diese Regelungen wurden 1942 durch einheitliche Regelungen für beide Waffengattungen ersetzt. Zudem erweiterte sich die Zielset-

¹² Besonders deutlich wird dies auch für Leser ohne japanische Sprachkenntnisse z. B. im Lehrbuch von *Okamoto, S.* (2000), da dort deutsche und englische Kostenrechnungsbegriffe wiedergegeben werden.

¹³ *Okamoto, S.* (2000) S. 14.

zung auf die allgemeine Steuerung der Warenpreise und der Steigerung der Managementeffizienz vor dem Hintergrund der Kriegswirtschaft. Diese Regelungen wurden auch in der Nachkriegszeit zur Preiskontrolle eingesetzt. Die Ausarbeitung des neuen Kostenrechnungsstandards dauerte von 1950 bis 1962, wobei die Konzeption einige Ähnlichkeiten mit den deutschen „Allgemeinen Grundsätzen der Kostenrechnung“ aus dem Jahre 1939 und dem US-amerikanischen „Report of the Committee on Cost Concepts and Standards by AAA“ aus dem Jahre 1951 aufweist.¹⁵

Die 1962 vom Unternehmensrechnungslegungsbeirat des japanischen Finanzministeriums veröffentlichten Kostenrechnungsstandards (jKRS) stellen eine Zusammenfassung und Kodifizierung allgemein anerkannter Konventionen bezüglich der Kostenrechnung bzw. des damaligen „Best Practice“ dar. Der jKRS verfolgt nicht lediglich einen Bildungszweck, sondern ist als integraler Teilbereich des Rechnungswesen- und Rechnungslegungssystems gedacht und somit ein Teil der Unternehmensrechnungslegungsprinzipien (GoB).¹⁶ Zwar entstehen den Unternehmen aus der Nichtbeachtung der jKRS keine rechtlichen Konsequenzen, aber die enge Beziehung der Kostenrechnung zur Finanzbuchhaltung und die Erwartung des Finanzministeriums, dass alle Unternehmen die jKRS beachten sollen, üben hinreichenden sozialen Druck aus, der sicherstellt, dass die jKRS einen hinreichend starken Einfluss auf die Kostenrechnungspraxis ausüben.¹⁷

Die jKRS gelten für Unternehmen und Wirtschaftsbereiche aller Art¹⁸ und sind somit folglich recht flexibel und schreiben kein bestimmtes Kostenrechnungssystem vor.¹⁹

Gegenstand des jKRS sind die Darlegung des Zweckes der Kostenrechnung und der allgemeinen Grundsätze der Kostenrechnung sowie die Beschreibung der Ist- und Standard-Kostenrechnung sowie die Beschreibung der Erfassung, Analyse und rechnungswesentechnischen Behandlung von Kostenabweichungen. Kostenmanagementmethoden und Budgetierung sowie Planung und Entscheidungsfindung sind nicht Gegenstand der jKRS.²⁰

¹⁴ Kobayashi, K. (1997), S. 6.

¹⁵ Vgl. Yoshikawa, T. (2001), S. 270.

¹⁶ Ein wichtiger Zweck der jKRS wird auch in der Unterstützung der wirtschaftspolitischen Zielsetzungen der Nachkriegsregierungen gesehen. Die jKRS sollten dabei vor allem der Verdeckung bzw. Rechtfertigung von Monopolgewinnen dienen. Vgl. die Quellenangaben bei Yoshikawa, T., et al. (1994), S. 7.

¹⁷ Vgl. Yoshikawa, T. (2001), S. 271; Okamoto, S. (2000), S. 14.

¹⁸ Hierbei ist aber zu beachten, dass sich die Regelungen des Finanzministeriums nur auf Kapitalgesellschaften beziehen. Die Anwendung des jKRS ist i. d. R. abhängig von der Branche, den Geschäftsbedingungen und der Unternehmensgröße. Vgl. Yoshikawa, T. (2001), S. 271.

¹⁹ Vgl. Yanagita, H. et al. (1990), S. 22; Yoshikawa, T. (2001), S. 271.

²⁰ Vgl. Yoshikawa, T. (2001), S. 271.

Gemäß dem jKRS wird die Kostenrechnung in Kostenrechnungssysteme und Kostenson-
derrechnungen unterteilt. **Kostenrechnungssysteme** sind demnach „Rechnungssysteme, die
organisch mit der Finanzbuchhaltung verbunden sind und die ordentlich und fortlaufend ge-
führt werden“²¹. **Kostensonderrechnungen** hingegen werden als „statistische und technische
Kostenrechnungen bzw. Kostenstudien, die außerhalb der Finanzbuchhaltung angesiedelt sind
und die fallweise und diskontinuierlich eingesetzt werden“²² definiert. Aufgrund der geforder-
ten engen Beziehung der so definierten Kostenrechnungssysteme mit dem externen Rech-
nungswesen werden diese auch als „Kostenrechnungslegung“ bezeichnet.

4 Kostenrechnungssysteme des jKRS

Die im jKRS beschriebenen Kostenrechnungssysteme sind traditionelle Rechnungssysteme,
da die damals geltenden Best Practice-Ansätze und somit anerkannte Rechnungskonventionen
dargestellt wurden.

4.1 Systematisierung der jKRS-Kostenrechnungssysteme

Die Kostenrechnungssysteme des jKRS können zunächst bezüglich der Dimensionen **Umfang
der Kostenzurechnung auf Bezugsobjekte** (Hauptbezugsobjekt) und **Zeitbezug** bzw. Zeit-
punkt der Rechnungserstellung in Relation zur abzubildenden Leistungserstellung systemati-
siert werden. Entsprechend können Vollkosten- und Teilkostenrechnungen bzw. Ist- und
Standardkostenrechnung unterschieden werden. Als weitere Dimension zur Klassifikation
lässt sich der **abbildende Produktionstyp** verwenden, anhand dessen sich die Rechnungs-
systeme in **spezifische Kostenrechnung** (job-order costing) für die Einzel- und Kleinserien-/
Auftragsproduktion und **synthetische Kostenrechnung** (process costing) für die Großserien-
und Massen-/ Vorratsproduktion einteilen lassen.²³ Diese Einteilung der Kostenrechnungssys-
teme nach der Art des Produktionsprozesses entspricht der US-amerikanischen Vorgehens-
weise²⁴ und ist in Deutschland nicht üblich.

²¹ Japanischer Kostenrechnungsstandard, abgedruckt in *Okamoto, S.* (2000), S. 949-967. Der Ausdruck „orga-
nisch“ (*yuukiteki*) ist dabei gem. dem Duden in der Bedeutung „einer inneren Ordnung gemäß in einen Zu-
sammenhang hineinwachsend, mit etwas eine Einheit bildend“ zu verstehen.

²² *Miyamoto, M.* (1990), S. 1.

²³ Zu den genannten Produktionstypen vgl. z. B. *Hoitsch, H.-J.* (1993), S. 11-19.

²⁴ Vgl. z. B. *Horngren, C. T. et al.* (2000) S. 97. Die Bezeichnung spezifische Kostenrechnung bzw. job-costing
ergibt sich, da bei dieser Methode die Kosten einem bestimmten Produkt oder Auftrag zu gerechnet werden.
Die Bezeichnung synthetische Kostenrechnung bzw. process-costing wird verwendet, da hierbei die Kosten

Die jKRS sehen aufgrund der geforderten „organischen Einheit“ der Kostenrechnungssysteme mit dem Jahresabschluss die Vollkostenrechnung als standardmäßiges Rechnungssystem an und fordern bei Teilkostenrechnungssystemen eine Ergänzung um Vollkosteninformationen.

Im Folgenden werden die grundlegenden Prinzipien der im jKRS beschriebenen Kostenrechnungssysteme anhand der in Abschnitt 1 erläuterten Merkmale erarbeitet, da die verschiedenen Rechnungssysteme alle auf dieselben kostenrechnerischen Grundlagen und Systemelemente zurückgreifen.

4.2 Rechnungsziel

Im jKRS werden explizit fünf Ziele bzw. Zwecke der Kostenrechnung genannt²⁵:

1. Bereitstellung der benötigten Kosteninformationen zur Erstellung des Jahresabschlusses, d. h. Berechnung der Produktkosten bzw. Ist-Kosten einer Periode (Dokumentationszweck).
2. Bereitstellung der benötigten Kosteninformationen zur Bestimmung der Produktpreise (Preisbildungszweck).
3. Bereitstellung der benötigten Informationen für das Kostenmanagement (Kostenmanagementzweck).
4. Bereitstellung der benötigten Kosteninformationen zur Budgetplanung und -kontrolle (Budgetierungszweck).
5. Bereitstellung der benötigten Kosteninformationen für die grundlegende Unternehmensplanung (allgemeiner Planungszweck).

Miyamoto weist darauf hin, dass je nach Rechnungsziel der Inhalt der zu liefernden Informationen anders ist und sich somit auch die Rechnungen unterscheiden müssen.²⁶

einer Periode, die für einen bestimmten Produktionsprozess angefallen sind, auf die mittels diesem erzeugten Produkte verteilt werden.

²⁵ Vgl. *Miyamoto, M.* (1990), S. 14; *Yanagita, H., et al.* (1990), S. 22; *Yoshikawa, T.* (2001), S. 271.

²⁶ Vgl. *Miyamoto, M.* (1990), S. 14.

4.3 Kostenbegriff

Kosten werden nach dem jKRS folgenderweise definiert: „Kosten stellen den betrieblichen, in Zusammenhang mit einer bestimmten Leistung stehenden, erfassten Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen in monetärer Weise dar.“²⁷ Aus dieser Definition lassen sich vier **Hauptcharakteristika** der Kosten ableiten:

- Kosten sind der Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen, die einen wirtschaftlichen Wert aufweisen.
- Kosten werden in Bezug auf eine bestimmte betriebliche Leistung erfasst.
- Kosten weisen eine Verbindung zum eigentlichen Betriebszweck auf (Produktion und Absatz bestimmter Erzeugnisse bzw. Dienstleistungen).
- Kosten erfassen nur den gewöhnlichen Güterverbrauch, der durch die gewöhnlichen wirtschaftlichen Aktivitäten des Betriebes hervorgerufen wird und sich nicht auf den Werteverzehr aufgrund außerordentlicher Umstände bezieht.

