

Prozesskostenrechnung in der Praxis – Vorgehen und Hindernisse bei der Implementierung (Teil 1)

- Die praktische Anwendung der Prozesskostenrechnung gewinnt in Deutschland an Bedeutung. Dadurch entstehen Einsatzfelder des Prozesskostenmanagements bei Unternehmen der verschiedensten Branchen in Bezug auf ihre indirekten Prozesse entlang der Wertschöpfungskette.
- Auf der Prozesskostenrechnung aufbauendes Kostenmanagement ist allerdings noch nicht überall etabliert. Dies liegt vor allem daran, dass die Implementierung anspruchsvoll ist und unternehmensindividuell erfolgen muss und sich bei der Etablierung eines prozesskostenbezogenen Managementsystems zusätzliche Herausforderungen ergeben.
- Dieser Beitrag besteht aus zwei Teilen. Der zweite, in einem späteren Heft erscheinende Teil widmet sich der praktischen Umsetzung der Prozesskostenrechnung, basierend auf den Erfahrungen bei der Einführung in einem deutschen Großunternehmen. Dabei werden Vorgehensweise und mögliche Hindernisse bei der Implementierung der Prozesskostenrechnung, aber auch die positiven Effekte für das Unternehmen dargestellt werden.
- Da die Abgrenzung zwischen Prozesskostenrechnung einerseits und Activity Based Costing (ABC) andererseits, aber auch zur Plankostenrechnung nicht immer eindeutig formuliert ist, ist zunächst die theoretische Auseinandersetzung mit den Ursprüngen, Zielen und Aufgaben sowie mit der Methodik der Prozesskostenrechnung und ihrer Bewertung sinnvoll. Dieser Aufgabe widmet sich der vorliegende erste Teil des Beitrags.

Inhalt		Seite
1	Einleitung	471
2	Grundlagen der Prozesskostenrechnung	472
2.1	Entstehungsgründe der Prozesskostenrechnung	472
2.2	Entwicklung der Prozesskostenrechnung	476
2.3	Abgrenzung der Prozesskostenrechnung vom Activity Based Costing	478
2.4	Ziele und Aufgaben der Prozesskostenrechnung	480
2.5	Aufbau der Prozesskostenrechnung	481
2.6	Beurteilung der Prozesskostenrechnung	486

2.7	Ausblick auf die Implementierung der Prozesskostenrechnung in der Praxis	488
3	Literaturhinweise	489

■ Die Autoren

Reinhold Pohl ist Bereichsleiter in der DB Vertrieb GmbH der Deutschen Bahn AG. Er verantwortet dort den Vertriebskanal „Internet“ des Personenverkehrs der DB AG und mit „bahn.de“ die meistbesuchte Reise-Webseite Europas. Darüber hinaus ist er zuständig für die Reiseauskunftmedien des Personenverkehrs.

Dr. Markus Peskes ist Senior Projekt Manager der PPMB Prozess- und Projekt-Management Beratung Dr. Schmidt GmbH in St. Wendel. Seine Beratungsschwerpunkte liegen in den Bereichen Controlling und Unternehmensrechnung sowie Prozess- und Projektmanagement. Er ist u. a. Experte für Prozesskostenrechnung mit dem Branchenfokus Transport und Logistik.

Holger Fecht und **Dr. Frank Schmidt** sind geschäftsführende Gesellschafter der PPMB Prozess- und Projekt-Management Beratung Dr. Schmidt GmbH in St. Wendel. Sie sind Experten für Geschäftsprozessmanagement und Projektmanagement, Controlling und Unternehmensrechnung, Personalführung, Motivation und Konfliktmanagement.

1 Einleitung

Die zunehmende Globalisierung des Wettbewerbs sowie staatliche Deregulierungsmaßnahmen zwingen Unternehmen zu mehr Einzigartigkeit, um sich von der Konkurrenz abzuheben. Gleichzeitig ist eine möglichst exakte Kalkulation für wettbewerbsfähige Preise unverzichtbar. Mit dem Erfordernis der Herstellung kunden- und marktorientierter Waren und Dienstleistungen hat sich die Kostenstruktur in den Unternehmen nachhaltig verändert und insbesondere bei Dienstleistungsunternehmen zu einem deutlichen Anstieg der Gemeinkosten im Zeitablauf geführt. Eine exakte Preisbildung auf Basis der Zuschlagskalkulation ist damit erschwert bzw. unmöglich. Doch trotz des sinkenden Anteils der Produkteinzelkosten an den gesamten Unternehmenskosten und obwohl zur Berücksichtigung sämtlicher Kosten immer höhere Zuschlagssätze auf die Fertigungs- und Materialeinzelkosten vonnöten sind und sich damit die systemimmanenten Mängel der Zuschlagskalkulation stärker auswirken, ist die Anwendung der klassischen Zuschlagskalkulation noch immer weit verbreitet.

