

Detlef Remer

# Einführen der Prozesskosten- rechnung

Grundlagen, Methodik, Einführung und  
Anwendung der verursachungsgerechten  
Gemeinkostenzurechnung

2. Auflage

Mit einem Anwenderbericht  
von Eberhard Mülhaupt

**eBook**

SCHÄFFER  
POESCHEL



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,  
vielen Dank, dass Sie dieses E-Book erworben haben. Damit Sie das Produkt optimal nutzen können, möchten wir Sie gerne auf folgende Navigationsmöglichkeiten hinweisen:

Die Verlinkungen im Text ermöglichen Ihnen eine schnelle und komfortable Handhabung des E-Books. Um eine gewünschte Textstelle aufzurufen, stehen Ihnen im Inhaltsverzeichnis und im Register als Link gekennzeichnete Kapitelüberschriften bzw. Seitenangaben zur Verfügung.

Zudem können Sie über das Adobe-Digital-Editions-Menü »Inhaltsverzeichnis« die verlinkten Überschriften direkt ansteuern.

Erfolgreiches Arbeiten wünscht Ihnen  
der Schäffer-Poeschel Verlag



---

Detlef Remer

# **Einführen der Prozesskostenrechnung**

**Grundlagen, Methodik, Einführung und Anwendung  
der verursachungsgerechten Gemeinkostenzurechnung**

Unter Mitwirkung von Eberhard Mülhaupt

2., überarbeitete und erweiterte Auflage

2005  
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

---

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen  
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet  
über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

e-book ISBN: 978-3-7992-6150-0

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede  
Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des  
Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen,  
Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen  
Systemen.

© 2010 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH  
[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[info@schaeffer-poeschel.de](mailto:info@schaeffer-poeschel.de)  
Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt  
Satz: Typomedia GmbH, Ostfildern

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt

## Vorwort

In diese Neuauflage sind meine persönlichen Erfahrungen als Controller und Berater eingeflossen, ebenso wie die Weiterentwicklungen gerade im methodischen und technischen Bereich. Hinzu kamen die langjährigen Erfahrungen von Eberhard Mülhaupt, Geschäftsführer der CORAK Unternehmensberatung GmbH, Freiburg. Ihm habe ich u. a. den ausführlichen Anwenderbericht als zentrale Erweiterung dieses Buches zu verdanken, aber auch zahlreiche interessante Diskussionen über die Prozesskostenrechnung und deren Umfeld.

Dieses Buch soll meine Bemühungen um die Akzeptanz der Prozesskostenrechnung in ihrer praktischen Umsetzung weiter verstärken. Die Theorie darf nicht vernachlässigt werden, aber Einführung und permanente Durchführung müssen sich immer an betrieblichen Anforderungen ausrichten, um Erfolg zu haben. Sie sollen mit dem Buch in die Methodik der Prozesskostenrechnung einsteigen können, aber auch besonders die Möglichkeit erhalten, die Prozesskostenrechnung für Ihre betrieblichen Anforderungen nutzen zu können – pragmatisch, anschaulich, greifbar.

Ich bedanke mich ganz herzlich bei allen, die in irgendeiner Form und Unterstützung zur Realisierung dieses Buches beigetragen haben!

Detlef Remer

Friesenheim/Freiburg, im April 2005

## Die Autoren

Diplom-Betriebswirt (FH) Detlef Remer ist seit zehn Jahren im Controlling tätig: Seit vier Jahren ist er Leiter Controlling bei Lexware GmbH & Co. KG in Freiburg, dem führenden Softwareunternehmen für kaufmännische und private Finanzsoftware. Zuvor war er Konzerncontroller in einem internationalen ERP-Softwareunternehmen und Spartencontroller in der deutschen Tochter eines US-amerikanischen Automobilzulieferers.

Nach seiner ersten Buchveröffentlichung 1996 konnte er zudem nebenberuflich in der Beratung für Prozesskostenrechnung Erfahrungen sammeln. Durch die aktuelle Zusammenarbeit mit der CORAK Unternehmensberatung GmbH konnte er wertvolle Erkenntnisse aus der Praxis der Prozesskostenrechnung und -software erlangen und in die Neuauflage einbringen.

Eberhard Mühlhaupt gründete – nach dem Studium der Betriebswirtschaft und leitenden Tätigkeiten bei einem EDV-Hersteller und einer Schweizer Unternehmensberatung – im Jahre 1976 die CORAK Unternehmensberatung GmbH in Freiburg. Unter seiner Leitung wurde seit 1985 die CORAK Standardkostenstellen-, Kostenträger- und Ergebnisrechnung entwickelt und 1996 die Prozesskostenrechnung integriert. Sie wird seitdem in verschiedenen Branchen der Fertigungsindustrie und Dienstleistungsunternehmen erfolgreich eingesetzt. Daneben ist er Referent auf Fachtagungen und veröffentlichte diverse Publikationen.

# Inhaltsübersicht

Einleitung . . . . .	XVII
<b>Teil I Grundlagen der Prozesskostenrechnung . . . . .</b>	<b>1</b>
1 Vorbemerkungen . . . . .	3
2 Notwendigkeit der Prozesskostenrechnung . . . . .	9
3 Methodik der Prozesskostenrechnung . . . . .	26
4 Zusammenfassung . . . . .	52
<b>Teil II Einführung der Prozesskostenrechnung . . . . .</b>	<b>61</b>
1 Projektmanagement . . . . .	64
2 Projektstart »Einführen der Prozesskostenrechnung« . . . . .	68
3 Softwareeinsatz . . . . .	75
4 Exkurs: Prozesskostenrechnung in der Unternehmenspraxis nach Ergebnissen der Untersuchung von Stoi (Teil 1) . . . . .	85
5 Auswahl des Untersuchungsbereiches . . . . .	95
6 Analyse- und Strukturierungsphase . . . . .	97
7 Prozess- und Gemeinkostenmanagement . . . . .	149
8 Gemeinkostenverrechnung . . . . .	172
9 Projektende »Einführen der Prozesskostenrechnung« . . . . .	205
10 Exkurs: Prozesskostenrechnung in der Unternehmenspraxis nach Ergebnissen der Untersuchung von Stoi (Teil 2) . . . . .	207
11 Zusammenfassung . . . . .	211
<b>Teil III Anwenderbericht der TIKO GmbH . . . . .</b>	<b>223</b>
1 Einleitung . . . . .	226
2 Unsere Ausgangssituation . . . . .	227
3 Prozesskostenrechnung als erforderliche Lösung . . . . .	229
4 Erstellung des Software-Anforderungskatalogs . . . . .	231
5 Auswahlverfahren . . . . .	234
6 Entwicklung eines gemeinsamen Detailkonzeptes . . . . .	236
7 Aufbau der Prozessstrukturen . . . . .	240
8 Integration der Prozesskostenrechnung . . . . .	244
9 Einsatz der Prozesskostenrechnungs-Software . . . . .	246
10 Kostenträger- und Ergebnisrechnung mit Prozesskosten . . . . .	252

11	Projektdauer und -aufwand . . . . .	258
12	Ergebnisse und Aussagen der Prozesskosten . . . . .	259
13	Zusammenfassung und Ausblick . . . . .	262

**Teil IV Durchführen der permanenten Prozesskostenrechnung . . . 263**

1	Notwendigkeit der permanenten Prozesskostenrechnung . . . . .	265
2	Veränderungen gegenüber der Einführung der Prozesskostenrechnung . . . . .	266
3	Regelmäßige Datenverarbeitung . . . . .	269

	Schlussbemerkungen und Ausblick . . . . .	279
--	---	-----

	Literaturverzeichnis . . . . .	281
	Literaturvorschläge . . . . .	288
	Anmerkungen . . . . .	291
	Stichwortverzeichnis . . . . .	293

**Hinweis**

Zusammenfassungen der Teile I und II sind als pdf-Dateien im Internet unter [www.sp-dozenten.de](http://www.sp-dozenten.de) verfügbar (Anmeldung erforderlich).