Somit stellen betriebsfremder bzw. außerordentlicher Werteverzehr wie Brandschäden und Finanzverluste keine Kosten dar, sondern werden als „Nicht-Kosten-Positionen“ verstanden. Kosten sind eine Wertgröße, die sich aus der Multiplikation einer Mengengröße (Faktorverbrauch) und einer Preisgröße (Faktorpreis) ergeben. Je nach Zeitbezug dieser Größen werden die Kosten in „Realkosten“ (Ist-Kosten) und „vorherbestimmte Kosten“ (Schätz- und Plankosten) unterteilt. Ist-Kosten stellen tatsächliche oder normalisierte, realisierte Faktorverbräuche einer erfolgten Leistungserstellung dar, während vorherbestimmte Kosten sich auf zukünftige Faktorverbräuche beziehen. Letztere werden – je nachdem ob die Kostenbestimmung auf statistischen oder naturwissenschaftlichen Methoden beruht – in Schätzkosten (Kostenbestimmung anhand von Erfahrungswerten) und Standardkosten (Verwendung statistischer bzw. naturwissenschaftlicher Methoden) unterschieden. Die Preiskomponente stellt in der Regel Normal- oder Festpreise dar.

4.4 Kostengliederung

Da die Kostenrechnung für eine Vielzahl von Fragestellungen Informationen bereitstellen soll, werden Kosten nach den unterschiedlichsten Gesichtspunkten geordnet und gegliedert.

²⁷ Japanischer Kostenrechnungsstandard, abgedruckt in *Okamoto, S.* (2000), S. 949-967.

Übliche Fragestellungen verlangen eine Gliederung nach den folgenden Gesichtspunkten: Zurechenbarkeit der Kosten, Umfang der Kostenzurechnung, Art der verbrauchten Faktoren, betriebliche Funktionen und Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad.

Unter dem Kriterium der **Zurechenbarkeit** der Kosten wird meist die Zurechenbarkeit zu den Erzeugnissen verstanden. Die Kosten werden demnach in Produktkosten und Periodenkosten unterschieden, je nachdem ob der Faktorverbrauch auf „rationale“ Weise Produkten zugerechnet werden kann. Dies ist im Allgemeinen bei Materialkosten und Lohnkosten der Fall. Dabei ist zu beachten, dass das Zurechnungsprinzip, das bei einem bestimmten Rechnungssystem zur Anwendung kommt, die Zurechenbarkeit festlegt. So werden bei Vollkostenrechnungssystemen gemäß dem Durchschnittsprinzip oder Kosteneinwirkungsprinzip auch Fixkosten auf eine Erzeugniseinheit verrechnet. Periodenkosten sind jene Kosten, die nur eine schwache Beziehung zur Erstellung konkreter Leistungen aufweisen und nach dem Zurechnungsprinzip nicht den Erzeugnissen, sondern dem Zeitraum, in dem die Kosten anfallen, zugerechnet werden. Zu dieser Kostengruppe zählen im Allgemeinen Vertriebskosten und allgemeine Verwaltungskosten sowie Werbe- und F&E-Kosten.

Eine exaktere Klassifizierung erlaubt die Unterscheidung in direkte und indirekte Produktkosten (Produkteinzel- bzw. Produktgemeinkosten), die nach der Unmittelbarkeit des Zusammenhangs des Kostenanfalls mit der Produktentstehung erfolgt.²⁸ Indirekten Kosten fehlt der unmittelbare Produktzusammenhang; aus Wirtschaftlichkeitsgründen werden u. U. aber auch direkt erfassbare Kosten zu dieser Gruppe gerechnet. Das Konzept von direkten und indirekten Kosten wird auch auf andere Bezugsobjekte, vor allem Kostenstellen, übertragen.

Nach dem **Umfang der Kostenzurechnung** auf Produkte werden Vollkosten und Teilkosten unterschieden. Während Vollkosten die gesamten Herstellkosten bzw. zusätzlich die Vertriebs- und allgemeinen Verwaltungskosten umfassen, wird bei den Teilkosten aus bestimmten Informationsbedürfnissen heraus nur ein Teil Kosten der Periode (auf die Erzeugnisse) zugerechnet.

Eine grundlegende Kostensystematisierung ist die Gliederung der Kosten nach der Form des Kostenanfalls bzw. der **Art der verbrauchten Faktoren**. Nach Art der „Kostenfaktoren“ werden die Kosten in drei Gruppen gegliedert, den Materialkosten (MK, Kosten infolge des Verbrauchs physischer Güter), den Personalkosten (PK, Kosten infolge der Inanspruchnahme

von Arbeitsleistung) und „sonstigen (Herstell-) Kosten“ (keihi), eine Sammelbezeichnung für alle übrigen Herstellkosten außer MK und PK. Betrachtet man die Kosten unter dem Gesichtspunkt, für welche **betrieblichen Funktionen** sie anfallen, erfolgt ihre Einteilung in Herstellkosten (HK), Vertriebskosten (VtK) und allgemeine Verwaltungskosten (aVwK). HK sind die Summe der MK und PK, die Gesamtkosten beinhalten sowohl HK als auch VtK und aVwK. Der Begriff Umsatzkosten bezeichnet die HK der in der Periode abgesetzten Erzeugnisse.

4.5 Zurechnungsprinzip und Rechnungsaufbau

Das angewandte **Zurechnungsprinzip** ist eng verknüpft mit dem jeweiligen Rechnungssystem. Im Allgemeinen werden aber das Verursachungsprinzip und das Durchschnittsprinzip sowie eine Art Kosteneinwirkungsprinzip verwendet. Bei der Bestimmung der Produktkosten kommt für die direkten Kosten und für die variablen indirekten Kosten das Verursachungsprinzip zum Tragen, da die Zurechnung zu den Produkten (oder Kostenstellen) unter Beachtung der Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge auf rationale Weise erfolgen soll. Die anderen Kosten werden jedoch meist nach dem Durchschnittsprinzip oder dem Kosteneinwirkungsprinzip verteilt.

Der grundlegende **Aufbau der Rechnungssysteme** der jKRS ist als traditionell zu bezeichnen und orientiert sich am „Kostenfluss“, der den betrieblichen Prozess vom Einkauf der Faktoren über die Produktion bis hin zum Absatz dreistufig abbildet. Somit bestehen die Systeme im Allgemeinen aus einer Kostenartenweisen Rechnung (Kostenartenrechnung), einer Kostenstellenweisen Rechnung (Kostenstellenrechnung) und einer Produktweisen Rechnung (Kostenträgerrechnung). Der Rechnungsablauf orientiert sich an diesen drei Rechenschritten.

Im ersten Schritt – der Kostenartenweisen Rechnung – werden die Kosten einer Periode kostenartenweise erfasst und somit der Input der Kostenrechnung festgelegt. Gewöhnlich erfolgt auch eine Trennung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten. Im zweiten Schritt, der Kostenstellenweisen Rechnung, erfolgt die Zurechnung der zuvor erfassten Kosten auf die Kostenstellen, um die funktionsweise bzw. verantwortungsbereichsweise Erfassung und Verwaltung des Kostenanfalls zu ermöglichen. Kostenstellen sind meist mit organisatorischen Einheiten wie Abteilungen identisch; sollte jedoch eine detailliertere Kostenerfassung am

²⁸ Die japanische Einteilung orientiert sich an den US-amerikanischen Bezeichnungen „direct costs“ bzw. „indirect costs“, welche weitgehend den deutschen Begriffen Einzel- bzw. Gemeinkosten entsprechen. Vgl. *Hornigren, C. T., et al.* (2000), S. 28f.

Entstehungsort notwendig sein, werden so genannte „Cost Center“ eingerichtet. In der Literatur wird hier oft darauf hingewiesen, dass eine kostenstellenweise Rechnung im Falle eines kleinen Betriebes oder eines unkomplizierten Produktionsprozesses nicht unbedingt benötigt wird.²⁹ Im dritten Schritt, der Produktweisen Rechnung, werden die Kosten einer bestimmten Produkteinheit zugerechnet, um die Stück(-herstell-)kosten zu bestimmen.

Praktikabel ist der dargestellte Rechnungsaufbau nur in Ist-Kostenrechnungssystemen. In der Standardkostenrechnung oder anderen Planrechnungen kann die Kostenartenweise Rechnung für Kostenstellenkosten nur im Rahmen der Kostenstellenweisen Rechnung erfolgen. Als Abrechnungszeitraum wird i. d. R. ein Kalendermonat angesehen.

5 Die jKRS-Kostenrechnungssysteme im Detail

Die nähere Betrachtung der einzelnen Kostenrechnungssysteme erfolgt in den Hauptgruppen Vollkosten- und Teilkostenrechnungssysteme. Zunächst soll auf die gemeinsamen Merkmale der Systeme einer Gruppe eingegangen werden, um darauf aufbauend die Besonderheiten der einzelnen Systeme zu beschreiben.

5.1 Vollkostenrechnungssysteme

Vollkostenrechnungssysteme sind Rechnungssysteme, mit deren Hilfe die gesamten Kosten einer Periode auf die Bezugsobjekte verrechnet werden.³⁰ Der zu Grunde liegende Kostenbegriff unterscheidet sich nicht vom grundlegenden Kostenbegriff des jKRS. Die Kostengliederung ist vom jeweiligem System abhängig, ebenso wie das Zurechnungsprinzip, die Bezugsobjekte und der Rechnungsaufbau. Als finale Bezugsobjekte werden jedoch in der Regel die Erzeugnisse verwendet. Der jKRS unterstützt Vollkostenrechnungssysteme und erkennt reine Teilkosteninformationen nicht an.

5.1.1 Ist-Kostenrechnung

Die Ist-Kostenrechnung – auch historische Kostenrechnung oder Realkostenrechnung genannt – ist eine ex post Rechnung und befasst sich mit der Erfassung und Zurechnung historischer Kosten und hat damit hauptsächlich Dokumentationscharakter. Unter der Ist-Kostenrechnung

²⁹ Vgl. z.B. *Miyamoto, M.* (1990), S. 17.

³⁰ Vgl. *Asada, T. et al.* (1998), S. 34.

werden aber nicht nur Rechnungssysteme subsumiert, die die „wahren“, tatsächlich angefallenen Kosten einer vergangenen Periode erfassen, sondern auch solche, die mit normalisierten oder anderweitig standardisierten Daten (vor allem zur Beschleunigung der Abrechnung) arbeiten.

Als **Zweck** der Ist-Kostenrechnung wird vor allem die Informationsversorgung des externen Rechnungswesens genannt. In Verbindung mit einem Standardkostenrechnungssystem wird auch der Zweck der Kostenkontrolle erfüllt.

Der **Kostenbegriff** entspricht der grundlegenden Definition aus Abschnitt 4.3. Die Kosten werden aus Ist-Faktorpreisen, multipliziert mit Ist-Faktorverbrauchsmengen errechnet. Die Mengenkomponekte gibt die tatsächliche Faktorverbrauchsmenge an, unter der Einschränkung, dass nur der Verbrauch, der normalerweise für die betriebliche Leistungserstellung anfällt, in der Kostenrechnung berücksichtigt wird und außergewöhnliche Verbräuche erst in der Erfolgsrechnung aufgeführt werden. Die Preiskomponekte besteht entweder aus Ist-Preisen oder Schätzpreisen bzw. Festpreisen.

