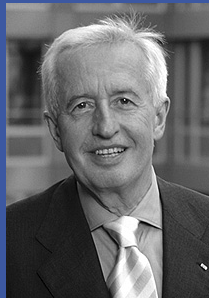


Was ist aus der Prozesskosten- rechnung geworden?



Péter Horváth



Reinhold Mayer

**Péter Horváth
Reinhold Mayer**

Erschienen in:

**ZfCM Controlling &
Management, Gabler Verlag,
Wiesbaden, Sonderheft 2, 2011,
S. 5-10**

Horváth & Partners
www.horvath-partners.com

Péter Horváth/Reinhold Mayer

Was ist aus der Prozesskostenrechnung geworden?

Die Anfänge: Relevance vs. Rigour

Die Prozesskostenrechnung ist ein geradezu klassisches Beispiel für die praxisgetriebene Weiterentwicklung der Betriebswirtschaftslehre.

Die fixen Gemeinkosten haben die Betriebswirte in Theorie und Praxis seit Schmalenbach beschäftigt. Ihr Gewicht ist mit der Komplexitätszunahme der industriellen Produktion nach dem zweiten Weltkrieg dramatisch gewachsen. Die indirekten Bereiche mit ihrer anwachsenden Planungs-, Steuerungs-, Kontroll- und Administrationaufgaben haben zu einem Fixkostenblock geführt, der weitaus größer wurde als die direkten variablen Kosten.

Die traditionellen Kostenrechnungsverfahren sind für die industrielle Produktion mit dem Fokus auf variablen Kosten entwickelt worden. Während in der Produktion Kostenstandards eine feine Differenzie-

rung erfahren haben, wurden die meist fixen Gemeinkosten eher pauschal behandelt. Die Vorschläge der Vertreter der Grenzplankostenrechnung, einen Problemlösungsbeitrag zu liefern, waren zu komplex um praktikabel zu sein. Hinzu kam, dass hier die Kostenzurechnung im Vordergrund stand und die Kostenbeeinflussung nicht thematisiert wurde.

Benötigt wurde ein Ansatz, der auf die in den indirekten Bereichen erstellten Leistungen abstellt und somit eine Basis für die leistungsabhängige Kostenplanung und -kontrolle liefert. Wichtige Denkanstöße hierzu lieferten Miller und Vollmann (1985) mit ihrem Aufsatz zur „Hidden Factory“ und später Cooper und Kaplan (1988) mit dem Konzept des „Activity Based Costing“. Entsprechend dem deutschen Stand einer differenzierten Kostenrechnung für die direkten Bereiche haben wir uns auf die indirekten Bereiche konzentriert und hierbei – im Gegensatz zu Cooper und Kaplan – nicht einzelne Aktivitäten sondern Kostenstellen übergreifende Prozessabläufe betrachtet. Die hier erbrachten Leistungen als „Kostentreiber“ sind der Schlüssel zur Kostenrechnung und -steuerung.

„Die Prozesskostenrechnung kann als neuer Ansatz verstanden werden, die Kostentransparenz in den indirekten Leistungsbereichen zu erhöhen, einen effizienten Ressourcenverbrauch sicherzustellen, die Kapazitätsauslastung aufzuzeigen, die Produktkalkulation zu verbessern und damit strategische Fehlentscheidungen zu vermeiden.“ – So schrieben wir 1989 in dem Aufsatz, der unseren Ansatz beschrieb (Horváth, Mayer 1989).

Voraussetzung für den Aufbau einer Prozesskostenrechnung ist eine Tätigkeitsanalyse zur Identifizierung von Prozessen und Feststellung dieser Leistungen. Wir haben hierbei eine Differenzierung der Prozesskosten in „leistungsmengeninduzierte“ (lmi) und „leistungsmengenneutrale“ (lmn) vorgenommen. Das Grundschema einer Prozesskostenrechnung zeigt das Beispiel (vgl. **Abbildung 1**). Dieses Beispiel aus der Praxis weist auf den kostenstellen-

übergreifenden Charakter der Prozesskostenrechnung eindrücklich hin. Die ermittelten Prozesskostensätze können in die Produktkalkulation eingebaut werden.

Die Analyse und Steuerung der Leistungsmengen bildet die Basis für die Wirtschaftlichkeitsüberwachung (zu den Einzelheiten der Prozesskostenrechnung vgl. Horváth & Partners 1998). Wie nicht anders zu erwarten war, hat die Prozesskostenrechnung zunächst eine geteilte Aufnahme erfahren. Unser Ziel war es, eine einfache und praktikable Methodik zur Zuordnung und Steuerung der fixen Gemeinkosten zu konzipieren, weil wir hier einen dringenden Bedarf der Praxis sahen. Die Praxis hat den Ansatz insgesamt sehr positiv aufgenommen (vgl. z. B. Ziegler 1992).