# Inhaltsverzeichnis

Einleitung . . . . .	XVII
<b>Teil I Grundlagen der Prozesskostenrechnung . . . . .</b>	<b>1</b>
<b>1 Vorbemerkungen . . . . .</b>	<b>3</b>
1.1 Problemstellung . . . . .	3
1.2 Erster methodischer Überblick . . . . .	4
1.3 Entstehung und Begriff der Prozesskostenrechnung . . . . .	6
<b>2 Notwendigkeit der Prozesskostenrechnung . . . . .</b>	<b>9</b>
2.1 Drastischer Gemeinkostenanstieg und seine Ursachen . . . . .	9
2.1.1 Situationsbetrachtung . . . . .	9
2.1.2 Veränderungen in den Produktionsbedingungen . . . . .	12
2.1.3 Veränderungen in den Nachfrageverhältnissen . . . . .	13
2.1.4 Veränderungen in Wettbewerb und Strategie . . . . .	15
2.2 Mängel traditioneller Kostenrechnungssysteme . . . . .	16
2.2.1 Vergleich der Kostenrechnungsarten . . . . .	17
2.2.2 Grundsätzliche Mängel . . . . .	18
2.2.3 Fehler der Zuschlagskalkulation . . . . .	19
2.2.4 Strategische Auswirkungen . . . . .	21
2.3 Neue Betrachtungsweisen durch die Prozesskostenrechnung . . . . .	22
<b>3 Methodik der Prozesskostenrechnung . . . . .</b>	<b>26</b>
3.1 Methodische Abläufe . . . . .	26
3.2 Grundbegriffe . . . . .	28
3.2.1 Tätigkeit, Teilprozess und Hauptprozess . . . . .	28
3.2.2 Erläuterung der Zusammenhänge . . . . .	31
3.3 Unterscheidungskriterien einzelner Prozesse . . . . .	32
3.3.1 Leistungsmengenabhängigkeit der Prozesse . . . . .	33
3.3.2 Wertschöpfungsbeitrag der Prozesse . . . . .	35
3.4 Kostentreiber . . . . .	36
3.4.1 Faktoren der Kostentreiberbildung . . . . .	37
3.4.2 Anzahl erforderlicher Kostentreiber . . . . .	39
3.5 Prozessmenge, Prozesskosten und Prozesskostensatz . . . . .	40
3.6 Betrachtung des betrieblichen Geschehens in Prozessketten . . . . .	42
3.7 Prämissen und Einsatzgebiet . . . . .	44
3.8 Zielsetzungen . . . . .	47
3.9 Anmerkungen zum schematischen Ablauf einer Prozesskostenrechnung . . . . .	50
<b>4 Zusammenfassung . . . . .</b>	<b>52</b>

<b>Teil II Einführung der Prozesskostenrechnung</b> . . . . .	61
<b>1 Projektmanagement</b> . . . . .	64
1.1 Grundsätzliches zu Projekt und Projektmanagement . . . . .	64
1.2 Definition und Abgrenzung eines »Projekts« . . . . .	65
1.3 Grundsätze des Projektmanagements . . . . .	65
1.4 Aufgaben des Projektleiters . . . . .	66
1.5 Fazit zum Projektmanagement . . . . .	66
<b>2 Projektstart »Einführen der Prozesskostenrechnung«</b> . . . . .	68
2.1 Position des Topmanagements . . . . .	68
2.2 Projektorganisation und Zusammensetzung des Projektteams . . . . .	69
2.3 Aufgaben des Projektteams . . . . .	71
2.4 Orientierungshilfen zur Projektarbeit . . . . .	71
2.5 Zielfindung und Zielfestlegung im Projektauftrag . . . . .	73
2.6 Exkurs: Pilotstudie voranstellen . . . . .	73
<b>3 Softwareeinsatz</b> . . . . .	75
3.1 Anmerkungen zur Datenverarbeitung . . . . .	75
3.2 Fortschritte der letzten Jahre . . . . .	76
3.3 Auswahlverfahren . . . . .	77
3.3.1 Anforderungskatalog (Lastenheft) . . . . .	78
3.3.2 Ausschreibungsunterlage . . . . .	81
3.3.3 Selektion von möglichen Softwareanbietern . . . . .	81
3.3.4 Entscheidung für den richtigen Anbieter . . . . .	83
3.3.5 Vertragsverhandlungen und -inhalte . . . . .	84
3.3.6 Abschließende Hinweise und Grundsätze . . . . .	84
<b>4 Exkurs: Prozesskostenrechnung in der Unternehmenspraxis nach Ergebnissen der Untersuchung von Stoi (Teil 1)</b> . . . . .	85
<b>5 Auswahl des Untersuchungsbereiches</b> . . . . .	95
<b>6 Analyse- und Strukturierungsphase</b> . . . . .	97
6.1 Vorbemerkungen . . . . .	97
6.2 Möglichkeiten der Datenermittlung . . . . .	98
6.2.1 Benötigte Informationen in der Analysephase . . . . .	98
6.2.2 Vorhandenes Datenmaterial – betriebliche Informationsquellen . . . . .	99
6.2.3 Nachteile des vorhandenen Datenmaterials . . . . .	100
6.2.4 Sonderuntersuchungen als erforderliche Lösung . . . . .	100
6.3 Tätigkeitsanalyse . . . . .	101
6.3.1 Vorbemerkungen . . . . .	101
6.3.2 Relevante Daten . . . . .	104
6.3.3 Datenerhebung in Form von Selbstaufschreibungen . . . . .	104
6.3.4 Ergebnisse der Tätigkeitsanalyse . . . . .	107
6.4 Teilprozessanalyse . . . . .	111
6.4.1 Vorbemerkungen . . . . .	111
6.4.2 Relevante Daten . . . . .	112
6.4.3 Datenerhebung in Form von Interviews der Kostenstellenleiter . . . . .	112

6.4.3.1	Identifizierung der Teilprozesse und ihrer Kostentreiber . . . . .	114
6.4.3.2	Bestimmung der lmi Teilprozessmengen . . . . .	118
6.4.3.3	Zuordnung der Ressourcen und Kosten . . . . .	119
6.4.4	Validierung der Daten durch Beobachtungen und Zeitaufnahmen . . . . .	120
6.4.5	Ergebnisse der Teilprozessanalyse . . . . .	122
6.4.5.1	Teilprozesskostensätze . . . . .	122
6.4.5.2	Teilprozesskostenblatt und Schnittstellenübersicht . . . . .	128
6.4.5.3	Prozessdefinitionsblatt . . . . .	128
6.4.5.4	Grafische Darstellungen . . . . .	130
6.5	Hauptprozessanalyse . . . . .	131
6.5.1	Vorbemerkungen . . . . .	131
6.5.2	Relevante Daten . . . . .	132
6.5.3	Hauptprozessbildung durch teaminterne Überlegungen . . . . .	132
6.5.3.1	Grundlagen zur Vorgehensweise . . . . .	133
6.5.3.2	Identifizierung der Hauptprozesse und ihrer Kostentreiber . . . . .	133
6.5.3.3	Zweidimensionale Zuordnung der Teilprozesse . . . . .	135
6.5.3.4	Bestimmung der Hauptprozessmengen und Kostenzuordnung . . . . .	138
6.5.4	Kostenstellenübergreifende Erweiterung des Projektteams . . . . .	140
6.5.5	Ergebnisse der Hauptprozessanalyse . . . . .	140
6.5.5.1	Kostenverteilung und Prozesshierarchie . . . . .	140
6.5.5.2	Hauptprozesskostensätze . . . . .	143
6.5.5.3	Finale Prozessstruktur im Hauptprozesskatalog . . . . .	145
6.6	Ergebnisse der Analyse- und Strukturierungsphase . . . . .	146
<b>7</b>	<b>Prozess- und Gemeinkostenmanagement . . . . .</b>	<b>149</b>
7.1	Vorbemerkungen . . . . .	149
7.1.1	Situationsbetrachtung . . . . .	149
7.1.2	Aufgaben des Gemeinkostenmanagements . . . . .	150
7.1.3	Gestaltung des Kostenmanagements . . . . .	150
7.1.4	Traditionelle Gemeinkostenmanagementverfahren versus Prozesskostenrechnung . . . . .	151
7.1.4.1	Beschreibung der traditionellen Verfahren . . . . .	151
7.1.4.2	Vergleich mit der Prozesskostenrechnung . . . . .	152
7.2	Gemeinkostenmanagement mit der Prozesskostenrechnung . . . . .	154
7.2.1	Prozessoptimierung durch Prozesskostenmanagement . . . . .	154
7.2.1.1	Ansatzpunkte für Optimierungen . . . . .	157
7.2.1.2	Durchführung der Optimierungsansätze . . . . .	160
7.2.2	Prozessorientierte Planung . . . . .	162
7.2.3	Prozessorientierte Kontrolle und Steuerung . . . . .	163
7.2.3.1	Durchführung der prozessorientierten Kontrolle . . . . .	164
7.2.3.2	Durchführung der prozessorientierten Steuerung . . . . .	167
7.2.3.3	Produktivität in den Gemeinkostenbereichen . . . . .	169
<b>8</b>	<b>Gemeinkostenverrechnung . . . . .</b>	<b>172</b>
8.1	Vorbemerkungen . . . . .	172
8.2	Kalkulation mit Prozesskosten . . . . .	173
8.2.1	Rahmenbedingungen . . . . .	173