In Anbetracht des hohen Preis- und Kostendrucks und der Notwendigkeit eines für Kalkulations- und Kostenkontrollzwecke transparenten Kostenrechnungssystems wurde in den USA Ende der achtziger Jahre des letzten Jahrhunderts das „Activity Based Costing“ und kurz darauf in Deutschland die „Prozesskostenrechnung“ entwickelt. Mit Hilfe dieses prozessorientierten Kostenrechnungsansatzes können die Gemeinkosten der indirekten Bereiche eines Unternehmens, wie z.B. Forschung und Entwicklung, Logistik, Fertigungsvorbereitung, Qualitätssicherung, Vertrieb, Verwaltung etc., exakter als mit jedem anderen Verfahren geplant und kontrolliert werden. Die Gemeinkosten werden unter Zuhilfenahme einer Vielzahl von Kostentreibern entsprechend der tatsächlichen Inanspruchnahme von Ressourcen zugeordnet, um eine verursachungsgerechtere Kostenverrechnung zu gewährleisten.

Insgesamt kann die Prozesskostenrechnung dazu beitragen, die Kostenrechnungssysteme wieder auf ein die betriebliche Praxis zufrieden stellendes Niveau zu bringen und damit eine verursachungsgerechtere Zuordnung bisher im Gemeinkostenbereich enthaltener relevanter Prozesskosten sicherzustellen. Dadurch lassen sich der Aussagewert ermittelter Produktpreise deutlich verbessern sowie prozessorientierte Deckungsbeiträge von Produkten ermitteln. Es wird somit der Gefahr entgegengewirkt, dass sich Unternehmen aus dem Markt kalkulieren.

**Globalisierung
und Kostendruck**

**Prozess-
orientierte
Deckungs-
beiträge**

2 Grundlagen der Prozesskostenrechnung

2.1 Entstehungsgründe der Prozesskostenrechnung

Motive für Prozesskostenrechnung

Nachfolgend sollen die Gründe, die zur Entwicklung und zum Durchbruch der Prozesskostenrechnung führten, prägnant dargestellt werden. Im Wesentlichen lassen sich zwei Gründe unterscheiden:

■ **Signifikanter Anstieg der Gemeinkosten in den Unternehmen**

Anstieg indirekter Kosten

Durch verschiedene betriebsinterne und -externe Ursachen bedingt, haben sich seit einer Reihe von Jahren in nahezu jedem Unternehmen die Gemeinkosten deutlich erhöht.¹ Gleichzeitig ist der Anteil dieser Kosten an den Gesamtkosten beachtlich gestiegen (vgl. Abb. 1).