Die **Kostengliederung** erfolgt in mehreren Dimensionen nach Kostenarten (MK, PK, SK), Unmittelbarkeit der Zurechenbarkeit auf Bezugsobjekte (EzK und GmK) und betrieblichen Funktionen (HK, aVwK, VtK).

Die Verwendung von **Bezugsobjektarten** und deren Bedeutung für die Rechnung ist abhängig von der konkreten Rechnungsausgestaltung und wird dort näher erläutert. Im Allgemeinen finden die Bezugsobjektarten Produkteinheit, Los, Produktart, Kostenstellen, Fertigungsprozess und Periode Verwendung.

Als **Zurechnungsprinzipien** finden je nach konkretem Kostenrechnungssystem das Verursachungsprinzip oder das Durchschnittsprinzip Anwendung, wobei bei einer Vollkostenrechnung das Verursachungsprinzip nur als Zurechnungsprinzip für einen Teil der Kosten verwendet werden kann.

Der **Rechnungsaufbau** soll den Kostenfluss abbilden und besteht in der Regel aus den klassischen drei Komponenten Kostenartenweise, Kostenstellenweise und Produktweise Rechnung, wobei im Einzelfall auf die Kostenstellenweise Rechnung verzichtet wird. Da der hier beschriebene Ablauf allen Kostenrechnungssystemen der JKRS gemein ist, besitzt seine Darstellung an dieser Stelle auch Gültigkeit für die anderen Rechnungssysteme.

Im ersten Schritt der Vollkostenrechnung und anderer Systeme des jKRS (**Kostenartenweise Rechnung**) werden die Kosten der Periode in den drei Hauptkostenkategorien Materialkosten (MK), Personalkosten (PK) und sonstigen Kosten (SK) erfasst. Die Berechnung der Kosten weist je nach Kostenart ihre Besonderheiten auf, die im Folgenden dargestellt werden.

Materialkosten werden verursacht durch den Verbrauch physischer Güter, die in der Produktion untergehen. Sie werden je nach Güterart in einer der folgenden fünf Kostenartenuntergruppen erfasst.

1. Rohstoffkosten: Verbräuche von Gütern, die direkt in Produkte eingehen und ein Hauptbestandteil derselben werden
2. Kaufteilkosten: Verbräuche von Gütern, die unverändert d. h. ohne Bearbeitung in die Produkte eingehen und ein Teil derselben werden
3. Kraftstoffkosten: Verbräuche von Brennstoffen wie Gas und Öl, die zur Herstellung der Produkte benötigt werden
4. Werksverbrauchskosten: Verbräuche von Hilfsstoffen wie Schmierstoffe, Arbeitskleidung etc.
5. Werkzeugkosten: Werkzeuge, deren Einsatzzeit kürzer als ein Jahr ist und die von geringem Wert sind (i. A. weniger als 20.000 Yen)

Die MK werden nach der Zurechenbarkeit ihres Verbrauches für die Erstellung eines Produktes in direkte MK (Materialeinzelkosten, MEzK) und indirekte MK (Materialgemeinkosten, MGmK) unterteilt, wobei zu ersteren die Punkte 1. und 2. und zu letzteren die Punkte 3. bis 5. gerechnet werden.

Bei der Bestimmung der Preiskomponente der MK können wahlweise zum (Ist-, Normal-, Fest-) Kaufpreis nur die externen Nebenkosten oder auch die betriebsinternen Nebenkosten (Kosten der Bestellung, Lieferannahme etc.) hinzugerechnet werden. Die Mengenkomponekte bzw. die Materialverbrauchsmenge wird je nach Zweckmäßigkeit anhand der laufenden Bestandsführung, durch Inventur oder indirekt mittels der Rückrechnung des (normalisierten) Materialverbrauchs aus der Periodenproduktionsmenge ermittelt. I. d. R. weichen bei der Verwendung von Festpreisen und normalisierten Verbrauchsmengen die somit ermittelten Kosten von den tatsächlichen Ist-Kosten ab. Die entstehenden Abweichungen müssen in die Ergebnis- oder Bestandsrechnung überführt werden.

Personalkosten entstehen durch die Inanspruchnahme der Arbeitsleistung von Mitarbeitern und werden je nach Art der Arbeitsleistung und der Vergütung als Personalthauptkosten und Personalnebenkosten erfasst, wobei erstere die Vergütung einer bestimmten Arbeitsleistung darstellen. Personalthauptkosten werden gemäß untenstehender Darstellung weiter untergliedert:

1. Lohnkosten: Vergütung von Arbeitern, sowohl Stück- als auch Zeitlöhne
2. Zuschläge: über den Grundlohn hinausgehende Vergütungen für bestimmte Leistungen (Überstundenzuschlag, Gefahrenzulage, Schichtzulage)
3. Gehaltskosten: Vergütung von Angestellten (monatsweise Zahlung)
4. Sonstige Vergütungen: Vergütung der Arbeitsleitung von Teilzeitarbeitskräften, Saisonarbeitern etc. (keine vollwertigen Mitarbeiter der Unternehmung)
5. Boni: erfolgsabhängige Zahlungen, Wohnungs-, Familien-, Fahrtkostenzulagen
6. Pensionsrückstellungen

Die Personalnebenkosten umfassen Vergütungen wie Betriebsunterbrechungsvergütung, gesetzliche Sozialbeiträge, Kosten der Personalbeschaffung und -entwicklung, die keiner bestimmten Arbeitsleistung entsprechen.

Die in der Kostenrechnung verwendeten Lohnsätze weichen u. U. von den tatsächlich ausgezahlten ab, da oft Fest- oder Durchschnittslohnsätze verwendet werden. Die entstehenden Lohnsatzabweichungen werden nicht bei den Stückkosten, sondern bei den Umsatzkosten (HK der abgesetzten Produkte der Periode) berücksichtigt. Die Bildung von Durchschnittslohnsätzen kann z. B. für alle Arbeiter oder für Arbeiter mit einer bestimmten Tätigkeit erfolgen.

Definitionsgemäß sind die **Sonstigen Herstellkosten** (SHK) Kosten, die keine MK oder PK sind. Als ihnen zugehörig werden in der Regel folgende Kostenarten angesehen:

1. „Periodisierte Kosten“³¹: Kosten wie Abschreibungen, Versicherungsbeiträge und Steuern, die auf die einzelnen Monate verteilt werden

³¹ Die deutschen Bezeichnungen sind je nach Zweckmäßigkeit wörtliche bzw. sinngemäße Übersetzungen.

2. „Gemessene Kosten“: Faktorverbräuche wie z. B. Wasser, Strom, und Gas die mittels Messgeräten ermittelt werden
3. „Zahlungswirksame Kosten“: Kosten, die Auszahlungen bzw. Zahlungsverpflichtungen entsprechen, z. B. Kosten für Auftragsarbeiten, Reparaturen, Reisekosten
4. „Anfallende Kosten“: Kosten die aufgrund von Lagerschwund und Ausschuss u. a. entstehen.

Die meisten SHK sind Produkt-GmK; als Produkt-EzK fallen nur Kosten für Auftragsarbeiten, Lizenzgebühren je Stück, Konstruktionskosten u. a. an.

Die **Vertriebs- und allgemeine Verwaltungskosten** (VtK & aVwK) werden, da sie nicht Teil der Herstellkosten sind, als eigene Kostengruppe verstanden, obwohl sie auf Verbräuche von Faktoren zurückzuführen sind, die einer der oben genannten Kostenarten zuzurechnen wären. Dies zeigt, dass die Kostenrechnungssysteme vornehmlich auf die Erfassung der Herstellkosten ausgerichtet sind.

VtK sind Kosten, die im Zusammenhang mit dem Absatz der betrieblichen Leistungen anfallen, und umfassen Kosten der Auftragswerbung und Auftragserfüllung (Lagerung, Transport, Fakturierung, Marketing-Verwaltung). Die aVwK stellen Kosten der Unternehmensführung, der Finanzabteilung und anderer allgemeiner Verwaltungsbereiche dar. Die beiden Kostenarten sind im Allgemeinen Periodenkosten.

Im zweiten Schritt der Kostenrechnung (**Kostenstellenweise Rechnung**) werden zunächst die in der Kostenartenweisen Rechnung bestimmten Kosten als Input übernommen und auf Kostenstellen (KoSt) und Cost Center verteilt. Anschließend wird die innerbetriebliche Leistungsverrechnung vollzogen. Die somit gewonnenen Kostendaten werden an die Produktweise Rechnung weitergeleitet.

Die Kostenstellenweise Rechnung ist erforderlich, um bei Unternehmen mit einer gewissen Größe und Komplexität der Organisation eine genauere Zurechnung von Faktorverbräuchen, die keinen direkten Zusammenhang mit den erstellten Produkten aufweisen, auf Produkte und ein angemessenes Kostenmanagement zu ermöglichen.³²

³² Vgl. Okumura, T./Sakata, N. (1996), S. 61; Miyamoto, M. (1990), S. 32 f.

Als Zu- und Abrechnungseinheiten werden **Fertigungskostenstellen** (F-KoSt) und **Hilfskostenstellen** (H-KoSt) gebildet. F-KoSt stellen Abteilungen oder andere organisatorische Einheiten dar, die direkt am Fertigungsprozess teilhaben – wobei auch die Bearbeitung von Nebenprodukten und die Herstellung von Verpackungen hierzu gezählt werden. Die F-KoSt werden nach Produkten, Produktionsstufen und Produktionstätigkeiten unterteilt eingerichtet. In H-KoSt, die unterstützende Hilfsbetriebe (Energieerzeugungsstelle, Reparaturstelle, Werkzeugstelle) und Werksverwaltungsstellen (Materialstelle, Arbeitsplanung, F&E) umfassen, werden unterstützende Leistungen für F-KoSt erstellt. Die aus der Kostenartenweisen Rechnung übernommenen (Erzeugnisgemein-) Kosten werden in Kostenstelleneinzelkosten (KoSt-EzK) und Kostenstellengemeinkosten (KoSt-GmK) getrennt, wobei erstere den KoSt direkt zugerechnet und letztere anhand bestimmter Verteilungsmethoden bzw. Schlüssel zugeteilt werden. Dieser Teilschritt entspricht der Bestimmung der primären KoSt-Kosten in der deutschen Kostenrechnung. Die KoSt-Kosten ergeben sich aus der Summe der zugerechneten Kosten je Kostenstelle. Es wird gefordert, dass die Methode für die Verteilung der KoSt-GmK möglichst verursachungsgerecht sein soll. Standardmäßig wird eine Verteilung auf der Grundlage gewisser Maßzahlen, die entweder Wert- oder Mengengrößen darstellen, vorgeschlagen. Als mögliche Wertgrößen als Verteilungsgrundlage werden zumeist EzK wie Material-EzK, Lohn-EzK, Herstell-EzK oder eine Kombination derselben je nach Zweckmäßigkeit genannt. Bei Mengengrößen als Verteilungsbasis kommen Faktorverbrauchsmengen, in Anspruch genommene Fläche, Mitarbeiteranzahl, direkte Arbeitszeit, Maschinenstunden, Anzahl der bearbeiteten Aufträge usw. in Betracht. Zur Gewährleistung einer korrekten und möglichst verursachungsgerechten Verteilung der KoSt-GmK wird eine kostenfaktorweise Verteilungsrechnung, d. h. die Verwendung multipler Verteilungsgrundlagen, als wünschenswert angesehen.