In „Academia“ war die Aufnahme seitens der „rigour“-orientierten Kollegen äußerst kritisch. Die Kritik hatte zwei Schwerpunkte: Einerseits wurde betont, dass die Prozesskostenrechnung nichts Neues sei (vgl. z. B. Küpper 1991, S. 388). Andererseits wurde inhaltlich kritisiert, dass die Prozesskostenrechnung eine „undifferenzierte Vollkostenrechnung“ sei, und damit keinen Fortschritt bringe (Kloock 1991, S. 24).

Wir wollen an dieser Stelle nicht wieder in die Detaildiskussion treten (vgl. dazu Horváth et al. 1993). Die Intentionen sind schlicht zu unterschiedlich. Wir wollten ein relevantes Problem der Praxis lösen. Die Kritik wurde von der Theorieseite her geäußert. Schweitzer und Küpper haben (theoretisch) sicher recht: „Treten im Entscheidungsproblem Produktions- und Kostenhypothesen auf, muss das zugehöri-

- Die Prozesskostenrechnung hat sich im Lauf der letzten 20 Jahre in Lehre und Praxis als Analyse- und Steuerungsinstrument – trotz z.T. berechtigter wissenschaftlicher Kritik – durchgesetzt. Die beiden Autoren des ersten Aufsatzes zur Prozesskostenrechnung (1989) zeigen die Entwicklung auf und erläutern die Einsatzfelder.

Autoren



Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Péter Horváth

Aufsichtsratsvorsitzender der Horváth AG, Geschäftsführer des International Performance Research Institute, 70173 Stuttgart, Königstr. 5, E-Mail: phorvath@horvath-partners.com.



Prof. Dr. Reinhold Mayer

Mitglied des Vorstandes der Horváth AG, Lehrbeauftragter an der Universität Stuttgart, 70173 Stuttgart, Königstr. 5, E-Mail: rmayer@horvath-partners.com.

ge Kostenrechnungssystem entsprechend produktions- und kostentheoretisch fundiert werden. In welchem Umfang dann die Struktur des Kostenrechnungssystems durch Reduktionen und Relaxationen vereinfacht werden darf, um gerade noch entscheidungsrelevante Informationen für das Entscheidungsproblem zu liefern, bedarf umfassender und systematischer Analyse“ (Schweizer, Küpper 2008, S. 383). Wir meinen: Die Praxis kann nicht darauf warten, bis der letzte Doktorand sich abschließend geäußert hat.

Die Weiterentwicklung zum Managementansatz

Seit Anfang der 90er-Jahre hat sich die Prozesskostenrechnung stark weiterentwickelt. Wir sehen drei Entwicklungspfade:

- Die Entscheidungsunterstützungsaufgaben entwickelten sich von einem operativen zum strategischen Prozesskostenmanagement.

- Die Prozesskostenrechnung wurde zunehmend mit anderen Verfahren des Rechnungswesens kombiniert.

- Die Prozesskostenrechnung wurde Schritt für Schritt in ein umfassendes Prozessmanagement integriert.

Die Anfänge der Prozesskostenrechnung waren durch Kostenrechnungs- und Kalkulationsaufgaben gekennzeichnet. Recht bald wurde das Potenzial zur Entscheidungsunterstützung bei operativen Fragen des Gemeinkostencontrollings und der Prozessgestaltung, bei Aufgaben der Preispolitik etc. eingesetzt. (vgl. **Abbildung 2**).

Darüber hinaus konnten wichtige Informationen zur strategierorientierten Gestaltung des Produktsortiments gewonnen werden. Coenberg und Fischer (vgl. 1991, S. 31 ff.) unterscheiden drei Elemente, die hier wirksam werden:

- Der Allokationseffekt bewirkt eine neue Zurechnung der Gemeinkosten nach Inanspruchnahme.
- Der Komplexitätseffekt berücksichtigt die „Komplexitätskosten“ in Gestalt von hö-

herem Bedarf an gemeinkostenverursachenden Prozessen.

- Der Degressionseffekt vermeidet eine wertproportionale Zurechnung der Gemeinkosten.