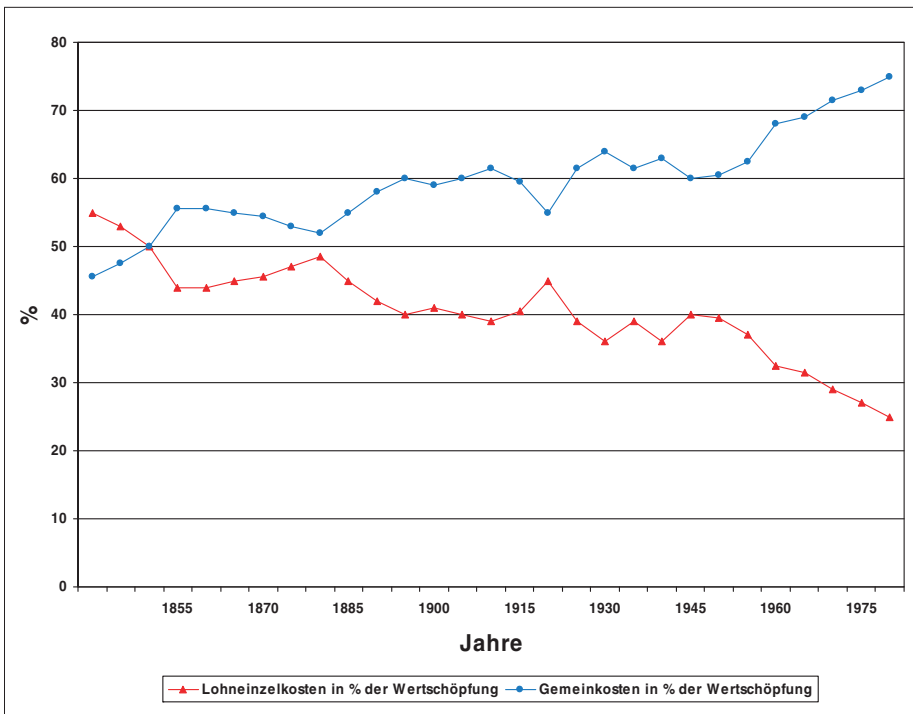


Abb. 1: Gemeinkostenanstieg seit Mitte des vorletzten Jahrhunderts²

¹ Vgl. u. a. Remer (2005), S. 9–16, Horváth; Seiter (2004), S. 2 f.

² Vgl. Miller; Vollmann (1985), S. 142.

Zu beobachten ist insbesondere ein Anstieg der Gemeinkosten in den indirekten Leistungsbereichen der Unternehmen. Unter indirekten Leistungsbereichen sollen alle Unternehmensbereiche verstanden werden, die nicht direkt in den Produktionsprozess involviert sind. Dazu zählen z. B. die Bereiche Logistik, Forschung und Entwicklung, Qualitätssicherung, Marketing, Controlling und Administration. Die Gründe für den starken Anstieg der Gemeinkosten in den Industrieunternehmen und in Unternehmen anderer Branchen resultieren primär aus den Veränderungen der Nachfrage- und Wettbewerbsbedingungen sowie u. a. aus veränderten Produktionsbedingungen. Veränderungen der Nachfrage- und Wettbewerbsbedingungen sind vor allem auf den Wandel von Käufer- zu Verkäufermärkten seit den fünfziger Jahren des letzten Jahrhunderts zurückzuführen. Hiermit ist auch der Einfluss des Nachfrageverhaltens auf die Unternehmen deutlich gewachsen.³ Individuelle Kundenwünsche bezüglich Waren und Dienstleistungen führen zu einem abnehmenden Anteil der Standardprodukte am Gesamtproduktionsumfang und zu einer zunehmenden Produkt- und Variantenvielfalt sowie darüber hinaus zu einer zunehmenden Produktkomplexität. Diese Tendenzen, zusammen mit dem seit Jahren zu beobachtenden Wettbewerbsdruck, wirken sich unmittelbar auf die betrieblichen Funktionsbereiche, wie beispielsweise die Beschaffung, die Produktion und den Vertrieb, aus (vgl. Abb. 2).⁴

Die wesentliche Folge für den **Beschaffungsbereich** ist die Zunahme der zu beschaffenden Einzelteile und Materialien, die sich in der steigenden Anzahl Bestellvorgänge niederschlägt. Weiterhin zeichnet sich ab, dass die Einzelteile wertvoller werden, woraus sich für den Beschaffungsbereich neue Herausforderungen ergeben. Zur Handhabung der zunehmenden Teile- und Materialvielfalt ist ein erhöhter Aufwand für unterstützende Tätigkeiten, z. B. Anpassung bzw. Ausbau der Lagersysteme und die Anpassung der Informations- und Kommunikationssysteme, unumgänglich. Ein Gemeinkostenanstieg ist die Folge.

Beschaffungsbereich

Veränderungen der betrieblichen **Produktionsbedingungen** resultieren primär aus dem rasanten technologischen Wandel und dem Einsatz neuer Technologien. Der Grad der Automatisierung und Rationalisierung in den Fertigungsbereichen steigt stetig. Die zunehmende Produkt- und Variantenvielfalt verursacht auch eine Zunahme der Fertigungslose. Die Ausbringungsmenge je Fertigungslos nimmt tendenziell ab, die Kosten für die Umrüstung entstehen jedoch unabhängig von der Ausbringungsmenge je Fertigungslos. Gleichzeitig sehen sich die Unternehmen verkürzten Markt- und

Produktionsbereich

³ Vgl. Braun (1999), S. 16; Reckenfelderbäumer (1994), S. 6 f.