8.2.2	Kostenzuordnung . . . . .	173
8.2.3	Formen der Prozesskalkulation . . . . .	176
8.2.4	Definition der Beziehungszusammenhänge . . . . .	177
8.2.5	Prozessorientierte Kalkulation versus traditionelle Zuschlagskalkulation . . . . .	178
8.2.5.1	Kalkulationsschemata . . . . .	178
8.2.5.2	Kalkulationsbeispiele . . . . .	179
8.2.6	Strategieorientierte Effekte als Nutzen der prozessorientierten Kalkulation . . . . .	187
8.2.6.1	Allokationseffekt . . . . .	187
8.2.6.2	Degressionseffekt . . . . .	188
8.2.6.3	Komplexitätseffekt . . . . .	189
8.2.7	Beantwortung strategischer Fragestellungen . . . . .	190
8.3	Ergebnisrechnung mit Prozesskosten . . . . .	193
8.3.1	Schemata zur prozessorientierten Deckungsbeitragsrechnung . . . . .	194
8.3.2	Vergleiche zwischen traditioneller und prozessorientierter Deckungs- beitragsrechnung . . . . .	195
8.4	Optimierung im Produkt- und Kundenmix . . . . .	198
8.4.1	Deckungsbeitrag als Entscheidungsbasis . . . . .	198
8.4.2	Erweiterung der Kriterien . . . . .	199
8.4.3	Durchführen der Bereinigung . . . . .	200
8.4.4	Handlungsempfehlungen . . . . .	201
8.5	Umgang mit der Komplexität . . . . .	202
8.6	Fazit zur Gemeinkostenverrechnung mit Prozesskosten . . . . .	203
<b>9</b>	<b>Projektende »Einführen der Prozesskostenrechnung«</b> . . . . .	<b>205</b>
9.1	Projektergebnisse präsentieren . . . . .	205
9.2	Projektübergabe und Projektabschluss . . . . .	205
<b>10</b>	<b>Exkurs: Prozesskostenrechnung in der Unternehmenspraxis nach Ergebnissen der Untersuchung von Stoi (Teil 2)</b> . . . . .	<b>207</b>
<b>11</b>	<b>Zusammenfassung</b> . . . . .	<b>211</b>
11.1	Checkliste für die Einführungsschritte . . . . .	211
11.2	Einzelschritte bei der Einführung der Prozesskostenrechnung . . . . .	214
<b>Teil III Anwenderbericht der TIKO GmbH</b> . . . . .		<b>223</b>
<b>1</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	<b>226</b>
<b>2</b>	<b>Unsere Ausgangssituation</b> . . . . .	<b>227</b>
<b>3</b>	<b>Prozesskostenrechnung als erforderliche Lösung</b> . . . . .	<b>229</b>
3.1	Zielbestimmung und Entscheidungsfindung . . . . .	229
3.2	Projektstart . . . . .	230
<b>4</b>	<b>Erstellung des Software-Anforderungskatalogs</b> . . . . .	<b>231</b>
4.1	Vorbemerkungen . . . . .	231

4.2	Kostenarten- und Kostenstellenrechnung . . . . .	231
4.3	Kostenträger- und Ergebnisrechnung . . . . .	232
4.4	Prozesskostenrechnung . . . . .	232
4.4.1	Allgemeine Anforderungen . . . . .	232
4.4.2	Spezifische Anforderungen . . . . .	232
4.4.3	Verrechnung in Angebotskalkulation, Kostenträger- und Ergebnisrechnung . . . . .	232
4.5	Definition des Datenimports von Vorsystemen . . . . .	233
4.6	Definition des Datenexports an zusätzliche Auswertungssysteme . . . . .	233
<b>5</b>	<b>Auswahlverfahren</b> . . . . .	<b>234</b>
5.1	Vorgehensweise . . . . .	234
5.2	Entscheidung . . . . .	234
<b>6</b>	<b>Entwicklung eines gemeinsamen Detailkonzeptes</b> . . . . .	<b>236</b>
6.1	Kostenarten- und Kostenstellenrechnung . . . . .	236
6.2	Zusammenspiel der Kostenstellen-, Prozesskosten- und Kostenträger- rechnung . . . . .	237
<b>7</b>	<b>Aufbau der Prozessstrukturen</b> . . . . .	<b>240</b>
7.1	Bestimmung der Geschäftsprozesse . . . . .	240
7.2	Tätigkeitsanalyse in den Fachbereichen . . . . .	240
7.3	Strukturierung der Teilprozesse . . . . .	242
<b>8</b>	<b>Integration der Prozesskostenrechnung</b> . . . . .	<b>244</b>
<b>9</b>	<b>Einsatz der Prozesskostenrechnungs-Software</b> . . . . .	<b>246</b>
9.1	Erfassung der Aktivitäten . . . . .	246
9.2	DV-gestützte Prozessoptimierung . . . . .	247
9.3	Bildung der Teilprozesse und des Prozesstyps . . . . .	247
9.4	Darstellung der Verrechnungskette . . . . .	249
9.5	Hauptprozessstamm . . . . .	250
<b>10</b>	<b>Kostenträger- und Ergebnisrechnung mit Prozesskosten</b> . . . . .	<b>252</b>
10.1	Verrechnung der Kosten auf die Kostenträger . . . . .	252
10.2	Verhältnis der Prozesskosten zu den Einzelkosten . . . . .	253
10.3	Artikel- und Kundenergebnisrechnung . . . . .	254
10.3.1	Darstellung und Erläuterung eines Beispiels . . . . .	254
10.3.2	Mögliche Auswertungshierarchien . . . . .	255
10.4	Ist-Prozesskosten und -Kostensätze . . . . .	256
10.5	Soll-Ist-Vergleiche für Kostenstellen, Teil- und Hauptprozesse . . . . .	257
<b>11</b>	<b>Projektdauer und -aufwand</b> . . . . .	<b>258</b>
<b>12</b>	<b>Ergebnisse und Aussagen der Prozesskosten</b> . . . . .	<b>259</b>
12.1	Nutzen für die Kostenstellenrechnung . . . . .	259
12.2	Nutzen für die Kostenträger- und Ergebnisrechnung . . . . .	259
<b>13</b>	<b>Zusammenfassung und Ausblick</b> . . . . .	<b>262</b>

<b>Teil IV Durchführen der permanenten Prozesskostenrechnung . . .</b>	<b>263</b>
<b>1 Notwendigkeit der permanenten Prozesskostenrechnung . . . . .</b>	<b>265</b>
<b>2 Veränderungen gegenüber der Einführung der Prozesskostenrechnung . . .</b>	<b>266</b>
<b>3 Regelmäßige Datenverarbeitung . . . . .</b>	<b>269</b>
3.1 Möglichkeiten . . . . .	269
3.2 Berechnungsbeispiel . . . . .	274
Schlussbemerkungen und Ausblick . . . . .	279
Literaturverzeichnis . . . . .	281
Literaturvorschläge . . . . .	288
Anmerkungen . . . . .	291
Stichwortverzeichnis . . . . .	293

**Für Lennart**



## Einleitung

Prozesskostenrechnung bedeutet im Wesentlichen die Ermittlung und Optimierung der Ablaufkosten durch Analyse, Planung und Prozessmanagement in den indirekten Unternehmensbereichen sowie verursachungsgerechtere Verrechnung der indirekten Gemeinkosten auf Produkte, Aufträge, Kunden o.Ä. Die stetig steigenden Gemeinkostenanteile an den Gesamtkosten riefen oft Reaktionen hervor wie beispielsweise »Kleinaufträge sind nicht problematisch, die Kostenblöcke sind sowieso vorhanden«. So wurden die Gemeinkostenbudgets aus Mangel an Transparenz und ohne Leistungsbezug jährlich erhöht bzw. nicht verursachungsgerecht auf Produkte oder Aufträge verrechnet.

In Zeiten geringer Marktdynamik spielt diese Problematik eine eher untergeordnete Rolle, funktionale Organisationsformen stehen im Vordergrund. Hohe Marktdynamik erfordert jedoch schnelle Reaktionsfähigkeit und Effizienz. Es ist somit kein Zufall, dass die Prozessperspektive in den Vordergrund der Betrachtung gerückt ist. Die lange Zeit geäußerten kritischen Bedenken, vorwiegend aus der betriebswirtschaftlichen Theorie, haben nicht verhindert, dass sich die Prozesskostenrechnung mehr und mehr in der Praxis durchsetzte. Dies beruht u. a. darauf, dass die Managementanforderungen an die Kostenrechnung anspruchsvoller wurden.