Ein großer Vorteil der Prozesskostenrechnung ist ihre vielseitige Einsetzbarkeit und ihre Kombinierbarkeit mit anderen Verfahren des Rechnungswesens. Man kann die Prozesskostenrechnung fallweise zur Lösung bestimmter Entscheidungsprobleme oder laufend zur Kostensteuerung einsetzen. Die Prozesskostenrechnung kann als ausschließliches Kostenrechnungsinstrument genutzt werden; ebenso ist es möglich, sie mit traditionellen Kostenrechnungssystemen wie eine Zuschlagskalkulation oder eine Deckungsbeitragsrechnung zu kombinieren. Gerade dieser Kombinationsfall ist in der Praxis häufig vorzufinden, weil so der Arbeitsaufwand einer flächendeckenden Einführung der Prozesskostenrechnung vermieden werden kann und stattdessen wenige Schlüsselprozesse mit ihren Prozesskosten berücksichtigt werden.

Abb. 1 | Beispiel für ein Prozessmodell eines Fertigungsunternehmens

Geschäftsprozess	Nr.	Hauptprozess	Cost Driver	CD Menge	Kostenvolumen lmi	Kostenvolumen gesamt	Prozesskostensatz	Prozesskostensatz gesamt	Kategorie
Entwicklungsprozesse	1	Neuprodukte einführen	Anz. Neuprodukte	10	185.000,-	200.000,-	18.500,-	20.000,-	V
	2	Neuteile einführen	Anz. Neuteile	200	990.000,-	1.000.000,-	4.950,-	5.000,-	V
	3	Produktänderungen durchf.	Anz. Änderungen	200	750.000,-	800.000,-	3.750,-	4.000,-	V
Materialmanagementprozess	4	Teile verwalten	Anz. aktiver	3.000	1.200.000,-	1.500.000,-	400,-	500,-	B
	5	Varianten betreuen	Anz. Varianten	800	1.520.000,-	1.600.000,-	1.900,-	2.000,-	B
Beschaffungsprozess	6	Lieferanten betreuen	Anz. Lieferanten	70	336.000,-	350.000,-	4.800,-	5.000,-	B
	7	Beschaffung Serienmaterial über Rahmenvertrag	Anz. Bestellungen	5.000	650.000,-	750.000,-	130,-	150,-	A
	8	Beschaffung Serienmaterial Einzelbeschaffung	Anz. Bestellungen	2.000	560.000,-	600.000,-	280,-	300,-	A
Fertigungsprozess	9	Beschaffung Gemeinkostenmaterial	Anz. Bestellungen	3.000	330.000,-	360.000,-	110,-	120,-	A
	10	Fertigungsauftragskommi.	Anz. Positionen	40.000	340.000,-	400.000,-	9,-	10,-	A
	11	Fertigungsauftragssteuerung	Anz. Operationen im Arbeitsplan	30.000	540.000,-	600.000,-	18,-	20,-	A
Kundenauftragsabwicklungsprozess	12	Kundenauftragskommi.	Anz. Auftragspos.	10.000	130.000,-	150.000,-	13,-	15,-	A
	13	Auftragsabwicklung Inland	Anz. Aufträge	1.000	135.000,-	150.000,-	135,-	150,-	A
	14	Auftragsabwicklung Export über Vertretung	Anz. Aufträge	2.000	500.000,-	560.000,-	250,-	280,-	A
	15	Auftragsabwicklung Export	Anz. Aufträge	300	195.000,-	210.000,-	650,-	700,-	A
	16	Kunden betreuen	Anz. Kunden	800	1.496.000,-	1.600.000,-	1.870,-	2.000,-	B
Managementprozess	17	Personal betreuen	Anz. Mitarbeiter	500	225.000,-	250.000,-	450,-	500,-	B
	18	Lohn- und Gehaltsabrechnung	Abrechnungen	6.500	520.000,-	650.000,-	80,-	100,-	A
	19	Kostenplanung und -steuerung	Kosten stellen	100	280.000,-	300.000,-	2.800,-	3.000,-	B
Summe Kostenvolumen des Untersuchungsbereichs					12.030.000,-				

A = Abwicklungsprozess; B = Betreuungsprozess; V = Vorleistungsprozess

Quelle: Mayer et al. 2005, S. 125

Erst durch die Kenntnis von Prozesskosten lässt sich eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung in einer erweiterten Form generieren. Zum Beispiel als Kundendeckungsbeitragsrechnung, bei der alle für den Kunden entstandenen Gemeinkosten berücksichtigt sind – Informationen, die ohne eine Prozesskostenrechnung im Unternehmen gar nicht verfügbar wären (vgl. Mayer 1998, S. 156).

Innovativ und wichtig ist die Einbeziehung von Prozesskosten in das Target Costing um hier die Gemeinkosten adäquat zu berücksichtigen. (vgl. Sauter 2002).