⁴ Vgl. Braun (1999), S. 17–25.

Produktlebenszyklen gegenüber, was ebenfalls zu einem Anstieg der Gemeinkosten durch Neuinvestitionen und erhöhten Ausgaben für Forschung und Entwicklung führt. Mit der Verflechtung betrieblicher Arbeitsabläufe und dem zunehmenden Komplexitätsgrad geht darüber hinaus ein wachsender Anteil der indirekten Leistungsbereiche an der Gesamtwertschöpfung einher. Ein überproportionaler Anstieg der Gemeinkosten in den Unternehmen ist die Folge.⁵

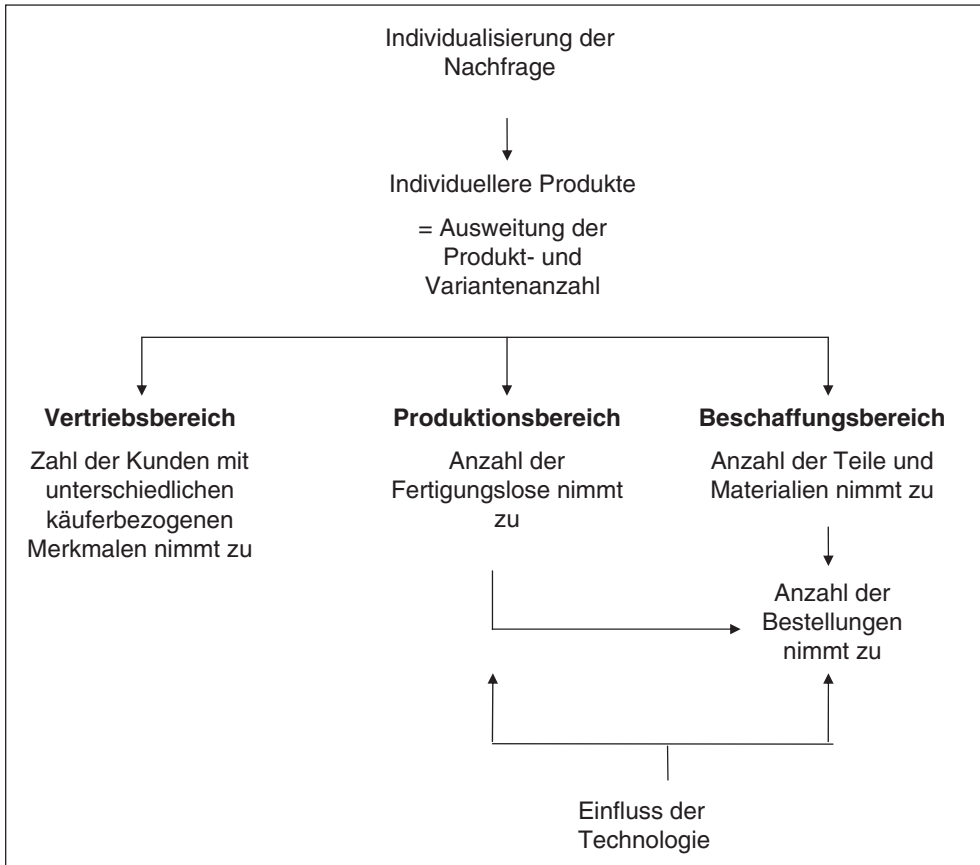


Abb. 2: Vielfaltszunahme durch Individualisierung der Nachfrage⁶

Vertriebsbereich

Im Vertriebsbereich erfordert die Segmentierung der Kunden spezielle auf die individuellen Bedürfnisse gerichtete Marketingmaßnahmen. Ebenso ist es erforderlich, produktbegleitende, Kun-

⁵ Vgl. Olshagen (1991), S. 5; Miller; Vollmann (1985), S. 142.