Wurde die Prozesskostenrechnung vor einigen Jahren noch als Mode abgetan, hat sie sich inzwischen zu einer festen Größe im Zusammenspiel der Kostenrechnungssysteme entwickelt und besonders in der Praxis Fuß gefasst. Für die Unternehmen zeigt sie sich als eine der wenigen Möglichkeiten zur pragmatischen Umsetzung ergebnisorientierter Anforderungen.

Aber auch die Wissenschaft verbesserte die theoretischen Ansätze und erforschte deren Einsatzmöglichkeiten. So gibt es eine umfassende Studie von Roman Stoi, auf die hier im Buch an diversen Stellen auszugsweise Bezug genommen wird. Ich möchte Ihnen ausdrücklich das Studium dieser Umfrageergebnisse nahe legen und auf das Literaturverzeichnis verweisen.

Zudem hat die Prozesskostenrechnung in teilweise beachtlicher Breite in den Vorlesungsplänen der Hochschulen Einzug gefunden: Viele kommende Kostenrechner, Controller und Unternehmer werden als künftige Anwender und Anforderer vorbereitet.

Vor einigen Jahren basierte das praktische Wissen allein auf den Erfahrungen weniger Unternehmen und Autoren. Die weiterhin große Anzahl an Veröffentlichungen zeigt hier die Breite, in welche die Prozesskostenrechnung mittlerweile sowohl in der Praxis als auch in der Theorie vorgedrungen ist. Dennoch zeigen viele Veröffentlichungen zur Prozesskostenrechnung oft nur Teilaspekte oder auf spezifische Branchen zugeschnittene Lösungen bzw. sind zu allgemein gehalten, weshalb die Prozesskostenrechnung für den Praktiker als widersprüchlich oder gar völlig ungeeignet erscheint. Zudem bemühen sich viele Beratungsunternehmen um die Umsetzung der Prozesskostenrechnung in der Praxis. In diesem Buch werden diese Tendenzen ebenso berücksichtigt wie die Zusammenführung und Bewertung aktueller Entwicklungen gerade unter praxisrelevanten Aspekten.

Die Prozesskostenrechnung hat in den letzten Jahren in den verschiedensten Branchen,

vorwiegend in der Industrie, aber auch im Dienstleistungssektor bei Banken, Versicherungen und sogar in Krankenhäusern oder Öffentlichen Verwaltungen durch ihren erfolgreichen Einsatz bewiesen, dass sie ein wertvolles Managementwerkzeug darstellt und so die Wertschöpfung eines Unternehmens oder einer Organisation steigern kann. Das Management besitzt durch sie die Möglichkeit, schnell und effektiv auf Veränderungen zu reagieren oder, noch besser, zu agieren.

Geht man der Frage nach, warum Prozesskostenmanagement im industriellen Mittelstand dennoch nicht im zu erwartenden Maße etabliert ist, lassen sich zur Begründung folgende Arten von Firmen unterscheiden:

- »Firmen, die sich aufgrund der Unkenntnis des Ansatzes oder knapper Ressourcen noch nicht damit beschäftigt haben bzw. sich bewusst aufgrund anderer Aufgabenschwerpunkte oder der vermeintlich mangelnden Eignung für Mittelständler dagegen entscheiden haben.
- Firmen, die aufgrund eines hohen erkannten Handlungsbedarfes versucht haben, Prozesskostenmanagement einzuführen, aber z. B. aus Gründen der mangelnden Konzentration auf die wesentlichen Fragestellungen gescheitert sind.
- Die geringe Zahl der mittelständischen Firmen, die Prozesskostenmanagement einsetzen und die dauerhaften Nutzen ziehen können.«<sup>1</sup>

Unabhängig von der Größe Ihres Unternehmens wollen Sie sicherlich zur letzteren Gruppe der Firmen gehören – und u. a. anhand dieses Buches die Prozesskostenrechnung erfolgreich einführen und anwenden.

Die Prozesskostenrechnung ist besonders dann ein bestimmendes Thema in der Praxis, wenn es um Möglichkeiten des permanenten Gemeinkostenmanagements und Ergebnisverbesserungen unter verursachungsgerechten Ansätzen geht. So sind bspw. in Teilen der Zulieferindustrie verstärkt Tendenzen zu erkennen, dass Angebote unter Berücksichtigung prozessorientierter Organisation und Kalkulation gefordert werden. Die Entwicklungsrichtung der Prozesskostenrechnung war vorgezeichnet. Der Prozessgestaltungs- und Prozessmanagementaspekt hat im Vergleich zur eigentlichen Prozesskostenrechnung an Bedeutung gewonnen.

Effizientes Kostenmanagement ist aber in vielen Betrieben eine vernachlässigte Führungsfunktion und hat in Verbindung mit entsprechenden Controllingmaßnahmen eine grundlegende Voraussetzung: das Vorhandensein eines aussagefähigen Kosteninformationssystems, welches relevante Daten für Managemententscheidungen bereitstellt. Nur so lassen sich Fehlentscheidungen vermeiden, Strukturumbrüche erkennen und Anpassungsmaßnahmen rechtzeitig einleiten. Die Prozesskostenrechnung stellt diese Entscheidungsinformationen bereit. Deren Einsatz lohnt sich sowohl in Klein- als auch Mittel- und Großbetrieben. Sie gibt Antworten auf eine Vielzahl derzeit relevanter kostenrechnerischer Problemstellungen, die mittels bisheriger Methoden nicht befriedigend lösbar sind.

Die praktische Umsetzung der Methodik steht im Mittelpunkt dieses Buches. Es soll ein Leitfaden für Sie als Praktiker sein, welcher sich mit den Erkenntnissen der Prozesskostenrechnung beschäftigen möchte (oder muss!). Es wurde besonders auf eine durchgängige Darstellung geachtet. Die Diskussion wird hier aus anwendungsorientierter Sicht geführt mit der Absicht, wirklich fundierte Kenntnisse zu vermitteln. Sie können damit nicht nur »mitreden«, sondern wissen auch konkret, was mit der Prozesskostenrechnung »gemeint« ist.

Wie Sie bereits festgestellt haben, werden Sie in diesem Buch des Öfteren persönlich angesprochen. Dadurch soll eine gewisse Form der Kommunikation mit Ihnen hergestellt werden, um Sie von Anfang an aktiv in dieses Konzept einzubinden. Auf die Personifizierung der Begriffe (z. B. Mitarbeiter/in, Controller/in etc.) wurde der Einfachheit halber verzichtet. Bei Verwendung des Maskulinums bezieht sich dies selbstverständlich zu gleichen Teilen sowohl auf männliche als auch auf weibliche Personen.

In umrahmten Kästen erhalten Sie immer wieder Hinweise oder Anweisungen. Dies ganz besonders für Teil I des Buches, um auf die eher als theoretisch und definitorisch anzusehenden Grundlagen direkt einzugehen. Gerade die Anweisungen sollen Sie in Ihrer Funktion als Manager, Projektleiter, Controller, Kostenrechner o. Ä. auffordern, bestimmte Aufgaben für Ihr Unternehmen durchzuführen, um das beschriebene Konzept konkret voranzubringen. Meist müssen Sie sich hierzu ein Kapitel erarbeiten, um mit dem so erworbenen Wissen bzw. den gegebenen Anregungen und Tipps diese Anweisungen effizient ausführen zu können.

Die Teile II bis IV sind insgesamt gesehen sehr praxisbezogen, weshalb auf derartige direkte Hinweise im Wesentlichen verzichtet werden kann. Verstehen Sie die dort gemachten Ausführungen selbst als Hinweise oder Anregungen zum Aktiv- und Kreativwerden!

Neben theoretischen und methodischen Grundkenntnissen werden praktische Einführungsschritte sowie Anwendungs- und Durchführungsmöglichkeiten der Prozesskostenrechnung aufgezeigt. So wird pragmatisch auf die Vorgehensweise und die möglichen Schwierigkeiten der Realisierung eingegangen. Sehen Sie das vorgestellte Konzept als Leitfaden zur Ein- und Durchführung der Prozesskostenrechnung an. Begriffe, Methodik, Vorgehensweise und Anwendungsmöglichkeiten werden dem aktuellen Entwicklungsstand entsprechend praxisnah und anhand vieler Beispiele und über 100 Abbildungen beschrieben, wodurch Sie alles leicht nachvollziehen können.