Auf die Nutzung von Prozesskosten in der Budgetierung haben bereits Brimson und Antos (1999) hingewiesen. In der Unternehmenspraxis erfolgt die Budgetierung in den Kostenstellen oft Bottom-up auf Basis bestehender Ressourcen bzw. aus Erfahrungswerten der Vergangenheit abgeleitet. Auf diese Weise werden Kostenstrukturen tendenziell fortgeschrieben. Im Sinne einer optimalen Dimensionierung und Lenkung der Ressourcen kann es jedoch nur effektiv sein, den Ressourcenbedarf und damit die Kostenentstehung output-orientiert zu ermitteln. Outputorientiert leiten sich Personalbedarf und Kostenziele direkt aus den geplanten Absatzmengen am Markt sowie aus den zur Leistungserstellung benötigten Prozessen ab. Der Zusammenhang zwischen den Absatzmengen an Produkten und Dienst-

leistungen und dem dafür notwendigen Ressourcenverbrauch sowie den dafür entstehenden Kosten wird durch die Prozesskostenrechnung hergestellt. Auf diese Weise kann eine Steigerung von Effizienz und Effektivität der „klassischen“ Budgetierung erfolgen (vgl. Mayer, Brenner 2009, S. 157 f.).

Die Prozesskostenrechnung bezieht sich zunächst auf eine Prozessdimension: Die Kosten. Will man Prozesse gestalten und steuern, so sind die anderen Prozessdimensionen mit einzubeziehen: Prozessleistung, -qualität und -zeiten. In der Literatur und in der Praxis haben sich inzwischen mehrere Ansätze und Methoden etabliert, die die Steigerung der Prozessleistung zum Gegenstand haben (vgl. Horváth & Partners 2005).

Wir können unterscheiden (vgl. dazu Brenner, Dahms 2005, S.8 ff.)

- Organisationsansätze wie das Business Process Reengineering haben die Restrukturierung von Prozessen zum Gegenstand.
- Qualitätsmanagementansätze wie das Total Quality Management wollen alle Prozesse und Produkte auf die Kundenzufriedenheit ausrichten.
- Planungs- und Steuerungsansätze zielen auf die Kapazitäts-, Ressourcen- und Kostenplanung ab.

In allen Feldern sind Prozesskosten ein zentrales Informationsversorgungsinstrument.

Der Praxiseinsatz: Umfassende Verbreitung

Die gewachsene Praxisbedeutung der Prozesskostenrechnung lässt sich an drei Themenbereichen dokumentieren:

- Empirische Studien weisen – wenn auch mit widersprüchlichen Aussagen – auf eine relativ große Verbreitung hin.
- Praxisberichte aus verschiedenen Branchen zeigen die Vielseitigkeit der Einsatzmöglichkeiten auf.
- Die Etablierung in marktführenden IT-Softwaresystemen ermöglicht den Einsatz auch in großen Unternehmen.

Die Verbreitung der Prozesskostenrechnung demonstrieren bereits seit Anfang der 90er-Jahre zahlreiche empirische Studien. Ihre Ergebnisse sind – wie immer in solchen Fällen – sicherlich nicht widerspruchsfrei. Sie zeigen aber, dass die Prozesskostenrechnung keine Tagesmode war, sondern sich zu einem Routineinstrument des Controllings weiterentwickelte. Wir wollen hier zwei Studien referieren, die dies belegen.

Franz und Kajüter (2002), vgl. auch Kajüter (2005), haben im November 2001 anknüpfend an ihre Studie aus dem Jahr 1996 die branchenübergreifende Fragebogenstudie in deutschen Großunternehmen (> 3.000 Mitarbeiter) durchgeführt. Die Prozesskostenrechnung haben 2001 rund 47 % der Unternehmen etabliert, wobei keine wesentlichen Unterschiede in der

Abb. 2 | Anwendungsfelder des Prozesskostenmanagements



Quelle: Mayer et al. 2005, S. 125

Verbreitung zwischen Industrie- und Dienstleistungssektor besteht. Im Vergleich zu 1996 gibt es einen leichten Rückgang im Einsatz (1996: 52 %). Franz und Kajüter sprechen von einer „gewissen Konsolidierung“ (vgl. Franz, Kajüter 2002, S. 580). Bei den Gründen für den Nicht-Einsatz wird der vermutete hohe Aufwand der Einführung herangeführt.

In einer neuen Studie bei den 250 größten deutschen Unternehmen haben Friedl, Hammer, Pedell, Küpper (2009) festgestellt, dass „nur“ 31 % die Prozesskostenrechnung einsetzen, wobei 24 % sie mit der Grenzplankostenrechnung kombinieren. Die befragten Unternehmen, die die Prozesskostenrechnung nicht einsetzen, begründen dies damit, dass die Prozesskostenrechnung zu aufwendig sei.