⁶ Vgl. Braun (1999), S. 18.

dennutzen erhöhende Dienstleistungen anzubieten, deren Bereitstellung personalintensiv ist. „Insofern sind inhomogene Material-, Auftrags-, Produkt- und Vertriebsstrukturen an der Tagesordnung, die einer wachsenden Leistungsvielfalt hinsichtlich der internen Dienstleistungen der Gemeinkostenbereiche bedürfen.“⁷

Neben dem Wunsch der Kunden nach einer vielfältigen Produktpalette ist auch das Qualitätsbewusstsein der Endverbraucher gestiegen. Externe Lieferanten, die in Just-in-Time-Konzepte eingebunden sind, müssen ebenfalls qualitätssichernde Maßnahmen durchführen. Dieses ist wiederum mit einer Zunahme vorbereitender, planender, steuernder und überwachender Tätigkeiten verbunden.⁸

Neben dem signifikanten Gemeinkostenanstieg in den indirekten Leistungsbereichen der Unternehmen gibt es einen weiteren wichtigen Entstehungsgrund der Prozesskostenrechnung, der im Folgenden betrachtet wird.

■ Verstärkung systemimmanenter Mängel traditioneller Kostenrechnungsverfahren durch den Gemeinkostenanstieg

Das traditionelle betriebliche Rechnungswesen berücksichtigt den Gemeinkostenanstieg nicht hinreichend. Im Gegenteil, die Schwächen der traditionellen Kostenrechnung treten durch den Gemeinkostenanstieg besonders hervor bzw. werden noch verstärkt.

Vor allem die Intention, sämtliche in Produktion und Absatz anfallenden Kosten in die Kalkulation, Preisbildung und Erfolgsermittlung einzubeziehen, führt insbesondere bei Unternehmen mit differenzierten Produktprogrammen zu einer mehr oder weniger willkürlichen Verrechnung der Gemeinkosten durch Schlüsselgrößen. Es besteht die Gefahr, dass Produkte mit hohen Einzelkosten überproportional mit Gemeinkosten belastet werden. Das Management wird darüber hinaus ermutigt, „die Stückkosten durch Reduzierung von Materialkosten, Fertigungs- und Maschinenzeiten zu senken (z. B. Reduzierung der Fertigungszeiten um Zehntelsekunden durch teure Ingenieursstudien oder Investitionen in schnelle, aber unflexible und teure Maschinen), weil so die Zuschlagsbasis ‘Einzelkosten’ gedrückt werden kann. Dem steht ein enormer Anstieg an los- und produktbezogenen Kosten gegenüber.“⁹ Damit werden Produkte und Dienstleistungen, die komplexe Prozesse verursachen oder in einer kleinen Losgröße hergestellt werden, mit zu niedrigen, Produkte und Dienstleistungen,

**Mängel
traditioneller
Kostenrechnung**

⁷ Reckenfelderbäumer (1994), S. 10.

⁸ Vgl. Braun (1999), S. 25; Miller; Vollmann (1985), S. 144.

⁹ Remer (2005), S. 24.

die die Prozesse nicht oder in weniger geringem Umfang in Anspruch nehmen bzw. in hohen Losgrößen hergestellt werden, mit zu hohen Kosten kalkuliert.

Insofern ist keine verursachungsgerechte Kostenträgerbelastung gewährleistet und es entsteht das „Dilemma mangelnder Proportionalität“¹⁰ zwischen Einzel- und Gemeinkosten. Das Zurechnungsproblem von Gemeinkosten bleibt somit in der klassischen Vollkostenrechnung ungelöst.

„Kostenblindflug“

Dieser Effekt wird durch den Gemeinkostenanstieg noch verstärkt. *Miller/Vollmann* haben in einer empirischen Untersuchung in den USA Zuschlagssätze von bis zu 1.000 % ermittelt.¹¹ *Remer* bezeichnet dies zu Recht als einen „Kostenblindflug“,¹² denn bei derartig dimensionierten Gemeinkostenzuschlagssätzen verringert sich die Transparenz nachhaltig und das Management hat keine Möglichkeit mehr, steuernd auf die kostenverursachenden Arbeitsabläufe einzuwirken.

Für den Fertigungsbereich existieren mit den verschiedenen Formen der Deckungsbeitragsrechnung¹³ als Systeme der Teilkostenrechnung grundsätzlich gut geeignete Verfahren zur Kalkulation der Kosten direkter Bereiche. Allerdings geht der Anstieg der Gemeinkosten in den indirekten Leistungsbereichen mit steigenden Fixkosten bei gleichzeitigem Rückgang der variablen Kosten einher. In den bisherigen Kostenrechnungssystemen werden dadurch immer höhere Deckungsbeiträge ausgewiesen und die Aussagekraft sinkt tendenziell. Insofern sind falsche Beschaffungs-, Produktions- oder Absatzentscheidungen vorprogrammiert.