Als besonderes Highlight dieser Neuauflage wurde in Teil III ein umfassender Anwenderbericht aus der Unternehmenspraxis integriert, der Ihnen viele Facetten eines Einführungsprojektes incl. der DV-technischen Umsetzung aufzeigt.

Eine anschauliche und in sich geschlossene Darstellung des Konzeptes wurde auch dadurch erreicht, dass Abbildungen und durchgängige Beispiele im Text integriert und nicht als Anlagen in einen Anhang ausgegliedert wurden. Die Anmerkungen enthalten ausschließlich Literaturquellen und tragen somit nicht zum weiteren Verständnis bei. Alle inhaltlichen Verweise oder Erläuterungen finden Sie direkt im Text. Abschließend finden Sie neben den verwendeten Literaturquellen im Literaturverzeichnis zusätzliche weitere Literaturvorschläge zur Vertiefung der Thematik.

Der folgende Überblick zeigt den inhaltlichen Aufbau dieses Buches, welches in vier wesentliche Teile untergliedert ist, und soll Ihnen eine erste Orientierung im Gesamtkonzept geben:

- Teil I Grundlagen der Prozesskostenrechnung
- Teil II Einführung der Prozesskostenrechnung

Teil III Anwenderbericht der TIKO GmbH

Teil IV Durchführen der permanenten Prozesskostenrechnung

Die Teile I und II beginnen mit einer grafischen Inhaltsübersicht und enden mit stichwortartigen Zusammenfassungen. Diese wiederholen in groben Zügen die Inhalte der einzelnen Teile und sind so aufbereitet, dass sie beispielsweise auch als Schulungsunterlagen eingesetzt werden können. Dem Projektmitarbeiter bzw. dem Projektleiter dienen sie als Leitfaden und Stütze für das Konzept, dem interessierten Leser zur schnellen Information und zur Auffrischung des Wissens.

Teil I führt Sie schrittweise an die Grundlagen der Prozesskostenrechnung heran. Zunächst erhalten Sie einen kurzen Überblick über Problemstellung, Methodik, Historie und Begriff der Prozesskostenrechnung. Im zweiten Kapitel wird die Notwendigkeit der Prozesskostenrechnung herausgearbeitet. Hierzu werden mögliche Ursachen für den Gemeinkostenanstieg sowie Mängel vergleichbarer Kostenrechnungssysteme analysiert. Anschließend wird eine neue Betrachtungsweise der indirekten Abläufe erläutert. Das dritte Kapitel beschreibt nun die Methodik im Detail, wobei sich – teilweise definitionsartig – ein Baustein zum anderen fügt und dadurch eine komplette Darstellung ergibt.

Teil II stellt in zwei wesentlichen Abschnitten die praktischen Schritte zur Einführung der Prozesskostenrechnung in einem Unternehmen dar. Die in Teil I erarbeiteten Inhalte werden hier in die Praxis umgesetzt. Nach den Grundlagen zum Projektmanagement wird das Einführungsprojekt gestartet. Wesentliche Bausteine sind dabei die Einbindung des Topmanagements und der Ablauf im Rahmen eines teamorientierten Projektmanagements. Die erforderliche Softwareauswahl kann anhand des beschriebenen Auswahlverfahrens frühzeitig eingeleitet werden. Die Auswahl eines geeigneten Untersuchungsbereiches mündet in die relativ komplexe Analysephase zur Ermittlung der relevanten Daten, welche als aufwändigster Einführungsschritt im Mittelpunkt dieses Teils steht. Nach einer grundsätzlichen Klärung der Möglichkeiten und Notwendigkeiten der Analysen wird die Durchführung der drei Analysen – Tätigkeitsanalyse, Teilprozessanalyse und Hauptprozessanalyse – in getrennten, aber ähnlich aufgebauten Kapiteln detailliert beschrieben: zunächst die knappe Erläuterung des Zweckes der jeweiligen Analyse und der dafür relevanten Daten, anschließend das Aufzeigen der Durchführung der Datenerhebung. Die jeweilige Verwendung der Ergebnisse wird am Ende jedes Analysekapitels erläutert.

Im zweiten großen Abschnitt von Teil II werden die erreichten Ergebnisse zur Erreichung der Projektziele angewendet: Prozess- und Gemeinkostenmanagement sowie die Möglichkeiten der Gemeinkostenverrechnung werden hier ausführlich erläutert. Das Kapitel »Prozess- und Gemeinkostenmanagement« beinhaltet neben der ausführlichen Darstellung der Prozessoptimierung, -planung und -kontrolle auch einen Vergleich mit traditionellen Gemeinkostenmanagementverfahren. Im folgenden Kapitel werden die Möglichkeiten der Gemeinkostenverrechnung mit Prozesskosten dargestellt und anhand eines Vergleiches zwischen der (einzig) praktikablen, prozessorientierten Kalkulation und der traditionellen Zuschlagskalkulation die Erweiterung der Kalkulationsschemata gezeigt. Der Nutzen einer solchen prozessorientierten Kalkulation wird v. a. anhand der auftretenden strategieorientierten Effekte beschrieben. Ebenso werden Schemata und Beispiele zur prozessorientierten Deckungsbeitragsrechnung erläutert. Handlungsempfehlungen für Optimierungen im Produkt- und Kundenmix schließen die operativen Darstellungen ab. Das Projekt zum Einführen der Prozesskostenrechnung wird abgeschlossen.

In Teil III zeigt ein umfassender Anwenderbericht das Einführen und Anwenden der Prozesskostenrechnung an einem konkreten Beispiel aus der Unternehmenspraxis.

Der letzte Hauptteil – Teil IV – befasst sich mit dem Durchführen einer permanenten Prozesskostenrechnung, besonders mit den Änderungen im Hinblick auf das Einführen, sowie einem weiterführenden Erfassungs- und Berechnungsbeispiel.



# Teil I

## Grundlagen der Prozesskostenrechnung

# Aufbau von Teil I Grundlagen der Prozesskostenrechnung

## 1 Vorbemerkungen

Problemstellung

Methodischer  
Überblick

Entstehung  
und Begriff

## 2 Notwendigkeit der Prozesskostenrechnung

Drastischer  
Gemeinkostenanstieg

Mängel traditioneller  
Kostenrechnungs-  
systeme

Neue Betrachtungs-  
weisen durch die  
Prozesskostenrechnung

## 3 Methodik der Prozesskostenrechnung

Anmerkungen zum schematischen Ablauf

Zielsetzungen

Prämissen und Einsatzgebiet

Prozesskettenbetrachtung

Prozessmenge, Prozesskosten, Prozesskostensatz

Kostentreiber

Unterscheidungskriterien einzelner Prozesse

Grundbegriffe

Methodische Abläufe

## 4 Zusammenfassung

# 1 Vorbemerkungen

## 1.1 Problemstellung

Marktentwicklungen und technischer Fortschritt haben zu veränderten Kosten- und Leistungsstrukturen geführt: Im Durchschnitt aller deutschen Industrieunternehmen sind mittlerweile über 50% aller Beschäftigten in den indirekten Leistungsbereichen tätig, »Spitzenwerte« erreichen sogar über 90%; die Gemeinkosten sind dementsprechend in Relation zu den Gesamtkosten stark angestiegen. Unter indirekten Leistungsbereichen sind Unternehmensbereiche außerhalb der direkten Fertigung zu verstehen, in denen überwiegend Gemeinkosten anfallen, z. B. Forschung und Entwicklung, Konstruktion, Qualitätswesen, Beschaffung, Logistik, Arbeitsvorbereitung, Instandhaltung, Verwaltung, Vertrieb etc.; sie werden deshalb auch als Gemeinkostenbereiche oder Overhead bezeichnet. Dies sind, wie Sie später noch feststellen werden, die dominierenden Einsatzbereiche einer Prozesskostenrechnung.

Aufgrund immer neuerer technologischer Anwendungen ist auch künftig in den indirekten Bereichen mit weiter steigendem Gemeinkostenanteil zu rechnen: Die angeblich »fixen« Kostenbestandteile laufen davon und das traditionelle betriebswirtschaftliche Instrumentarium kann keinerlei Hilfestellung bei der Suche nach Rationalisierungspotenzialen, Chancen und Risiken sowie Ineffizienzen in den Gemeinkostenbereichen leisten. So werden Effizienzverbesserungen, Kosteneinsparungen, eine realitätsnahe Gemeinkostenverrechnung und die Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen und Daten aus dem Bereich der Kostenrechnung für viele Unternehmen zur Überlebensfrage – und können nicht befriedigend gelöst werden. Der Fokus des Kostenmanagements muss sich mehr in Richtung der indirekten Bereiche verlagern.