Nach der Verteilung der KoSt-GmK erfolgt als letzter Teilschritt der Kostenstellenweisen Rechnung die innerbetriebliche Leistungsverrechnung (IBL), da final möglichst alle HK auf die Erzeugnisse zugerechnet werden sollen. Dies entspricht der Bestimmung der sekundären KoSt-Kosten. Als Umlagemethoden werden in der Literatur die „direkte Verteilungsmethode“, bei der unter Missachtung der Leistungsverflechtung der H-KoSt untereinander die H-KoSt-Kosten ausschließlich auf F-KoSt verrechnet werden, das Stufenverfahren und die „Simultane Verteilungsmethode“, bei der alle innerbetrieblichen Leistungsverflechtungen beachtet werden, genannt. Die Verteilung der H-KoSt-Kosten erfolgt dann entweder in Form von Vollkosten oder aber getrennt nach variablen und fixen Kosten auf der Grundlage verschiedener Maßgrößen. Im letzteren Fall werden die fixen Kosten der H-KoSt auf Grundlage der Produktionskapazitäten der empfangenden KoSt und die variablen Kosten gemäß der tatsäch-

lich in Anspruch genommenen Leistungen verteilt (Plurale Verteilungsmethode). Im Falle der Vollkostenrechnung werden jedoch immer die vollen Kosten verteilt und zugerechnet.

Im dritten Schritt des Rechnungsablaufes der (Voll-) Kostenrechnungssysteme nach dem jKRS (**Produktweise Rechnung**) erfolgt die Zurechnung der gesamten Herstellkosten, die in den vorhergehenden Rechenschritten ermittelt und gegliedert wurden, auf die in der Periode hergestellten Erzeugnisse. Die konkrete Ausgestaltung der Produktweisen Kostenrechnung ist abhängig vom Produktionstyp der Unternehmung, deren Produktion rechnerisch erfasst werden soll. Um eine möglichst wirklichkeitsnahe Abbildung der Realprozesse zu ermöglichen, werden je nach Produktionstyp und seinen Merkmalen unterschiedliche Rechnungssysteme angeboten, welche sich u. U. nicht nur in der Ausgestaltung der Produktweisen Kostenrechnung, sondern auch in den beiden anderen Komponenten unterscheiden können. Aus diesem Grund sollen diese sich unterscheidenden Rechnungen als konkrete Rechnungssysteme aufgefasst und im Folgenden Abschnitt einzeln dargestellt werden.

Die konkreten Ausgestaltungsformen der Kostenrechnungssysteme greifen im Allgemeinen auf die in Kapitel 4 beschriebenen Grundlagen zurück und differieren größtenteils nur in der Ausgestaltung der Produktweisen Rechnung.

5.1.1.1 Spezifische Kostenrechnung (job-order costing System)

Die spezifische Kostenrechnung ermöglicht es, bestimmten Erzeugnissen bzw. Aufträgen die durch sie verursachten Kosten spezifisch zuzurechnen. Sie richtet sich an Unternehmen mit dem Produktionstyp der Einzel- und Kleinserien-/ Auftragsfertigung, bei dem unterschiedliche Produkte einzeln mit unterschiedlichem Prozess und nicht wiederholt hergestellt werden und somit eine direkte Zurechnung der verbrauchten Kostengütern zu den einzelnen Erzeugnissen möglich und notwendig ist. Die Produktion wird mit Hilfe von schriftlichen „speziellen Produktionsaufträgen“, die Produktspezifikationen und Mengen angeben, ausgelöst und geregelt. Diese dienen auch gleichzeitig als Zurechnungsobjekt für die HK.

Mit der spezifischen Kostenrechnung werden die unter Abschnitt 4.2 genannten allgemeinen Rechnungsziele und im Falle einer Ausgestaltung als Ist-/Vollkostenrechnung die in Abschnitt 5.1.1 genannten Ziele verfolgt. Der **Hauptzweck** dieser wie auch der anderen konkreten Rechensysteme ist jedoch die Ermittlung der Stückherstellkosten.

Der **Kostenbegriff** weist keine Besonderheiten auf. Die Kostengliederung kennt zwar alle grundlegenden Gliederungsarten, der Schwerpunkt liegt aber in der Unterscheidung der Kosten in Erzeugnis- bzw. Auftrags-EzK und -GmK.

Als **Bezugsobjektart** werden primär „spezielle Fertigungsaufträge“, also Aufträge bzw. bestimmte, abgrenzbare Erzeugnisse bzw. Erzeugnisgruppen verwendet. In der Ausgestaltungsform der Einfachen Spezifischen Kostenrechnung werden im Gegensatz zur Kostenstellenweisen Spezifischen Kostenrechnung KoSt nicht als Zurechnungsobjekt eingeführt.

Das **Zurechnungsprinzip** ist je nach Kostenart unterschiedlich. Die Erzeugnis-EzK werden nach dem (strengen) Verursachungsprinzip, die Erzeugnis-GmK, genau wie die KoSt-Kosten, mit Hilfe einer Kombination aus Verursachungs-, Kosteneinwirkungs- und Durchschnittsprinzip zugerechnet.

Der grundlegende **Rechnungsaufbau** unterscheidet sich nicht von der Darstellung in Abschnitt 4.5 bzw. 5.1.1; an dieser Stelle erfolgt nur ein Überblick über die Besonderheiten in der Spezifischen Kostenrechnung. Die Spezifische Kostenrechnung erfolgt unter der Verwendung der Nummer des zu Grunde liegenden „speziellen Produktionsauftrages“, auf die alle durch den Auftrag unmittelbar verursachten Verbräuche (Auftrags-EzK) direkt und die nicht eindeutig zurechenbaren Verbräuche (Auftrags-GmK) mit Hilfe geeigneter Verfahren auf die Produktionsaufträge der Periode mittelbar verteilt werden. Die Kosten eines Auftrages werden auf der Auftragsnummer gesammelt und somit gesondert ermittelt. Die Kostenartenweise Rechnung mit der Aufteilung der Kosten in Auftrags- bzw. Erzeugnis-EzK und -GmK ist daher als erster Rechenschritt unerlässlich. Häufig wird darauf hingewiesen, dass bei geringer Komplexität der Fertigung auf eine Kostenstellenweise Rechnung verzichtet werden kann, was zur Ausgestaltungsform der **Einfachen Spezifischen Kostenrechnung** führt. Bei der **Kostenstellenweisen Spezifischen Kostenrechnung** werden die Auftrags-GmK auf den KoSt gesammelt und anschließend möglichst verursachungsgerecht auf die Aufträge verrechnet, welche die Leistungen der jeweiligen KoSt in Anspruch nahmen. Prinzipiell werden die EzK eines Auftrages diesem direkt zugerechnet. Sollten die direkten Personalkosten aber einen Fixkostencharakter aufweisen, werden nur die Material-EzK unmittelbar auf der Auftragsnummer verbucht, während die Personal-EzK in die KoSt-Rechnung eingehen. Die HK ergeben sich aus der Summe der auf der Auftragsnummer verbuchten EzK und GmK.

5.1.1.2 Synthetische Kostenrechnung (process-costing System)

Die Synthetische Kostenrechnung ist gedacht für Unternehmen mit dem Produktionstyp der Vorrats-/Großserien- und Massenproduktion. Charakteristisch hierfür ist, dass wenige Produktarten in großer Stückzahl fortlaufend hergestellt werden. Die Produktion wird durch einen „fortlaufenden Produktionsauftrag“ gesteuert. Je nach konkreter Art des Fertigungsprozesses existieren mehrere Unterformen der synthetischen Kostenrechnung mit jeweils charakteristischen Merkmalen, die im Folgenden betrachtet werden sollen. Für alle gilt, dass die Erfassung der Kosten fertigungsprozessweise erfolgt und je Periode die Stück-HK durch Division der HK durch die Produktionsmenge ermittelt werden.

5.1.1.2.1 Einfache synthetische Kostenrechnung und ihre Merkmale

Die **Einfache synthetische Kostenrechnung** ist eine sehr einfache Ausgestaltungsform der Synthetischen Kostenrechnung, bei der unterstellt wird, dass nur eine Produktart mit Hilfe eines Fertigungsprozesses fortlaufend hergestellt wird.

Rechnungsziel und **Kostenbegriff** entsprechen der Darstellung in den Abschnitten 4.2 und 4.3 bzw. 5.1.1, bei der **Kostengliederung** wird auf eine Unterscheidung in Erzeugnis- bzw. Auftrags-EzK und -GmK verzichtet. Als **Bezugsobjekte** werden Erzeugniseinheiten und Erzeugnisgesamtheit einer Periode verwendet. Das Zurechnungsprinzip ist im Falle der Stückherstellkosten das Durchschnittsprinzip (Divisionskalkulation).

Charakteristisch beim **Rechnungsaufbau** ist, dass auf eine Kostenstellenweise Rechnung verzichtet wird und die HK des Monats direkt aus der Summe der MK, PK und SHK der Kostenartenweisen Rechnung ermittelt und um die HK der unfertigen Erzeugnisse zu Monatsanfang zu den Kosten der Fertigerzeugnisse des Monats ergänzt werden. Diese werden dann schließlich durch die Produktionsmenge dividiert, um die Stück-HK zu ermitteln.

5.1.1.2.2 Prozessweise synthetische Kostenrechnung und ihre Merkmale

Diese Form der synthetischen Kostenrechnung ist für Fertigungsprozesse gedacht, die aus zwei oder mehr aufeinander folgenden Teilprozessen bestehen. Die Prozessweise Synthetische Kostenrechnung ist aber kein eigenständiges Kostenrechnungssystem, sondern eine Ausgestaltungsform der anschließend beschriebenen Sortenweisen bzw. Losweisen Synthetischen Kostenrechnung. Sie ist fertigungsprozessorientiert (ein Fertigungsprozess entspricht einer recht umfangreichen F-KoSt).

Betreffend der Merkmale **Rechnungsziel** und **Kostenbegriff** sei auf die Abschnitte 4.2 und 4.3 bzw. 5.1.1 verwiesen. Die **Kostengliederung** legt ihren Schwerpunkt auf die Unterscheidung in Fertigungsprozess-EzK (FP-EzK), H-KoSt-EzK und FP-GmK. Neben die in 5.1.1 genannten **Bezugsobjekte** treten Fertigungsprozesse und Hilfskostenstellen.