2.2 Entwicklung der Prozesskostenrechnung

Die Veränderungen der zuvor geschilderten betriebsinternen und betriebsexternen Veränderungen führten zur Entwicklung und letztlich zum Durchbruch der Prozesskostenrechnung.¹⁴

Entwicklung der Prozesskostenrechnung

Die ersten Hinweise auf transaktionsorientierte Kostenanalysen finden sich schon sehr früh im Schrifttum. 1899 erkannte *Schmalenbach* die unterschiedlichen Kosteneffekte zwischen selten nachgefrag-

¹⁰ Michel; Torspecken; Jandt (2004), S. 33. Übereinstimmend vgl. u.a. Remer (2005), S. 19.

¹¹ Vgl. Cooper; Kaplan (1988), S. 97; Miller; Vollmann (1985), S. 142.

¹² Remer (2005), S. 19. Übereinstimmend vgl. u.a. Michel; Torspecken; Jandt (2004), S. 250.

¹³ Dazu zählen beispielsweise das Direct Costing oder die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung, aber auch die Grenzplankostenrechnung.

¹⁴ Vgl. Remer (2005), S. 47–50; Michel; Torspecken; Jandt (2004), S. 260 f.; Schmidt (1996), S. 103 ff.; Reckenfelderbäumer (1994), S. 18 ff.; Fröhling (1994), S. 145 f.; Wäscher (1987), S. 297 ff.

ten Produktvarianten und häufig nachgefragten Standardprodukten: „Unkurante Sorten, welche in kleinen Quantitäten gemacht werden, erfordern höhere Preise; besonders das Verwaltungspersonal hat oft große Scherereien dadurch.“¹⁵ Auch *Rummel* kritisierte bereits frühzeitig zu Recht die Belastung verschiedener Produkte, unabhängig von der Art ihrer Herstellung, mit dem gleichen prozentualen Gemeinkostenzuschlag.¹⁶ Neben weiteren Literaturvertretern, wie beispielsweise *Longman*; *Schiff*; *Böhrs*; *Stuaubus* oder *Wäscher*,¹⁷ setzte sich auch die Praxis frühzeitig mit ablaforientierten Aspekten der Kostenrechnung auseinander. Beispielsweise wurde 1975 bei der Siemens AG eine Arbeitsgruppe mit der Konzeption einer „prozessorientierten Kostenrechnung“¹⁸ betraut, deren Ergebnisse 1978 als Pilotprojekt in einem Werk umgesetzt wurden.¹⁹

Trotz dieser frühzeitigen und immer wiederkehrenden prozessorientierten Kostenanalysen bekam erst 1985 die Diskussion um die Prozesskostenrechnung ihren zentralen Denkanstoß. Die Initialzündung des kostenrechnerischen Prozessdenkens wird dem Aufsatz „The Hidden Factory“ von *Miller/Vollmann* zugeschrieben.²⁰ Sie stellten den empirisch gemessenen enormen Gemeinkostenanstieg und die kostenrechnerische Bedeutung der indirekten Leistungsbereiche der Unternehmen, „hidden factory“ genannt, in den Vordergrund ihrer Veröffentlichung und betonten: „But in the ‘hidden factory’, where the bulk of manufacturing overhead costs accumulates, the real driving force comes from transactions, not physical products.“²¹

Ihre Untersuchung stellte die Ausgangsbasis für ein 1988 in den USA von *Cooper/Kaplan/Johnson* entwickeltes Kostenrechnungssystem dar, das als „Activity Based Costing“,²² bezeichnet wurde. Auf deutscher Seite gaben *Horváth/Mayer* 1989 mit der Veröffentlichung einer auf die deutsche Kostenrechnung zugeschnittenen Variante des „Activity Based Costing“, der sog. Prozesskostenrechnung, den entscheidenden Anstoß für zahlreiche Veröffentlichungen zu dieser Thematik.²³ Nachfolgend sollen diese beiden strikt voneinander zu trennenden Formen der prozessorientierten Kostenrechnung prägnant dargestellt werden.