Die Prozesskostenrechnung haben wir ursprünglich für die Gemeinkostenbereiche von Industrieunternehmen entwickelt. Durch die immer bedeutendere Rolle von Dienstleistungen bzw. Dienstleistungsunternehmen erfährt die Rolle von Prozessen und damit auch der Prozesskostenrechnung einen Bedeutungszuwachs. Dienstleistungen sind die Ergebnisse eines Prozesses. Der Prozess generiert die Wertschöpfung. Deshalb ist die Prozesskostenrechnung hier die „geborene“ Methodik der Kalkulation. Hierauf hat Reckenfelder bereits 1994 hingewiesen und eine Kalkulationsmethode für Dienstleistungen entwickelt (vgl. auch Coenenburg, Fischer, Günther 2009, S. 288 ff.).

Ein wichtiges Beispiel für den Einsatz der Prozesskostenrechnung sind Finanz-

dienstleistungsunternehmen. Die **Abbildung 4** zeigt das Beispiel der Prozessübersicht einer Unfallversicherung (vgl. Rendebach 2002).

Das Beispiel eines Internet Service Providers (vgl. Arnaout, Strobl 2002) illustriert besonders augenfällig die Notwendigkeit der Prozesskostenrechnung, da hier ausschließlich fixe Gemeinkosten durch die Dienstleistung generiert werden (vgl. **Abbildung 5**).

Die große Praxisbedeutung der Prozesskostenrechnung unterstreichen die zahlreichen Standardsoftwareprodukte, die bereits Anfang der 90er-Jahre auf den Markt kamen (vgl. z. B. der PROZESSMANAGER von Horváth & Partners).