Das **Zurechnungsprinzip** für die HK auf Erzeugniseinheiten ist das Durchschnittsprinzip, für die FP-EzK und -GK sowie die H-KoSt-GmK kommen das im Abschnitt 5.1.1 beschriebene Mischprinzip zur Anwendung.

In der Kostenartenrechnung werden die Kosten, in FP-EzK, H-KoSt-EzK und FP-GmK unterteilt (**Rechnungsaufbau**). Anschließend erfolgen die Zurechnung der EzK zu den jeweiligen FP und H-KoSt und die Verteilung der GmK und die Innerbetriebliche Leistungsverrechnung anhand einer geeigneten Verteilungsmethode. Schließlich erfolgt die fertigungsprozessweise Bestimmung der Prozessstückkosten durch die Division der jeweiligen FP-Kosten durch die in dem Prozess bearbeitete Erzeugnismenge. Die Stück-HK der Erzeugnisse ergeben sich durch die Addition der relevanten Prozessstückkosten.

5.1.1.2.3 Sortenweise Synthetische Kostenrechnung und ihre Merkmale

Der Einsatz der Sortenweisen Synthetischen Kostenrechnung (Äquivalenzziffernkalkulation) ist auf die Sortenproduktion zugeschnitten, bei der verschiedene Produkte einer Produktart aus denselben Materialien hergestellt werden und sich die Produkte nach Form, Größe etc. in Sorten einteilen lassen.

Bezüglich der ersten fünf Merkmale sei auf die Abschnitte 4.2-4.5 bzw. 5.1.1 verwiesen.

Hinsichtlich des **Rechnungsaufbaus** weist die Sortenweise Synthetische Kostenrechnung folgende Besonderheiten auf: Die Ermittlung der HK verläuft wie in der Einfachen Synthetischen Kostenrechnung. Anschließend werden die HK mit Hilfe von Äquivalenzziffern, die auf Produkteigenschaften wie Größe, Gewicht etc. beruhen, auf die einzelnen Sorten verteilt. Die Äquivalenzziffer wird mit der Produktionsmenge der jeweiligen Sorte multipliziert und ergibt somit die so genannte Produktzahl. Die Verteilungsrate der Sorte ergibt sich aus der Division der Produktzahl der Sorte durch die Summe der Produktzahlen über alle Sorten. Die HK der Sorte wird aus dem Produkt der HK der Periode mit der Verteilungsrate der Sorte errechnet. Dividiert man die HK einer Sorte durch die Produktionsmenge, ergeben sich die Stück-HK.

5.1.1.2.4 Losweise Synthetische Kostenrechnung und ihre Merkmale

Die Losweise Synthetische Kostenrechnung wird beim Produktionstyp der Serienproduktion angewandt, bei dem unterschiedliche Produktarten in den gleichen Fertigungsstellen gefertigt werden. Der **Rechnungsaufbau** ähnelt der Spezifischen Kostenrechnung: Zunächst werden in der Kostenartenweisen Rechnung die HK der Periode erfasst und in Los-EzK und Los-GmK unterschieden, wobei erstere direkt dem entsprechenden Produktionsauftrag (Los) zugerechnet und letztere mit Hilfe eines bestimmten Verteilungsverfahrens auf die einzelnen Lose der Periode verteilt werden. Die Stück-HK werden mittels Division der Loskosten durch die Losgröße ermittelt.

Betreffend **Rechnungsziel** und **Kostenbegriff** weist die Losweise Synthetische Kostenrechnung keine Besonderheiten auf. Die **Kostengliederung** konzentriert sich auf die Unterscheidung in Los-EzK und Los-GmK, als **Bezugsobjekte** werden zusätzlich Lose verwendet.

5.1.2 Standardkostenrechnung

Im Gegensatz zur Ist-Kostenrechnung befasst sich die Standardkostenrechnung nicht mit historischen, bewerteten Faktorverbräuchen, sondern mit Soll-Faktorverbräuchen. Sie wird hauptsächlich zum Effizienzmanagement in Betrieben mit einem Produktionsprogramm eingesetzt, das eine gewisse Konstanz aufweist. Für die Leistungen des Betriebes werden Kostenstandards und Standardkosten – mit je nach verfolgtem Ziel und Zeithorizont in verschiedenen strenger Ausprägung – nach statistischen und naturwissenschaftlichen Standards festgelegt. Diese geben an, wie hoch der durch die Erstellung der Leistungen (womit üblicherweise eine Erzeugniseinheit gemeint ist) verursachte Werteverzehr bei effizienter Leistungserstellung sein sollte. Die Standardkostenrechnung wird gewöhnlich in Verbindung mit einer Ist-Kostenrechnung durchgeführt, um Kostenabweichungsanalysen und somit eine Kosten- und Effizienzkontrolle zu ermöglichen. Je nachdem, ob die Kostenplanung vor Beginn der Leistungserstellung auf der Grundlage eines einzigen, festgelegten Beschäftigungsgrades oder mehrerer Beschäftigungsgrade erfolgt, werden Rechnungen mit fixem Budget und variablem Budget unterschieden.

Das vornehmliche **Rechnungsziel** der Standardkostenrechnung ist die Messung der Effizienz der Leistungserstellung.³³ Die jKRS geben einen umfassenderen Zielkatalog an, der die Steigerung der Effizienz des Kostenmanagements, die Bereitstellung verlässlicher Kosteninformationen für Bewertung von Vorratsvermögen sowie die Budgeterstellung und die Be-

schleunigung sowie Vereinfachung der Buchhaltung umfasst.³⁴ Durch Soll-Ist-Analysen werden die Ursachen für Kosten- und Effizienzabweichungen geklärt. Die Standardkostenrechnung ist somit eine Planungs- und Kontrollrechnung.

Der **Kostenbegriff** entspricht der Definition aus 4.3, wobei die Kosten aus der Multiplikation des Standardfaktorverbrauches mit Festpreisen errechnet werden. Die Standardkosten werden als ein rationaler, anzustrebender Zielwert verstanden, wobei die Standardfaktorverbräuche für jede Leistung (Erzeugniseinheit) nach statistischen und naturwissenschaftlichen Methoden bestimmt werden. Nach Strenge und Zeitbezug der durch die Standardkosten ausgedrückten Zielvorstellung lassen sich verschiedene Standardkostenklassen unterscheiden. Die „Grundlegenden Standardkosten“ (auch „fixierte Standardkosten“) sind langfristig orientiert und gehen vom grundlegenden Produktionsprozess und grundlegenden Bedingungen aus. Sie werden, solange sich diese nicht ändern, auch bei Änderung der Faktorpreise und Faktorverbrauchsmengen nicht angepasst. Im Gegensatz hierzu sind die „gegenwärtigen Standardkosten“ ein kurzfristiges Kostenziel, das mit der Änderung der Preise, Verbrauchsmengen, der Effizienz und des Beschäftigungsrades revidiert wird. Nach der Strenge der Zielvorstellung lassen sich nach dem jKRS ideale, aktuelle, normale und geplante Standardkosten unterscheiden. Ideale Standardkosten gehen von idealen Bedingungen wie Vollbeschäftigung, keine Ineffizienzen, kein Ausschuss u. a. aus. Aktuelle Standardkosten sind kurzfristig orientiert, gehen von günstigen aber erreichbaren Bedingungen wie normalen Ausschuss aus und werden häufig revidiert. Normale Standardkosten sollen die langfristigen Kosten aufgrund normalisierter Bedingungen widerspiegeln. Geplante Standardkosten repräsentieren die zukünftig zu erwartenden Kosten.

Die **Kostengliederung** kann nach allen grundlegenden Dimensionen, wie sie in 4.4 genannt sind, erfolgen. Standardkosten werden im Allgemeinen in Standard-Materialeinzelkosten, Personaleinzelkosten und Fertigungsgemeinkosten (in Bezug auf das Bezugsobjekt Erzeugniseinheit) gegliedert. Diese Standardkosten werden produktweise auf sogenannten „Standardkosten-Karten“ hinterlegt und dazu verwendet, die Standardstückkosten zu bestimmen. Die Fertigungsgemeinkosten werden im Rahmen der KoSt-Budgetplanung festgelegt und sind bei einer Vollkostenrechnung abhängig vom Beschäftigungsgrad. Bei der Erstellung von variablen Budgets erfolgt auch eine Kostenauflösung in fixe und variable Kosten.

³³ Vgl. Okumura, T./Sakata, N. (1996), S. 119.

³⁴ Vgl. Miyamoto, M. (1990), S. 55.

Das wichtigste **Bezugsobjekt** in der Standardkostenrechnung ist die Erzeugniseinheit. Im Rahmen der Planung der Fertigungsgemeinkosten, d. h. der Kostenstellenplanung werden auch Kostenstellen als Bezugsobjekte verwendet, die dann in der Kostenabweichungsanalyse von großer Bedeutung sind.

Das **Zurechnungsprinzip** für die Einzelkosten ist das Verursachungsprinzip, bei der Zurechnung der Gemeinkosten auf Erzeugnisse und KoSt wird, je nach Kostenart und Zweckmäßigkeit, eine Mischung aus Verursachungs-, Kosteneinwirkungs- und Durchschnittsprinzip eingesetzt.

Die Standardkostenrechnung weist den traditionellen **Rechnungsaufbau** mit der Gliederung in Kostenartenweise, Kostenstellenweise und Produktweise Rechnung auf. Die Darstellung desselben entspricht den Ausführungen der Punkte 4.5 und 5.1.1, wobei aber darauf zu achten ist, dass in der Standardkostenrechnung geplante bzw. Soll-Werte Verwendung finden und die Planung der GmK kostenartenweise in den KoSt erfolgt. Die Erzeugniseinzelkosten werden direkt an die Produktweise Kostenrechnung weitergeleitet und bei der Kostenstellenweisen (Plan-) Rechnung muss im Falle eines variablen Budgets auf eine möglichst genaue Kostenauflösung geachtet werden. Eine monatliche Berechnung findet nur für die gegenwärtigen bzw. aktuellen Standardkosten statt. Da sich die Standardkostenrechnung – wie auch die anderen Kostenrechnungssysteme – auf den Produktionsbereich und die Planung der HK konzentriert, werden die VtK und aVwK budgetiert. Zu den traditionellen Komponenten tritt die Kostenabweichungsanalyse als Auswertungsrechnung. Bei ihr erfolgt kostenartenweise ein Soll-Ist Vergleich der M-EzK, P-EzK und F-GmK, wobei letztere weitaus komplexer als die Analyse der EzK-Abweichungen ist, da die GmK sowohl variable als auch fixe Komponenten enthalten.