Diese Tatsachen liefern Anlass genug, nach neuen Wegen der Kostenrechnung zu suchen, um die dringend notwendige **Kostentransparenz** zurückzugewinnen. Die Prozesskostenrechnungsmethodik gilt nun als Antwort auf diese Anforderungen. Durch sie werden Planung, Erfassung, Kontrolle und Steuerung der Gemeinkostenbereiche möglich gemacht und damit die Grundlagen für ein effektives Gemeinkostenmanagement und eine verursachungsgerechtere Gemeinkostenverrechnung geliefert. Die Methodik der Prozesskostenrechnung wurde von der Praxis in Ermangelung geeigneter Lösungen seitens der Wissenschaft entwickelt. Es ist also betrieblichen Kostenrechnern und Controllern zu verdanken, dass die Aufmerksamkeit durch die Prozesskostenrechnung auf ein praktisch bedeutsames Phänomen gelenkt wurde, nämlich den drastischen Gemeinkostenanstieg und dessen mangelnde Transparenz.

Durch die Prozesskostenrechnung werden Prozessabläufe kostenstellenübergreifend sichtbar, planbar und steuerbar gemacht. Dies geschieht nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Kosten, sondern auch unter dem von Qualität und Zeit. Die Prozesskostenrechnung versucht, konkreter zur eigentlichen Kostenverursachung vorzustoßen. Die Kosten- und Leistungsbeziehungen werden dabei schärfer – analytisch – herausgearbeitet. Sie überträgt das Denken in Bezugsgrößen weg von Produktionsmengen, wie es die flexible

Plankostenrechnung für die Fertigung kennt, auf den Gemeinkostenbereich. Das Ziel ist eine leistungsorientierte Zurechnung von Gemeinkosten auf der Basis der Erfassung und Bewertung von Prozessen. Man begibt sich hierzu auf eine Ebene unterhalb oder innerhalb der Kostenstellen, wo hinterfragt wird, welche Leistungen dort erbracht werden.

Die Hauptzielsetzung der Prozesskostenrechnung besteht darin, Konzepte bzw. Methoden zum Management und zur Verrechnung der in der Praxis laufend steigenden Gemeinkosten aller indirekten Unternehmensbereiche, insbesondere der Personalkosten dieser Bereiche, zu entwickeln und bereitzustellen. Da aber innerhalb des indirekten Leistungsbereiches lediglich repetitive Tätigkeiten verursachungsgerecht erfasst werden können, ist festzustellen, dass die unternehmensweite Implementierung der Prozesskostenrechnung weder vorgesehen noch für möglich gehalten wird. Besonnenes Abwägen der Vor- und Nachteile neuer Management- und Kostenrechnungskonzepte ist allerdings sehr empfehlenswert.

Ein entscheidender Vorteil einer an den Geschäftsprozessen orientierten Perspektive gegenüber der erprobten funktionalen Sichtweise liegt darin, dass durch die Orientierung an Geschäftsprozessen ein Teil der Dynamik der Märkte in das Unternehmen hineingetragen wird und erforderliche Anpassungen frühzeitig angezeigt werden.

Zur Entwicklung der Prozesskostenrechnung haben folgende Tendenzen in der Unternehmensführung in Richtung Prozessorientierung ihrerseits beigetragen:<sup>2</sup>

- Der Trend weg vom traditionell eher bestands- und aufbauorientierten Denken hin zu einer Ausrichtung auf Prozesse bzw. Abläufe, beispielsweise im Produktionsmanagement (z.B. Just in time, Qualitätsmanagement) und im Finanzmanagement (z.B. Flussrechnungen)
- Der Trend (und Zwang) hin zu einer vermehrt dezentralisierten Führung erfordert dezentrales Kostenmanagement. Um in unteren Managementstufen Verständnis und Akzeptanz einer solchen Kostenrechnung sicherstellen zu können, muss sie die entsprechende Sprache sprechen, d. h. die Nähe zu den operativen Prozessen vor Ort suchen.

Eine **moderne Kostenrechnung**, welche die Erfordernisse des Strukturwandels integriert, muss folgende Anforderungen erfüllen:

- »Abbildung der Beanspruchung betrieblicher Ressourcennutzung bei allen Produkten im Rahmen der Kostenrechnung.
- Kalkulation muss sowohl Markt- als auch interne Kostensituationen berücksichtigen.
- Kostentreiber gilt es als »Stellschrauben« des Kostenmanagements zu ermitteln und zu beeinflussen.
- Kostenrechnungssysteme müssen strategische Entscheidungsunterstützung ermöglichen.«<sup>3</sup>

## 1.2 Erster methodischer Überblick

In diesem Kapitel erhalten Sie einen ersten methodischen Überblick, der Ihnen Gelegenheit gibt, die Prozesskostenrechnung kennen zu lernen. Im weiteren Verlauf dieses Konzeptes erhalten Sie zu jedem der hier angesprochenen Aspekte tiefer gehende Erläuterungen. Zunächst sind die beiden zentralen Begriffe »Prozess« und »Kostentreiber« zu erläutern.

Ein **Prozess** ist die Zusammenfassung logisch zusammenhängender Arbeitsschritte (Tätigkeiten), die einen bestimmten Input (z. B. seitens Lieferanten, Kunden, Mitarbeitern) in einen bestimmten Output (v. a. für Kunden, aber auch intern für andere Mitarbeiter oder Abteilungen) transferieren. Dies können Arbeitsschritte verschiedener Kostenstellen oder nur einer Kostenstelle sein; alle Prozesse schließen aber mit einem bestimmten Arbeitsergebnis ab. Übergreifende Prozesse sind z. B. Materialbeschaffung, Lieferantenbetreuung, Auftragsabwicklung, Teileverwaltung etc.

Die Maßgrößen zur Quantifizierung der Anzahl der Prozessdurchführungen für einen bestimmten Output werden als **Kostentreiber** (Cost Driver) bezeichnet. Sie stellen das Mengengerüst für die prozessorientierte Gemeinkostenverrechnung dar, weil durch sie die Arbeitsschritte und Prozesse in den Kostenstellen und somit die Kosten verursacht werden. Aus der Bezugsgrößendefinition der Grenzplankostenrechnung lassen sich analog die Aufgaben der Kostentreiber ableiten:

- Abbildung des quantitativen und wertmäßigen Verbrauchs von Ressourcen in Form geleisteter Kostentreibereinheiten,
- Möglichkeit der Verteilung entsprechender Kosten auf die Kostentreiber.

Eindeutige Kostentreiber sind mit dem Ziel festzulegen, möglichst viele Kosten eines Unternehmens bzw. Bereiches als relative (d. h. bezugsgrößenabhängige) Einzelkosten erfassen und verrechnen zu können. Allein die Kenntnis der Kostentreiber eines Unternehmens schafft die Voraussetzung für ein gesteigertes Kostenbewusstsein. Beispiele für Kostentreiber sind »Anzahl der Bestellungen« (Prozess: Materialbeschaffung) oder »Anzahl der Lieferanten« (Prozess: Lieferantenbetreuung).

Welches sind nun die wesentlichen Ansätze und Verfahren der Prozesskostenrechnung? In der Prozesskostenrechnung werden die Prozesse – also die Abläufe – der indirekten Bereiche untersucht, erfasst und mittels neuer Kosteneinflussgrößen bewertet. Der hinter den indirekten Bereichen stehende Gemeinkostenblock erfährt somit das Ende seiner Anonymität. Zur Implementierung der Prozesskostenrechnung ist deshalb eine detaillierte Analyse der relevanten Bereiche ebenso wie eine entsprechende Erfassung und Verarbeitung der Kosteneinflussgrößen notwendig.

Die Prozesskostenrechnung vermeidet die traditionellen willkürlichen Kostenschlüssen und somit die daraus resultierenden Verzerrungen in den Kosten der Ergebnisobjekte, indem sie die Kosten des Ressourceneinsatzes auf die damit vollzogenen Prozesse verrechnet und die Prozesskosten auf diejenigen Produkte, Dienstleistungen und Kunden überträgt, welche die Prozesse auch wirklich beanspruchen. Die Kosten der Prozesse fließen anschließend in modifizierte, prozessorientierte Kalkulationen und Ergebnisrechnungen ein. So werden beispielsweise die Beschaffungskosten den Zukaufteilen und extern bezogenen Dienstleistungen, die Entwicklungskosten direkt den neu entworfenen Produkten und die Kosten für den Kundendienst direkt den einzelnen Kunden zugeordnet.