Mit dem Einbau der Komponente „Prozesskostenrechnung“ (PKR) in das SAP

Abb. 3 | Verbreitung und geplanter Einsatz von Kostenmanagement-Instrumenten

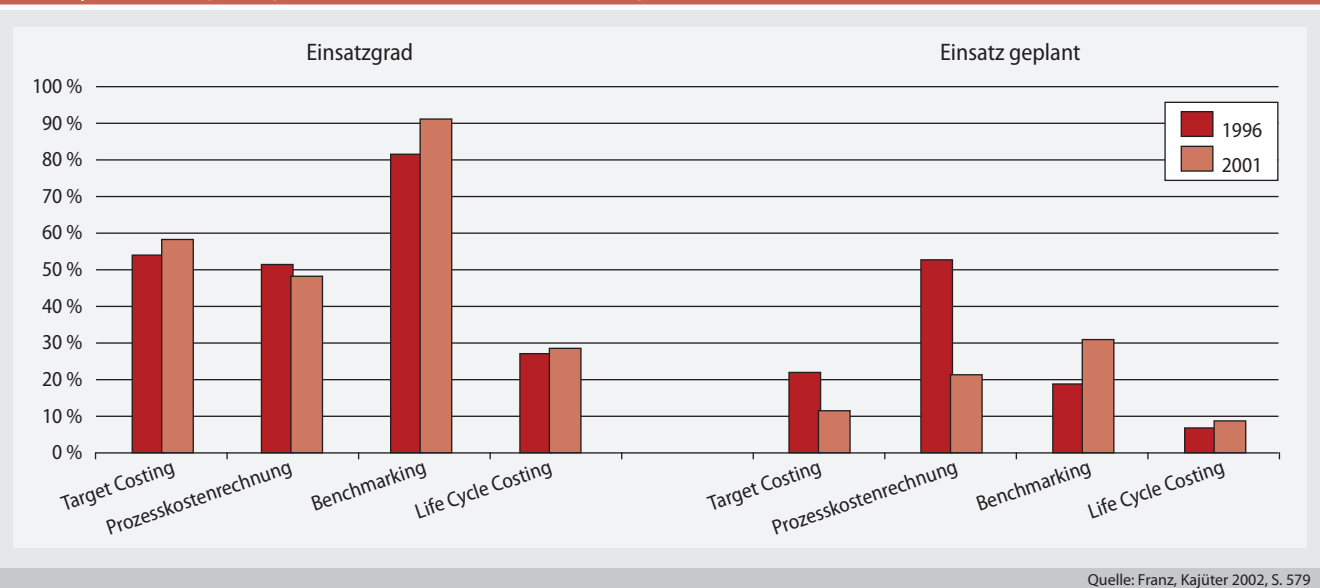


Abb. 4 | Beispiel Prozessübersicht Unfallversicherung

Prozessbezeichnung	Cost Driver Bezeichnung	Prozessmenge	Kapazität (TA)	Prozesskosten	Prozesskostensatz
Antragsbearbeitung/Polizierung Einzelunfall	Anzahl Anträge Einzelunfall	77.563	7,44	493.946	6,37
Antragsbearbeitung/Polizierung Gruppenunfall	Anzahl Anträge Gruppenunfall	17.854	4,75	315.355	17,66
Antragsbearbeitung/Polizierung Unfall mit Beitragsrückgewähr	Anzahl Anträge Unfall mit Beitragsrückgewähr	106.377	7,76	515.191	4,84
Vertragsänderungen/Stornierungen	Anzahl Vertr.änd./Stornierungen	131.553	12,19	809.301	6,15
Vertragsbetreuung/Kundenbetreuung	Anzahl Verträge Bestand	1.425.741	49,10	3.259.778	2,29
Korrespondenzschaden Bearbeitung Unfall	Anzahl Korrespondenzschäden	43.745	59,81	3.970.822	90,77
Zahlschaden Direktion	Anzahl Zahlschäden	1.111	11,23	16.090	14,48
Zahlschadenbearbeitung Unfall	Anzahl Zahlschäden	17.069	7,04	467.390	27,38
Produktentwicklung Unfall			6,90	458.095	

Quelle: Rendebach 2002, S. 286

Abb. 5 | Beispiel Prozesskostensätze eines Internet Service Providers

Hauptprozess	Cost Driver (CD)	Prozesskosten		Prozesskostensatz
		CD Mengen		
Website managen	Anzahl recherchierte und publizierte Themen mit redaktionellem Inhalt	320.000,- !		42,- ! pro Anfrage
		7.550 Anfragen		
Specials entwickeln	Anzahl Specials	139.000,- !		9.266,- ! pro Special
		15 Specials		
Content managen	Anzahl recherchierte und publizierte Themen mit redaktionellem Inhalt	256.000,- !		116,- ! pro Thema
		2.200 Themen		

Quelle: Arnaout, Strobl 2002, S. 309

Abb. 6 | Die Prozesskostenrechnung in deutschsprachigen BWL-Standardlehrbüchern

Lehrbuch	Abschnitt	Kapitel	Fokus
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre			
Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre 24. Aufl., München 2010.	6. Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen C. Kostenrechnung VIII. Neuere Verfahren der Kostenrechnung	2. Prozesskostenrechnung S. 1010 – 1014	Gemeinkostenrechnung und Management- und Strategieunterstützung
Controlling			
Horváth, P., Controlling, 11. Aufl., München 2009.	4. Koordination des Informationsversorgungssystems 4.5.5 Strategische Informationen aus dem Rechnungswesen	4.5.5.8 Prozesskostenrechnung S. 488 – 503	(Gemein-)Kostenmanagement Strategieunterstützung
Küpper, H.-U., Controlling – Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 5. Aufl., Stuttgart 2008.	II. Aufgaben und Instrumente des Controlling 5. Koordination der Organisation mit den anderen Führungssystemen	5.2.2.2 Segmentierung der Kosten- und Erlösrechnung S. 317 f.	Kostenzurechnungsprobleme
Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools, 7. Aufl., München 2006.	III. Das Kosten- und Erfolgs-Controlling B. Instrumente des Kosten- und Erfolgs-Controllings	6. Die Prozesskostenrechnung S. 160 – 190	(Gemein-)Kostenrechnungsmanagement Strategieunterstützung
Weber, J., Schäffer, U., Einführung in das Controlling, 11. Aufl., Stuttgart 2006.	II. Informationsversorgung 6. Kosten-, Erlös-, Ergebnis- und Leistungsrechnung	6.2.2.3 Prozesskostenrechnung S. 146 – 151	(Gemein-)Kostenrechnung und -management
Kosten- und Leistungsrechnung			
Coenenberg, A. G., Fischer, T. M., Günther, T., Kostenrechnung und Kostenanalyse, 7. Aufl., Stuttgart 2009.	Teil I. Systeme der Kostenrechnung 4. Kostenträgerrechnung im System der Vollkostenrechnung 7. Anpassungen des Kostenrechnungssystems an spezifische Funktionen Teil II. Kostenanalyse 10. Bestimmung von Preisgrenzen	4.2.4 Prozessorientierte Kostenrechnung S. 144 – 170 7.4.2 Anpassungen der Prozesskostenrechnung auf den Dienstleistungsbereich S. 289 – 293 10.7 Strategische Fundierung von Preisgrenzen mittels Prozesskostenrechnung S. 420 – 437	(Gemein-)Kostenrechnung und -management Strategieunterstützung
Friedl, G., Hofmann, C., Pedell, B., Kostenrechnung – Eine entscheidungsorientierte Einführung, München 2010.	Kapitel 12 Prozesskostenrechnung	Kapitel 12 Prozesskostenrechnung S. 445 – 484	(Gemein-)Kostenrechnung- und -management
Schweitzer, M., Küpper, H. – U., Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 9. Aufl., München 2008.	3. Kapitel: Darstellung und Analyse planungsorientierter Systeme der Kosten- und Erlösrechnung B. Systeme der Plankosten- und -erlösrechnung auf Vollkostenbasis D. Systeme der Plankosten- und -erlösrechnung auf Teilkostenbasis	III. Systeme der Prozesskostenrechnung (Aktivitätskostenrechnung) S. 347 – 383 II. Prozessorientierte Kostenrechnung S. 512 – 523	Konzeption der Prozesskostenrechnung