5.2 Teilkostenrechnungssysteme

Teilkostenrechnungssysteme sind Kostenrechnungssysteme bei denen nur ein Teil der in der Abrechnungsperiode anfallenden Kosten auf die Bezugsobjekte verrechnet wird³⁵; im Allgemeinen jedoch werden hierunter meist Grenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen (Direct Costing, Variable Costing) verstanden. Der jKRS fordert bei Verwendung von Teilkostenrechnungen eine Anpassungsrechnung zur Überführung der Teilkosteninformationen in

³⁵ Vgl. Asada, T., et al. (1998), S. 34.

Vollkosteninformationen, um die reibungslose Verbindung zur Finanzbuchhaltung sicherzustellen.³⁶

5.2.1 Direct Costing

Beim Rechnungssystem des Direct Costing bzw. Variable Costing werden nur die Kosten, die sich mit dem Beschäftigungsgrad unmittelbar verändern, auf die Bezugsobjekte – auch hier in der Regel Produkteinheiten – verrechnet, was die Gewinnung von Kosteninformationen erlaubt, die in einer Reihe von außerhalb der Kostenrechnungssysteme stehenden Sonderrechnungen (wie der Break-Even Analyse, der Cost-Volume-Profit-Analyse und der Produktionsprogrammplanung sowie der Erfolgs-Planung/-Kontrolle) Verwendung finden. Das Direct Costing erlaubt somit eine bessere Informationsversorgung des Entscheidungsfindungsprozesses.

Mit dem Direct Costing wird vor allem der **Zweck** der Bereitstellung von Kosteninformationen für interne Informationsnutzer für die Verwendung in der kurzfristigen Erfolgsplanung, bei der Bewertung der Leistungen einzelner Segmente, bei Preisentscheidungen und im Kostenmanagement verfolgt.

Der **Kostenbegriff** unterscheidet sich nicht von der in Abschnitt 4.3 gegebenen Definition.

Hinsichtlich der **Kostengliederung** ist für das Direct Costing vor allem die Unterscheidung der Kosten in Abhängigkeit ihres Verhaltens vom Beschäftigungsgrad in fixe und variable Kosten wichtig. Erzeugniseinzelkosten wie M-EzK und P-EzK sind in jedem Fall variable Kosten. Bei den F-GmK muss eine Kostenauflösung erfolgen. Hierzu ist auch eine Gliederung in Erzeugnis-EzK und -GmK sowie nach Kostenarten nötig. Neben Kosten werden auch Erfolgsgrößen verwendet. Der „Grenzerfolg“ (Deckungsbeitrag) ist eine Teilerfolgsgröße, die sich aus dem Umsatzerlös abzüglich der variablen HK und anderer variabler Kosten ergibt

Die verwendeten **Bezugsobjekte** sind primär Erzeugniseinheiten und sekundär KoSt.

Die **Zurechnung** der Kosten zu den Erzeugnissen erfolgt gemäß dem Verursachungsprinzip, bei der Zurechnung zu den KoSt können auch andere Prinzipien zur Anwendung kommen.

³⁶ Vgl. Miyamoto, M. (1990), S. 69.

Der **Rechnungsaufbau** umfasst die grundlegenden drei Schritte Kostenartenweise, Kostenstellenweise und Produktweise Rechnung, die in 4.5 und 5.1.1 beschrieben wurden. Bei der Kostenartenweisen Rechnung erfolgt eine Gliederung der Kosten in Erzeugnis-EzK und -GmK, in der Kostenstellenweisen Rechnung wird eine Auflösung der Erzeugnis-GmK in fixe und variable Bestandteile vorgenommen. Ausschließlich die EzK und variablen GmK werden in der Produktweisen Rechnung auf die Erzeugnisse zugerechnet. An die Kostenrechnung schließt sich eine Erfolgsrechnung an, bei der der „Grenzerfolg“ (Deckungsbeitrag) bestimmt und je nach Informationsbedarf noch eine schichtweise Fixkostendeckungsrechnung durchgeführt wird. Das Betriebsergebnis ergibt sich aus dem Grenzgewinn nach Berücksichtigung aller Fixkosten.

5.2.2 Direct Standard Costing (Grenz-Standardkostenrechnung)

Das Direct Standard Costing ist eine Kombination der beiden Rechnungssysteme Direct Costing (5.2.1) und Standardkostenrechnung (5.1.2). Es ist ein integriertes Rechnungssystem, das Kosten- und Erfolgsmanagement mittels eines Rechnungssystems ermöglicht.³⁷

Da der Gegenstand des Kostenmanagements in diesem System ausschließlich die variablen Kosten sind, für die Standardkosten festgelegt werden, erfolgt das Kostenmanagement der fixen Kosten im Rahmen der Budgetierung, weshalb das System in die Budget-Planung und -Kontrolle integriert wird.

Auf die Erzeugnisse direkt werden als HK nur variablen Kosten (Standardkosten, Kostenabweichungen) zugerechnet, die fixen Kosten bzw. budgetierten Kosten werden erst in der Betriebsergebnisrechnung berücksichtigt.

Die Merkmale des Direct Standard Costing entsprechen jenen des Direct Costing bis auf das, dass alle Kosten Standardkosten sind und entsprechend ermittelt werden.

6 Würdigung der Kostenrechnungssysteme nach den jKRS

Nach dem in den vorhergehenden Abschnitten eine Übersicht über die Kostenrechnungssysteme des jKRS vermittelt wurde, sollen nun in einer abschließenden Betrachtung ihre Beson-

³⁷ Vgl. *Miyamoto, M.* (1990), S. 76.

derheiten hervorgehoben werden. Eingebunden hierin erfolgt ein Vergleich der japanischen Kostenrechnung mit der deutschen und US-amerikanischen, nicht nur weil diese Rechnungssysteme einem deutschen Leser vertraut sein sollten, sondern auch, weil sie einen großen Einfluss auf die japanischen Systeme ausübten und noch ausüben.

Die augenscheinlichste Besonderheit der Kostenrechnungssysteme nach dem jKRS ist, dass sie kodifiziert sind, also schriftliche und quasi verpflichtende Methoden der Erfassung, Ordnung, Zurechnung und auch Planung von Kosten darstellen. Eine derartige Festschreibung von Kostenrechnungsstandards ist sowohl in Deutschland als auch den USA unüblich. Als offizielle Kostenrechnungsvorschriften in diesen beiden Ländern können nur die Kalkulation für öffentliche Aufträge, insbesondere im Rüstungsbereich, nach den „Leitsätzen für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten“ (LSP) in Deutschland bzw. den Kostenrechnungsstandards des amerikanischen Cost Accounting Standards Board (CASB) angesehen werden³⁸, wobei aufgrund der unterschiedlichen Natur der genannten Standards ein Vergleich mit dem jKRS nur bedingt möglich und sinnvoll ist.

Da die Rechnungssysteme des jKRS für Betriebe aller Art mit unterschiedlichen Produktionstypen, Branchen und anderen Merkmalen gelten, schreiben sie kein einziges, allgemein verbindliches und in sich geschlossenes Rechnungssystem vor, sondern sind eher als eine Beschreibung von archetypischen Rechnungssystemen zu sehen, die eine Sammlung der zur Zeit der Veröffentlichung des jKRS bekannten Systeme darstellt – also eine Art Kostenrechnungsbaukasten, aus dem sich die Unternehmen das für sie am besten geeignete System heraussuchen können. Diese Systeme beruhen aber alle auf denselben kostentheoretischen Grundlagen und weisen somit eine gewisse innere Konsistenz auf. Hierbei ergeben sich die Fragen, inwiefern die Existenz kodifizierter Kostenrechnungsstandards zu standardisierten Kostenrechnungsstrukturen in der Praxis führt sowie ob dies überhaupt sinnvoll bzw. wünschenswert ist. Wie schon in Abschnitt 3 ausgeführt, scheint ein substantieller Einfluss des jKRS auf die Ausgestaltung der Kostenrechnung in der japanischen Unternehmenspraxis gegeben zu sein, aber natürlich ist eine Anpassung der Kostenrechnung an die betriebspezifischen Gegebenheiten und Anforderungen unerlässlich, damit die Kostenrechnung ihre Zwecke erfüllen kann. Die Vorteile einer Kodifizierung sind in der Standardisierung der Rechnung und den damit verbundenen Rationalisierungspotenziale in der Konzeption und Implementierung sowie der Mitarbeiterschulung zu sehen. Auch könnte ein besserer Informationsstand externer Informationsadressaten als positive Wirkung angesehen werden. Eine Standardisierung erschwert

³⁸ Vgl. Hoitsch, H.-J./Lingnau, V. (2004), S. 379; Horngren, C. T., et al. (2000), S. 518.

andererseits einen Zuschnitt des Systems auf die Erfordernisse der internen Informationsempfänger, wobei jedoch gerade die interne Rechnungslegung möglichst empfängeradäquate und relevante Informationen liefern sollte.

Kritisch zu sehen sind auch die mangelnde Flexibilität kodifizierter Kostenrechnungsstandards und eine ungenügende Adaption derselben an eine sich immer schneller wandelnde Unternehmensumwelt, deren Änderung auch eine Anpassung der betrieblichen Informationssysteme notwendig macht. Trotz weit verbreiteter Kritik an den traditionellen Rechnungssystemen bezüglich ihrer mangelnden Eignung, moderne Produktionsbetriebe sinnvoll abzubilden, finden sich in den jKRS keine modernen Systeme wie z. B. das Activity Based Costing. Da der jKRS aber als GoB gilt und einen engen Bezug zur externen Rechnungslegung aufweist, kann die Nichtberücksichtigung moderner Systeme u. U. als Hindernis bei deren Verbreitung in der japanischen Unternehmenspraxis wirken.³⁹

Als eng mit der Kodifizierung verknüpft anzusehen ist die Frage der Anbindung des der Kostenrechnung an das externe Rechnungswesen. Im jKRS ist diese Verknüpfung explizit gefordert – sie stellt mithin sogar das konstituierende Kriterium eines Kostenrechnungssystems (im Gegensatz zu nur internen Informationsbedürfnissen dienenden Kostensonderrechnungen) dar. Die Beeinflussung des jKRS durch Rechnungslegungsvorschriften und GoB ist formell als auch substantiell gegeben; dies ist besonders bei der Bestandsbewertung deutlich. Während weder in Deutschland noch in den USA eine Vorschrift der Verknüpfung der Kostenrechnung mit der Finanzbuchhaltung in dieser Art existiert, ist jedoch eine unterschiedlich stark ausgeprägte materielle Beeinflussung gegeben. Das deutsche Rechnungswesen nimmt traditionell eine strenge Trennung zwischen internem und externem Rechnungswesen vor, wohin gegen in den USA aus Wirtschaftlichkeitsgründen eine viel engere Verbindung gegeben ist.⁴⁰ Insofern kann von einer materiellen Beeinflussung der Kostenrechnung in den USA durch die US-GAAP ausgegangen werden.