Die Bewertung einzelner Kostentreiber und die Zusammenfassung einzelner Tätigkeiten zu (abteilungs-)übergreifenden Prozessen führen zu einer ablauforganisatorischen Erfassung und Verrechnung der Kosten. Diese Prozesse sind anschließend wiederum zu analysieren und zu optimieren. Überhaupt steht in diesem Konzept der Gedanke der **Prozessoptimierung** und damit der **Prozesskostenoptimierung** im Vordergrund – sprich: **aktives und permanentes Gemeinkostenmanagement**.

Hierzu ein Beispiel: Die Gemeinkosten wurden bislang in Ihrem Unternehmen als Mate-

rial- und Fertigungskostenzuschläge verrechnet. Die Prozesskostenrechnung liefert Ihnen nun die Kosten einzelner Prozesse, wie z. B. die Kosten eines Bestellvorganges (incl. Disposition, Einkauf, Wareneingang, Prüfung, Lagerung etc.) oder einer Konstruktionsänderung (incl. Materialprüfungen, Zeichnungsänderungen, DV-technischer Änderungen, Erstmustererstellung, Auftragsänderung etc.). Entsprechend der Inanspruchnahme dieser Prozesse – gemessen mit den Kostentreibern – verteuert oder verbilligt sich ein Produkt oder ein Auftrag um seine »wahren« Kosten und sein tatsächlich verursachter Ergebnisbeitrag wird sichtbar. Die einzelnen Prozesse sind dabei permanent zu analysieren und zu verbessern, d. h. sie sind im Rahmen des Prozessmanagements ablaufgemäß zu optimieren.

Mit der Prozesskostenrechnung bzw. dem umfassenderen Prozessmanagement wird Ihnen ein permanent nutzbares Instrument zur Verfügung stehen, um den sehr wesentlichen indirekten Bereich einer Analyse zu unterwerfen, mit deren Ergebnissen neue Regeln zur Kostenplanung und Kostenzurechnung geliefert werden. Alle damit verbundenen Ungenauigkeiten, die in der Praxis immer wieder auftreten, sind zwar zu minimieren, aber letztlich doch zu akzeptieren. Eine Anmerkung noch vorab: Das Topmanagement (also die Geschäftsleitung) Ihres Unternehmens muss absolut hinter der Prozesskostenrechnung stehen und deren Methodik vertreten, damit sie bei der Ein- und Durchführung und damit der Erreichung Ihrer Ziele überhaupt eine Chance hat.

In ersten Ansätzen haben Sie nun bereits erkannt, welches die Möglichkeiten der Prozesskostenrechnung sind und wo deren Schwerpunkte liegen. Der Vollständigkeit halber machen Sie im nächsten Kapitel aber einen Sprung zurück zu den Anfängen der Prozesskostenrechnung. Ihr Ziel muss es doch sein, »nicht nur mitreden zu können, sondern auch zu wissen, was wirklich damit gemeint ist«.

### 1.3 Entstehung und Begriff der Prozesskostenrechnung

Der Grundstein für die Prozesskostenrechnung wurde in den USA als »**Activity Based Costing**« bereits im Jahre 1985 durch Miller und Vollmann gelegt: Aus den nach traditioneller Auffassung weitgehend fixen Gemeinkosten sind proportionale Kosten in Abhängigkeit von den Transaktionen zu machen. Zum einen sollen nicht notwendige Transaktionen reduziert werden, zum anderen sind die zur Leistungserstellung erforderlichen Transaktionen effizienter auszuführen. Diese beiden Zielsetzungen sind die Eckpfeiler jedes Ansatzes zum Gemeinkostenmanagement. In den Folgejahren waren es v. a. die Amerikaner Cooper, Johnson und Kaplan, die diese Ansätze weiterentwickelt haben. Die von ihnen veröffentlichte Philosophie des Activity Based Costing hat die daraufhin einsetzenden Diskussionen und Veröffentlichungen entscheidend geprägt.

Im deutschsprachigen Raum haben Horváth und Mayer im Jahre 1989 den wesentlichen Anstoß für eine deutsche Version des Activity Based Costing als »**Prozesskostenrechnung**« gegeben. Sie modifizierten das amerikanische Konzept für deutsche Kostenrechnungszwecke. Ihre Veröffentlichungen, die durchweg positiv für die Prozesskostenrechnung gehalten sind, geben immer wieder Anlass zu emotional geführten Diskussionen und zu kritischen Äußerungen in wissenschaftlichen Fachkreisen; die Resonanz der praxisorientierten Literatur fällt dagegen überwiegend positiv aus.

Der Begriff »Prozesskostenrechnung« als solcher lässt sich aus der – bereits oben ange-

sprochenen – Vorgehensweise ableiten, dass bei ihr abteilungsübergreifende Abläufe und Leistungen in indirekten Bereichen analysiert und bewertet werden. Er steht in Wissenschaft und Praxis als Synonym und Oberbegriff für die Kostenrechnungskonzepte »Prozesskostenmanagement«, »Vorgangs- oder Aktivitätsorientierte Kostenrechnung« oder »Prozessorientierte Kostenrechnung«. Im amerikanischen Sprachgebrauch findet man hierfür neben »Activity Based Costing« entsprechend die Bezeichnungen »Transaction-related Costing System« oder »Cost Driver Accounting System«.

Die Bezeichnung »prozessorientierte Kostenrechnung« oder auch die amerikanische Bezeichnung »Activity Based Costing« ist inhaltlich treffender, da durch den Begriff »Prozesskostenrechnung« fälschlicherweise der Eindruck vermittelt wird, es handle sich hier um eindeutig definierte Prozesse, welche das gesamte betriebliche Geschehen verrechenbar machen. Das stimmt nicht, denn in jedem Unternehmen müssen die spezifischen Gegebenheiten, Strukturen und Organisationen individuell berücksichtigt werden, so wie dies auch im Rahmen dieses Konzeptes angeregt wird. Und: Prozesse lassen sich nicht standardisieren! Sollten Sie dies versuchen, würden Sie aufgrund der immensen Anzahl von Prozessen und des damit verbundenen Erfassungsaufwandes die Prozesskostenrechnung lahm legen.

Dennoch dominiert in der deutschen Literatur die Bezeichnung »Prozesskostenrechnung« und es gibt zudem nach Auffassung mehrerer Autoren auch methodische Unterschiede zum Activity Based Costing, sodass für dieses Konzept auch die Bezeichnung »Prozesskostenrechnung« festgelegt wurde.

### **Ist die Prozesskostenrechnung eine neue Kostenrechnung?**

Bei der Prozesskostenrechnung handelt es sich zwar um eine besonders nützliche und wirksame Form der Kostenrechnung, grundsätzlich aber nicht um ein völlig neues System. Sie bedient sich der traditionellen Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung, die sie für ihre speziellen Zwecke integriert, verfeinert und weiterentwickelt. Die Prozesskostenrechnung ist in erster Linie auch kein Instrument zur bloßen Kostenerfassung und -verrechnung, sondern vielmehr ein Instrument »zur Erkennung und Gestaltung der die Kosten verursachenden Faktoren«.<sup>4</sup>

Ausgangspunkt der Prozesskostenrechnung ist eine veränderte Einstellung gegenüber den in den indirekten Bereichen erbrachten Leistungen. Neu ist v. a. die Einführung weniger übergreifender Hauptprozesse und Kostentreiber, die in einem originären Zusammenhang mit der Unternehmensplanung stehen und die ihrerseits den Kostenanfall in vielen Kostenstellen der indirekten Bereiche bestimmen.

Die Prozesskostenrechnung kann zusammenfassend als ein neuer, kostenstellenübergreifender Ansatz beschrieben werden, welcher die Kostentransparenz in den indirekten Leistungsbereichen erhöht, einen effizienten Ressourcenverbrauch sicherstellt, die Kapazitätsauslastung aufzeigt, die Produktkalkulation verbessert und damit strategische Fehlentscheidungen vermeidet. Da die Prozesskostenrechnung für sich in Anspruch nimmt, als »strategisch« einsetzbares Kostenrechnungsinstrument auch mittel- bis langfristig geeignet zu sein, ist sie als Variante der Vollkostenrechnung ausgelegt. Ebenso wird durch den Fixkostencharakter vieler Gemeinkosten der indirekten Bereiche ein mittel- bis langfristiger Planungszeitraum vorgegeben.