R/3-Modul „Controlling“ (CO) Mitte der 90er-Jahre wurden die Chancen des integrierten Einsatzes in einem ERP-System ermöglicht. Heute geht die Tendenz dahin, die Prozesskostenrechnung in Business Intelligence Systemen anzusiedeln. Dies ist wesentlich flexibler und weniger aufwendig als ein ERP-System.

Heute: Main Stream BWL

Die Prozesskostenrechnung ist heute Teil des Main Stream-BWL-Instrumentariums geworden. In der betriebswirtschaftlichen Hochschulausbildung wird jeder Student mit ihr vertraut gemacht. In allen Standardlehrbüchern wird die Prozesskostenrechnung behandelt. Eine kurze Bestandsaufnahme belegt dies (vgl. **Abbildung 6**).

Dargestellt werden in der Regel die Entstehungsursachen, die Rechenmethodik sowie die operative und Strategie-orientierte Verwendung der Prozesskostenrechnung. Die Einordnung in das jeweilige Lehrbuch erfolgt als Teil der Kostenrechnung, im Detail entsprechend der gewählten Lehrbuchstrukturen. Die in den frühen 90er-Jahren geäußerte z. T. vehement rigorose Kritik wird nicht mehr wiederholt. Es wird eher pragmatisch und positiv in Bezug auf die Praxisrelevanz bezogen argumentiert. Eine Ausnahme ist die ausführliche kritische Darstellung bei Schweitzer, Küpper (2008, S. 347 ff. und S. 512 ff.). Hier ist – entsprechend der Ausrichtung der Gesamtstruktur des Lehrbuchs – „rigour“ im Vordergrund. Die Aussagefähigkeit der Prozessstrukturrechnung für Planung und Steuerung unter Anlegung von Modellbedingungen der Kostentheorie wird als gering eingeschätzt.

Insgesamt wird die Prozesskostenrechnung vorrangig als Rechenmethodik behandelt. Ihre Einbindung in ein Prozessmanagement wird nicht thematisiert. Daher kommt wohl die häufig geäußerte Kritik an der „Komplexität“ der Prozesskostenrechnung. Die zu ermittelnde Mengen-, Zeit- und Qualitätsstruktur der Prozesse wird nur aus der Perspektive der Kostenrechnung gesehen und nicht als unerlässlicher Bestandteil von Planung und Steuerung.

Relevance vs. Rigour: 1 : 0

Unsere Darstellung zeigt – so hoffen wir es –, dass aus der Prozesskostenrechnung ein nicht mehr wegzudenkendes Instru-

ment der Unternehmenssteuerung geworden ist.

Unternehmen – aber auch andere Organisationen – arbeiten heute prozessorientiert, weil „processes are the route to results and so to success in the customer economy“ (Hammer 2001, S. 57). Ohne fundierte Informationen über die Prozesskosten sind alle operativen und strategischen Entscheidungen über Produkte und Prozesse ein Torso.

Sicher ist an der theoretischen Fundierung der Prozesskostenrechnung weiter zu arbeiten, damit die Treffsicherheit der Kostenrechnungsinformationen verbessert werden kann. „But it is better to be basically correct with activity based costing, say, within 5 % or 10 % of the actual demands a product makes on organizational resources, than to be precisely wrong (perhaps as much as 200 %) using outdated allocation techniques“ (Cooper, Kaplan 1988, S. 100).