Bei der Beurteilung der Kostenrechnungssysteme nach dem jKRS ist es natürlich unerlässlich zu fragen, inwiefern es den Systemen gelingt, die ihnen gestellten Aufgaben zu bewältigen. Betrachtet man die in den jKRS explizit genannten fünf Rechnungsziele⁴¹, so wird deutlich, dass nicht jedes System alle Ziele erfüllen kann. Während es der Vollkostenrechnung auf Istkostenbasis gut gelingt, Kosteninformationen für den Jahresabschluss und die

³⁹ *Yoshikawa, T.* (2000), S. 37.

⁴⁰ Vgl. *Kilger, W.* (1993), S. 66.

⁴¹ Siehe 4.2.

Bestandsbewertung zu liefern, ist sie für die aus Managementsicht viel wichtigeren und als „mission critical“ anzusehenden Ziele der Informationsversorgung von Planung und Kontrolle für sich selbst genommen vollkommen ungeeignet. Die Ziele im Zusammenhang mit der Informationsversorgung von Planung und Kontrolle können von allen Systemen alleine von der Standardkostenrechnung, vor allem in ihrer Ausprägung als Direct Standard Costing, erfüllt werden. Aber auch hier werden für die Planung und Kontrolle der indirekten Bereiche und der Verwaltung nur ungenügende Informationen bereitgestellt. Ein Einbezug des Activity Based Costing in den jKRS wäre hier zu begrüßen.

Die mangelnde Fähigkeit, wichtige Informationen in adäquater Weise bereitzustellen, hat wohl mit dazu beigetragen, dass Systeme, die sich nur mit speziellen Fragestellungen beschäftigen und kein umfassendes Rechnungssystem darstellen, entwickelt wurden. Diese Vermutung soll am Beispiel des Zieles der Preisfindung illustriert werden. Da es den Unternehmen in immer geringerem Umfang möglich war, Selbstkosten plus Gewinnaufschlag als Preise am Markt durchzusetzen und im Gegenteil immer mehr die vom Markt vorgegebenen Preise akzeptieren mussten, erwies sich die Vollkostenrechnung als Informationslieferant als zunehmend ungeeignet. Ein neues Kostenmanagement- und Kostenrechnungssystem, das Target Costing, wurde entwickelt, um diese Informationslücke zu schließen. Anzumerken ist natürlich auch, dass diese neuen Systeme häufig auch eine strategische oder taktische Komponente enthalten, die der operativen Kostenrechnung natürlich fehlt.

An dieser Stelle erwähnenswert ist auch der Umstand, dass die Rechnungssysteme nach dem jKRS eine starke Vollkostenorientierung und eine Ausrichtung auf die Bestandsbewertung von Erzeugnissen aufweisen. Somit sind Informationen, die als Input für andere Entscheidungen dienen, nur bedingt zu gewinnen.

Betrachtet man die Grundlagen der Kostenrechnung und den Aufbau der Systeme, so zeigen sich große Ähnlichkeiten zum einem mit der deutschen und an anderen Stellen mit der US-amerikanischen Auffassung. Der Kostenbegriff der jKRS ist der in der deutschen Kostenrechnungsliteratur als wertmäßiger Kostenbegriff bekannten Definition sehr nahe und scheint dieser nachgebildet.⁴² Diese als recht bestimmt zu bezeichnende Definition steht im Gegensatz zu der sehr weichen und weiten US-amerikanischen Auffassung, die Kosten allgemein als „alle Ressourcen, die geopfert oder aufgewendet wurden/werden, um ein spezifisches Ziel zu

⁴² Vgl. Abschnitt 4.3 und *Hoitsch, H.-J./Lingnau, V. (2004), S. 16-17.*

erreichen“⁴³ sieht. Bei dem japanischen Kostenbegriff erscheint aufgrund der geforderten „organischen Verbindung“ der Kostenrechnung mit der Finanzbuchhaltung jedoch der Einbezug rein kalkulatorischer Kosten als unklar.

Die japanische Gliederung der Kosten weist gewisse Eigenheiten auf. Zwar ist die Unterscheidung in „direkte“ und „indirekte“ Kosten der US-amerikanischen Aufteilung in „direct cost“ und „indirect cost“ entlehnt. Bei der Kostengliederung wird jedoch mehr auf den rationalen Zusammenhang zwischen Kostenanfall und Güterverbrauch abgestellt als auf die Wirtschaftlichkeit der Erfassung, wie dies in den USA der Fall ist.⁴⁴ Die Kostenarten enthalten die nur in der japanischen Kostenrechnung verwendete Gruppe der „sonstigen (Herstell-) Kosten“, die eine inhomogene Kostenart darstellen, da sie Faktorverbräuche aller Arten außer Material und Arbeitsleistung umfassen. Bei der Kostenplanung und Analyse muss hier aber fraglos in weitaus engeren und homogeneren Kategorien gedacht werden. Die Zurechnungsprinzipien wurden in der verwendeten Literatur nicht explizit analysiert, implizit wurden aber die sowohl in der deutschen als auch der US-amerikanischen Literatur genannten und diskutierten Prinzipien aufgeführt. Besondere Bedeutung genießt in allen drei Ländern das Verursachungsprinzip bzw. das „cause-and-effect criterion“, und bei der Vollkostenrechnung das Leistungsentsprechungs- bzw. Kosteneinwirkungsprinzip oder das „benefits-received criterion“.⁴⁵ Es sollte jedoch beachtet werden, dass die US-amerikanische Variante weiter gefasst als die deutsche erscheint.

Der dreigliedrige Rechnungsaufbau der Systeme nach den jKRS ist dem deutschen Aufbau nachempfunden und erscheint wie dieser sehr strukturiert – im Gegensatz zur *Horngren'schen* Darstellungsweise, die als repräsentativ für die US-amerikanische Auffassung angesehen werden kann. Zur Verteilung der Erzeugnis-GmK wird wie in Deutschland auf KoSt zurückgegriffen, während in den USA der Weg über cost pools gewählt wird. Allgemein ist man versucht zu sagen, dass die Struktur der japanischen Kostenrechnung stark der deutschen ähnelt, während bei den Techniken und Methoden starke Parallelen zu US-amerikanischen Vorstellungen bestehen. Als Beispiel seien hier die Verwendung multipler Verteilungsgrundlagen, die Plurale Verteilungsmethode und die Klassifikation der Methoden der IBL⁴⁶ genannt.

⁴³ Horngren, C. T., et al. (2000), S. 28.

⁴⁴ Vgl. Horngren, C. T., et al. (2000), S. 28 f.

⁴⁵ Vgl. Kilger, W. (1993), S. 5; Horngren, C. T., et al. (2000), S. 501.

⁴⁶ Siehe Abschnitt 5.1.1.

Auch bei der Systemdifferenzierung nach dem Produktionstyp des abzubildenden Betriebes zeigt sich eine weitgehende Übereinstimmung mit der US-amerikanischen Kostenrechnung. Die Spezifische Kostenrechnung und die Synthetische Kostenrechnung sind Übertragungen des job-costing Systems bzw. des process-costing Systems.⁴⁷ Eine der Spezifischen Kostenrechnung ähnliches, speziell auf die Einzel- und Kleinserien-/ Auftragsproduktion zugeschnittenes Kostenrechnungssystem ist in Deutschland weitgehend unbekannt⁴⁸, aber die verschiedenen Ausgestaltungsformen der Synthetischen Kostenrechnung ähneln stark der Divisionskalkulation in ihren unterschiedlichen Ausprägungen.⁴⁹

Die Standardkostenrechnung ist stark durch die US-amerikanische Standardkostenrechnung geprägt, was keinesfalls verwunderlich ist, da die USA neben Großbritannien als Ursprungsland der Plankostenrechnung gelten, und der Einfluss auch auf die deutsche Kostenrechnung groß war.⁵⁰

Abschließend bleibt anzumerken, dass obwohl die Kostenrechnungssysteme nach dem jKRS viele Gemeinsamkeiten mit den deutschen und US-amerikanischen Systemen aufweisen, dies nicht bedeutet, dass die Systeme gleich sind. Denn es ist nicht nur das Gerüst, vorgegeben durch die Kostenrechnungssysteme, sondern auch die Ausrichtung und Nutzung des Gerüsts auf spezifische Aufgaben hin, die das Erscheinungsbild der Kostenrechnung in der Praxis bestimmen.⁵¹ Die Schwerpunkte und Zielsetzungen der Kostenrechnung und ihrer einzelnen Komponenten scheinen nämlich recht länderspezifisch zu sein.⁵²

7 Schlussbemerkungen

Die Kostenrechnungssysteme nach den jKRS sind traditionelle Kostenrechnungssysteme, die z. T. schon sehr lange im Einsatz sind. Mit der wachsenden Dynamisierung der Umwelt der Unternehmen und der technischen Entwicklung (CAD, FFS etc.) wurde die Kritik an diesen Systemen immer stärker und es wurden neuere und angemessenere Kostenrechnungssysteme wie z. B. das Activity Based Costing (ABC) entwickelt. Diese neueren Systeme sind in der Theorie wohlbekannt und werden in der Praxis auch eingesetzt,⁵³ fanden aber noch keinen

⁴⁷ *Horngren, C. T., et al.* (2000), S. 96 ff. und 608 ff.

⁴⁸ Vgl. jedoch *Kilger, W.* (1993), S. 732 ff.

⁴⁹ Vgl. *Hoitsch, H.-J./Lingnau, V.* (2004), S. 214 ff.

⁵⁰ Vgl. *Kilger, W.* (1993), S. 33 f.

⁵¹ Vgl. *Jones, T. C., et al.* (1993), S. 109; *Shimizu, N./Lewis, L.* (1998), S. 14.

⁵² Vgl. hierzu die angeführte Untersuchung in *Horngren, C. T., et al.* (2000), S. 865 ff.

⁵³ Vgl. *Yoshikawa, T.* (2000).

Eingang in die jKRS. Es existieren neben den Kostenrechnungssystemen, die hauptsächlich auf die das produzierende Gewerbe der „old economy“ zugeschnitten sind, auch Rechnungssysteme, die sich mit den speziellen Bedürfnissen anderer Branchen befassen. Beispielhaft soll hier die Software-Kostenrechnung, mit der sich besonders *Sakurai* befasste, genannt sein.⁵⁴

⁵⁴ Vgl. *Miyamoto, M.* (1990), S. 245 ff.