Die Prozesskostenrechnung ist weiterhin als Instrument zu verstehen, bei dem einiges ausprobiert werden kann und teilweise auch muss. Ebenso müssen die neu gewonnenen

Erkenntnisse im Rahmen eines selbstlernenden und »lebenden« Systems immer wieder schrittweise realisiert werden; ständige Verbesserung ist angesagt. Die Prozesskostenrechnung ist eben kein 100%ig fertiges und schon gar kein endgültiges Instrument.

Das Potenzial der Prozesskostenrechnung kann in Verbindung mit den im kurzfristigen Bereich bewährten Methoden der Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung sogar noch verstärkt werden. Die Prozesskostenrechnung sollte vielmehr als **permanentes Instrument integriert** zum bisher eingesetzten Kostenrechnungssystem angewendet werden und somit die Mängel der klassischen Systeme bei der Analyse und Verrechnung der Gemeinkosten ausgleichen. Mithilfe der Prozesskostenrechnung kann im Gegensatz zur verantwortungs- und funktionsorientierten Kostenstellenrechnung eine vorgangsorientierte und funktionsübergreifende Sicht der Abläufe abgebildet werden. Dadurch ergänzt die Prozesskostenrechnung die Kostenstellenrechnung.

## 2 Notwendigkeit der Prozesskostenrechnung

Die Gründe, welche die Notwendigkeit einer Prozesskostenrechnung bedingen und schließlich zu deren Entwicklung geführt haben, sind eindeutig zu benennen: Der drastische Gemeinkostenanstieg sowie die Mängel traditioneller Kostenrechnungssysteme sind verantwortlich dafür, dass veränderte und z. T. neue, auch extern seitens der Kunden gestellte Anforderungen an Kostenrechnung und Kalkulation nur unzureichend erfüllt werden konnten. Neue Wege mussten gefunden werden.

In den beiden folgenden Kapiteln werden eben diese Gründe beschrieben; im abschließenden Kapitel 2.3 dazu werden Sie eine neue Betrachtungsweise des indirekten Bereiches, seiner Prozesse und Kosten erfahren.

### 2.1 Drastischer Gemeinkostenanstieg und seine Ursachen

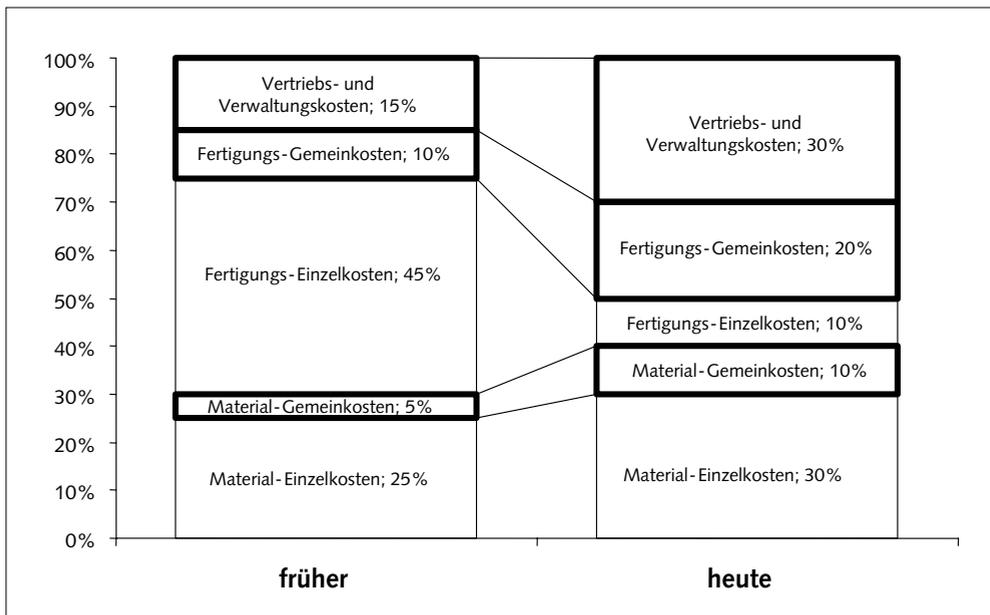
Die Gemeinkosten sind sowohl absolut betrachtet als auch in Relation zu den Gesamtkosten in den letzten Jahren stark angestiegen und werden dies auch weiter tun, sofern Sie nicht gegensteuern. Zunächst wird die geänderte Situation der Gemeinkosten beschrieben; anschließend werden die inner- und außerbetrieblichen Ursachen für den drastischen Gemeinkostenanstieg erörtert.

#### 2.1.1 Situationsbetrachtung

Die heutigen Vollkostenrechnungssysteme waren vor 100 Jahren für die Verteilung der damals größten Kostenblöcke »Arbeitslohn« und »Rohmaterial« entwickelt worden. Die Gemeinkosten hatten einen relativ geringen Anteil an den Gesamtkosten, sodass Zuschläge auf Material- oder Lohneinzelkostenbasis durchaus angemessen waren. Viele der herkömmlich als Fixkosten klassifizierten Gemeinkostenbestandteile sind zwar unabhängig von der Beschäftigung im Sinne der Produktions- und Absatzmengen, bei genauer Betrachtung wird man aber erkennen, dass ein verhältnismäßig großer Teil der indirekten Bereiche doch direkten Bezug zu Kalkulationsobjekten hat (z. B. zu Produkten, Auftragsgrößen, Kunden, Vertriebsgebieten).

Die klassischen Fixkosten entwickelten sich dynamisch nach oben, woraus sich ableiten lässt, dass auch die fixen Gemeinkosten bestimmten Einflussgrößen (so genannten Kostentreibern) unterliegen. Unter diesen Gesichtspunkten sei die Frage erlaubt: Warum beharrt man dennoch auf der Bezeichnung solcher Kosten als »Fix«kosten? Ist dies nicht eine kuriose Bezeichnung für eine Kostenart, deren Umfang von Jahr zu Jahr immer steiler ansteigt?

Mittels der in der Prozesskostenrechnung durchzuführenden Analysen und Datenerhebungen im indirekten Bereich werden die Einflussgrößen auf diese (»Fix«)Kostenblöcke



(Böhler, W.: Integration der Prozesskostenrechnung in eine geschlossene Kostenrechnungsstandardsoftware, in: Männel, W. (Hrsg.): Prozesskostenrechnung – Standpunkte, Branchen-Erfahrungen, Software-Lösungen, Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1, 1994, S. 9)

**Abb. 1:** Veränderung der durchschnittlichen Kostenstrukturen in deutschen Industriebetrieben

ermittelt – doch dazu später mehr. Die geänderte Kostensituation wird anhand der Abbildung 1 gezeigt. Es handelt sich hierbei um die durchschnittlichen Kostenstrukturen der letzten Jahrzehnte in deutschen Industrieunternehmen.

Die Abbildung zeigt eindeutig die Verschiebung des Kostenschwerpunkts: Das Verhältnis der Einzelkosten zu den Gemeinkosten von 70% zu 30% aus den 1960er-Jahren ist heute geradezu umgedreht worden auf weniger als 40% zu 60%. Diese veränderten Kostenstrukturen führen zu neuen Anforderungen an die Gestaltung der Kostenrechnung, denn die genaue Kenntnis der betrieblichen Kosten ist ein Schlüsselfaktor zur Beeinflussung des Unternehmenserfolgs.

Die Ursachen für den Anstieg der Gemeinkosten sind heute oft nicht transparent. Der Gemeinkostenblock wird in seiner vollen Größe zumeist als einzige (Zuschlags)Position dargestellt, weil – wie bereits erwähnt – die bisher eingesetzten Kostenrechnungssysteme und ihre Verfahren (Kostenvorgabe und -kontrolle, differenzierte Abweichungsanalyse, Kalkulation) für die Produktion entwickelt wurden. In den indirekten Bereichen fallen im Übrigen ca. 80% der Kosten als ausbringungsunabhängige Kosten an.

In diesem Zusammenhang ist ein weiterer Trend zu beobachten: Während das Verhältnis von indirekten zu direkten Mitarbeitern vor ca. 30 Jahren noch bei eins zu zehn lag, hat es sich inzwischen auf eins zu eins verschoben, also sind heute durchschnittlich 50% aller Beschäftigten an einem Büroarbeitsplatz tätig. Dieser Trend setzt sich fort bzw. es gibt schon heute in Unternehmen 90% und mehr Mitarbeiter im indirekten Bereich.