Literatur

1. Arnaout, A./Strobl, G.: Prozessmanagement in der New Economy, in: Franz, K.-P., Kajüter, P. (Hrsg.), Kostenmanagement, 2. Aufl., Stuttgart 2002, S. 297 – 310.
2. Brenner, M./Paulus, J.: Ansätze zur Steigerung der Prozessperformance, in: Horváth & Partners (Hrsg.), Prozessmanagement umsetzen, Stuttgart 2005, S. 7 – 16.
3. Brimson, J. A./Antos, J.: Activity-Based Budgeting, New York etc. 1999.
4. Coenenberg, A. G./Fischer, Th. M./Günther, T.: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 7. Aufl., Stuttgart 2009.
5. Coenenberg, A. G./Fischer, Th. M.: Prozesskostenrechnung – Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung, in: DBW 51(1991) 1, S. 21 – 38.
6. Cooper, R./Kaplan, R. S.: Measure Costs Right: Make the Right Decisions, in: Harvard Business Review 66 (1988) Sept./Oct., S. 96 – 103.
7. Franz, K.-P./Kajüter, P.: Kostenmanagement in Deutschland, in: Franz, K.-P./Kajüter, P. (Hrsg.): Kostenmanagement, 2. Aufl. Stuttgart 2002, S. 569 – 585.
8. Friedl, G./Hammer, C./Pedell, B./Küpper, H.-U., How do German companies run their cost accounting systems, in: Management Accounting Quarterly, Winter 2009, Vol. 10, No. 2, S. 38 – 52.
9. Friedl, G./Hofmann, C./Pedell, B.: Kostenrechnung – Eine entscheidungsorientierte Einführung, München 2010.
10. Hammer, M.: The Agenda, New York 2001.
11. Horváth, P.: Controlling, 11. Aufl., München 2009.
12. Horváth, P./Kieninger, M./Mayer, R./Schimank, Chr.: Prozesskostenrechnung – oder wie die Praxis die Theorie überholt, in: DBW 53 (1993) 5, S. 609 – 628.

13. Horváth, P./Mayer, R.: Prozesskostenrechnung – Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in: Controlling 1 (1989) 4, S. 214 – 219.
14. Horváth & Partners (Hrsg.) (2005): Prozessmanagement umsetzen, Stuttgart 2005.
15. Horváth & Partners (Hrsg.) (1988): Prozesskostenmanagement, 2. Aufl., München 1998.
16. Kajüter, P.: Kostenmanagement in der deutschen Unternehmenspraxis, in: ZfbF 57 (2005) Februar, S. 79 – 100.
17. Kaplan, R. S./Anderson, S. R.: Time-Driven Activity-Based Costing, in: Harvard Business Review 82 (2004) Nov., S. 131 – 138.
18. Kloock, J.: Prozesskostenrechnung als Rückschritt und Fortschritt der Kostenrechnung, Diskussionsbeiträge zum Rechnungswesen, Universität zu Köln, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät, Beitrag 3, November 1991.
19. Küpper, H.-U.: Controlling – Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 5. Aufl., Stuttgart 2008.
20. Küpper, H.-U.: Prozesskostenrechnung – Ein strategisch neuer Ansatz?, in: DBW 51(1991), S. 388 – 391.
21. Mayer, R./Brenner, M.: Prozessmanagement als Controlleraufgabe, in: Controlling 21 (2009) 3, S. 153 – 160.
22. Mayer, R./Coners, A./von der Hardt, G.: Anwendungsfelder und Aufbau einer Prozesskostenrechnung, in: Horváth & Partners (Hrsg.), Prozessmanagement umsetzen, Stuttgart 2005, S. 123 – 140.
23. Mayer, R.: Kapazitätskostenrechnung: Prozesskostenrechnung als Lösungsansatz für indirekte Leistungsbereiche, München 1998.
24. Miller, J. G./Vollmann, T. E.: The hidden factory, in: Harvard Business Review 63 (1985) Sept./Oct., S. 142 – 150.
25. Reckenfelderbäumer, M.: Marketing-Accounting im Dienstleistungsbereich, Wiesbaden 1994.
26. Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools, 7. Aufl., München 2006.
27. Rendenbach, H.-G.: Prozesskostenmanagement in der Assekuranz, in: Franz, K.-P., Kajüter, P. (Hrsg.), Kostenmanagement, 2. Aufl., Stuttgart 2002, S. 279 – 296.
28. Sauter, R.: Marktorientierte Steuerung der Gemeinkosten im Rahmen des Target Costing, Wiesbaden 2002.
29. Schweitzer, M./Küpper, H. – U.: Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 9. Auflage, München 2008.
30. Weber, J./Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, 11. Aufl., Stuttgart 2006.
31. Wöhe, G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. Aufl., München 2010.
32. Ziegler, H.: Prozessorientierte Kostenrechnung im Haus Siemens, in: BFuP 42 (1992) 4, S. 304 – 318.