Literaturverzeichnis

- Asada, T., et al.* (1998): kanrikaikei nyuumon (Einführung in das Management Accounting), Tokio 1998.
- Hoitsch, H.-J.* (1993): Produktionswirtschaft, 2. Aufl., München 1993.
- Hoitsch, H.-J./Lingnau, V.* (2004): Kosten- und Erlösrechnung: Eine controllingorientierte Einführung, 5., Berlin et al. 2004.
- Hoitsch, H.-J./Schmitz, H.* (1998): Betriebswirtschaftlich fundierte und praxisgerechte Kostenrechnungsgestaltung, in: Journal für Betriebswirtschaft, 48 (1998), 4, S. 176-188.
- Horngren, C. T., et al.* (2000): Cost Accounting: a managerial emphasis, 10., Upper Saddle River, NJ 2000.
- Jones, T. C., et al.* (1993): Accounting and technology in Britain and Japan: Learning from field research, in: Management Accounting Research, 4 (1993), 2, S. 109-137.
- Kilger, W.* (1993): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 10., Wiesbaden 1993.
- Kobayashi, K.* (1997): genkakeisansouron (Einführung in die Kostenrechnung), Tokio 1997.
- Miyamoto, M.* (1990): genkakeisanshisutemu - gendai to kadai (Kostenrechnungssysteme - Gegenwart und Problempunkte), Tokio 1990.
- Monden, Y./Hamada, K.* (1991): Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies, in: Journal of Management Accounting Research, 3 (1991), S. 16.
- Okamoto, S.* (2000): genkakeisan (Kostenrechnung), Tokio 2000.
- Okumura, T./Sakata, N.* (1996): genkakeisanshisutemuron (Theorie der Kostenrechnungssysteme), Tokio 1996.
- Sakurai, M./Scarborough, P. D.* (1997): Japanese Cost Management, Hamilton Court, Calif. 1997.
- Shields, M. D., et al.* (1991): Management Accounting Practices in the U.S. and Japan: Comparative Survey Findings and Research Implications, in: Journal of International Financial Management and Accounting, 3 (1991), 1, S. 61-77.
- Shimizu, N./Lewis, L.* (1998): The Evolutionary Process of Management Accounting: Target Costing as an Example of Japanization?, Paper #44, Osaka City University 1998.
- Shimme, S.* (1937): Introduction of Double-Entry Bookkeeping in Japan, in: The Accounting Review, 12 (1937), 3, S. 290-295.
- Yanagita, H., et al.* (1990): genkakeisan no kiso (Grundlagen der Kostenrechnung), Tokio 1990.
- Yoshikawa, T.* (2000): ABC to ABM no riron oyobi jissen no kenkyuu (Forschung zu Theorie und Praxis von ABC und ABM), Yokohama 2000.
- Yoshikawa, T.* (2001): Cost accounting standard and cost accounting systems in Japan. Lessons from the past - recovering lost traditions, in: Accounting, Business & Financial History, 11 (2001), 3, S. 269-281.

Yoshikawa, T., et al. (1994): A Review of Japanese Management Accounting Literature and Bibliography, London 1994.

Forschungsberichte
Fakultät für Betriebswirtschaftslehre
Universität Mannheim

- Nr. 9501 ALBRECHT, PETER; ALEXANDER KÖNIG; HEINRICH R. SCHRADIN: Katastrophenversicherungs-Terminkontrakte: Eine Finanzinnovation und ihre Bedeutung für die (Rück-)Versicherung von Katastrophenrisiken.
- Nr. 9502 MILLING, PETER: Organisationales Lernen und seine Unterstützung durch Managementsimulatoren.
- Nr. 9503 THEISEN, MANUEL; MARTIN WENZ: Tax Treatment of Financial Instruments in Germany.
- Nr. 9504 MILLING, PETER: Simulationen in der Produktion.
- Nr. 9505 MAIER, FRANK H.: Innovation Diffusion Models for Decision Support in Strategic Management.
- Nr. 9506 MAIER, FRANK H.; ULLI H. KÖNIG: Understanding the Dynamics Created by Management Decisions.
- Nr. 9507 MILLING, PETER: Managing and Understanding Technological Innovations.
- Nr. 9508 ALBRECHT, PETER; RAIMOND MAURER; THOMAS G. STEPHAN: Shortfall-Performance rollierender Wertsicherungsstrategien.
- Nr. 9509 ALBRECHT, PETER; RAIMOND MAURER; JÜRGEN MAYSER: Multi-Faktorenmodelle: Grundlagen und Einsatz im Management von Aktien-Portefeuilles.
- Nr. 9510 GAUGLER, EDUARD: Frederick Winslow Taylor: The Principles of Scientific Management – Bedeutung und Nachwirkungen.
- Nr. 9511 MILLING, PETER; JENS MATZ; MANFRED SCHMIDT: Standortentscheidungen auf Basis der Theorie der Unschärfe.
- Nr. 9601 ALBRECHT, PETER: Marktgerechte Preise im Unfallersatzwagengeschäft.
- Nr. 9602 BÜLENT, AKIN: Formale Fundierung typologischer Forschung in der Betriebswirtschaftslehre – Ein Ansatz zur Vereinheitlichung aus fächerübergreifender Sicht.
- Nr. 9603 GAUGLER, EDUARD: Professuren und Habilitationen in der Betriebswirtschaftslehre an den wissenschaftlichen Hochschulen im deutschsprachigen Raum.
- Nr. 9604 KÖNIG, ALEXANDER; RAIMOND MAURER; HEINRICH R. SCHRADIN: Analyse und Bewertung des Ausfallrisikos bei nicht börsengehandelten bedingten Finanzderivaten eine spezifische Adaption des Value at Risk-Ansatzes.
- Nr. 9701 MILLING, PETER: Verzögerungsglieder in der Simulationssoftware Vensim.
- Nr. 9702 GRÖBLER, ANDREAS: Studentische Nutzung des Informationsangebots im WWW.
- Nr. 9703 MILLING, PETER: Computer Integrated Manufacturing in German Industry: Aspirations and Achievements.
- Nr. 9704 GAUGLER, EDUARD: Betriebliche Sozialleistungen im Wandel.
- Nr. 9801 SCHMITZ, HANS: Objektorientierte Modellierung für Informationssysteme des internen Rechnungswesens – Stand der Forschung.

- Nr. 9802 MILLING, PETER: Managementsimulationen im Prozeß des Organisationalen Lernens.
- Nr. 9803 HOITSCH, HANS-JÖRG; HANS SCHMITZ: Eine synthetische Sichtweise der Kostenrechnungsgestaltung – Basis für die technologische Forschung und die Umsetzung in EDV-gestützte Kosteninformationssysteme.
- Nr. 9804 GRÖBLER, ANDREAS: Nutzungsmessung bei organisationalen Informationssystemen – Eine Untersuchung zur Effektivität universitärer Informationsangebote.
- Nr. 9805 MILLING, PETER; FRANK H. MAIER; JÜRGEN HASENPUSCH: Total Productive Maintenance: An International Analysis of Implementation and Performance.
- Nr. 9806 GRÖBLER, ANDREAS: Design and Implementation of Transparency in Business Simulators.
- Nr. 9807 MILLING, PETER: Wo stehen deutsche Fertigungsbetriebe im internationalen Wettbewerb? Faktoren, Profile und Analysen des “World Class Manufacturing”.
- Nr. 9901 REUTHER, ANDREAS; ANDREAS GRÖBLER: Organisationales Gedächtnis: Konzepte und unterstützende Methoden.
- Nr. 9902 SCHMITZ, HANS: Outlines of Management Accounting for the Computer Software Industry.
- Nr. 9903 MILLING, PETER; JÜRGEN HASENPUSCH: Zielrelationen bei Geschäftseinheits- und Fertigungsstrategien – Ein Vergleich im Rahmen des Projektes „International Manufacturing Strategy Survey”.
- Nr. 9904 SPENGLER, CHRISTOPH; MICHAEL VITUSCHEK: Besteuerung der Rechtsformen nach den Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung.
- Nr. 9905 OECHSLER, WALTER A.: Entwicklung von Professuren und Habilitationen im Fach Betriebswirtschaftslehre 1998–2001
- Nr. 9906 GAUGLER, EDUARD: Heinrich Nicklischs Konzepte der Betriebsgemeinschaft
- Nr. 9907 MILLING, PETER: Systemtheoretische und kybernetische Empfehlungen für das *Supply Chain Management*
- Nr. 2000-01 MICKELER, FRANK; ANDREAS GRÖBLER; PETER MILLING: Simulation verschiedener Formen organisationaler Lernprozesse
- Nr. 2000-02 MILLING, PETER; UWE SCHWELLBACH; JÖRN-HENRIK THUN: Die Bedeutung des Faktors Zeit für den Erfolg industrieller Unternehmen – eine empirische Analyse im Rahmen des „World Class Manufacturing“-Projektes
- Nr. 2000-03 GOES, SEBASTIAN: Die Ermittlung von Kostenvorgaben in der betrieblichen Praxis von Softwareherstellern
- Nr. 2000-04 GAUGLER, EDUARD: Partnerschaftliche Unternehmensführung (das Konzept der betrieblichen Partnerschaft)
- Nr. 2001-01 MILLING, PETER; ANDREAS GRÖBLER: Management von Material- und Informationsflüssen in Supply Chains: System-Dynamics-basierte Analysen
- Nr. 2001-02 BECK, M., FELDHOFF, E., OECHSLER, W.A., REH, H., SCHNEIDER, N.: Arbeitgeber-Attraktivität von Unternehmen – Eine Studie unter Anwendung der Multidimensionalen Skalierung –
- Nr. 2001-03 GAUGLER, E.: Berufsbildung im ersten Jahrzehnt der Transformation in Ostdeutschland.

- Nr. 2001-04 MILLING, PETER: Kybernetische Überlegungen beim Entscheiden in komplexen Systemen.
- Nr. 2002-01 OECHSLER, W. A.: Entwicklung von Professuren in der Betriebswirtschaftslehre
- Nr. 2002-02 DAUM, R.: Electronic Government in Kommunalverwaltungen
- Nr. 2002-03 KIM, K.S., JACOBS, O.H.: Neuerungen des koreanischen Bilanzrechts im Hinblick auf die Internationalisierung der Rechnungslegung
- Nr. 2002-04 RUF, M.: Extending King and Fullerton for Measuring EATR
- Nr. 2002-05 MILLING, P.: Technologie-Ausbildung in der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Mannheim
- Nr. 2003-01 GRÖBLER, A.: "Management in a Loop" – A Conceptual Investigation into the Relationship between Managers and Business Administration Researchers
- Nr. 2003-02 GAUGLER, E.: Historische Entwicklung des betrieblichen Personalwesens
- Nr. 2004-02 GAUGLER, E.: Hochschulranking und Personalmanagement
- Nr. 2004-03 THUN, J.-H.: Der markt- und der ressourcenbasierte Ansatz bei der Formulierung der integrierten Fertigungsstrategie
- Nr. 2004-04 STOTZ, M., GRÖBLER, A.: Agentenbasierte Simulation und System Dynamics: ein Vergleich der Simulationsmethoden anhand eines Beispiels
- Nr. 2005-01 THUN, J.-H., DRÜKE, M.: Just in Sequence – Eine Erweiterung des Just in Time durch Sequenzzulieferung