Durchbruch

¹⁵ Schmalenbach (1899), S. 107.

¹⁶ Vgl. *Rummel* (1949), S. 212.

¹⁷ Vgl. dazu ausführlich *Fröhling* (1994), S. 145 f.

¹⁸ *Ziegler* (1992), S. 304.

¹⁹ Vgl. *Kütting*; *Lorson* (1993), S. 30; *Ziegler* (1992), S. 304 ff. Ein weiteres Beispiel ist der Maschinenhersteller W. Schlafhorst AG & Co. (vgl. *Wäscher* (1987), S. 297 ff.; *Wäscher* (1986), S. 242 ff.; *Wäscher* (1983), S. 277 ff.).

²⁰ Vgl. u. a. *Remer* (2005), S. 6; *Michel*; *Torspecken*; *Jandt* (2004), S. 260; *Müller* (1998), S. 89; *Buggert* (1994), S. 95; *Fröhling* (1994), S. 145.

²¹ *Miller*; *Vollmann* (1985), S. 144.

²² Vgl. u. a. *Cooper*; *Kaplan* (1988), S. 96 ff.

²³ Vgl. *Horváth*; *Mayer* (1989), S. 214 ff.

2.3 Abgrenzung der Prozesskostenrechnung vom Activity Based Costing

Vergleich ABC mit PKR

Activity Based Costing und Prozesskostenrechnung stellen keine Synonyme dar, sondern sind vielmehr zwei unterschiedliche Varianten einer Grundidee prozessorientierter Kostenrechnung. Unterschiede resultieren primär aus den zuvor vorhandenen Kostenrechnungssystemen in den USA und in Deutschland.²⁴ Das Activity Based Costing wurde nicht zuletzt vor dem Hintergrund der Unzulänglichkeiten des US-amerikanischen Rechnungswesens im Fertigungsbereich entwickelt. Hier sei insbesondere das Fehlen einer differenzierten Kostenstellenrechnung erwähnt. Insofern stellt das Activity Based Costing ein eigenständiges und vollständiges Kostenrechnungssystem dar, während die Prozesskostenrechnung die in Deutschland ohnehin differenzierten Kostenrechnungssysteme ergänzt.

PKR konzentriert sich auf indirekte Bereiche

Das Activity Based Costing umfasst sämtliche nicht als Einzelkosten verrechenbaren Kosten, d. h. nicht nur Gemeinkosten der indirekten, sondern auch der direkten Leistungsbereiche des Unternehmens. Im Gegensatz dazu greift die Prozesskostenrechnung neben der Kostenarten- und Kostenträgerrechnung auf die Kostenstellenrechnung zurück und verfeinert diese. Jedoch werden nur Gemeinkosten der indirekten Leistungsbereiche berücksichtigt; im Fertigungsbereich kommt stattdessen z. B. die Plankostenrechnung zum Einsatz.

ABC kennt keine Prozesse

Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass das Activity Based Costing ausschließlich mit Tätigkeiten, nicht aber mit Prozessen arbeitet und diese Tätigkeiten mangels Kostenstellenrechnung zu Kostenpools aggregiert werden. Im Rahmen der Prozesskostenrechnung wird differenzierter vorgegangen, indem identifizierte Tätigkeiten zu Teilprozessen und danach zu Hauptprozessen verdichtet werden.

PKR trennt in lmi- und lmn-Kosten

Auch findet beim Activity Based Costing bei den Gemeinkosten in prozessualer Hinsicht keine Trennung statt. Im Rahmen der Prozesskostenrechnung wird zwischen den beiden Kategorien leistungsmengeninduzierte (lmi), also ausbringungsmengenabhängige, und leistungsmengenneutrale (lmn), also ausbringungsmengenunabhängige, Gemeinkosten bzw. Prozesse unterschieden.

Gemeinsam ist beiden Ansätzen die Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten auf Produkte, Kunden oder Marktsegmente über in Anspruch genommene Ressourcen bzw. Prozesse sowie die Verwendung von Kostentreibern bzw. Cost Driver. Kostentreiber sind den

²⁴ Zu den nachfolgend dargestellten Unterschieden und Gemeinsamkeiten vgl. ausführlich u. a. Remer (2005), S. 46 f.; Michel; Torspecken; Jandt (2004), S. 261 f.; Mayer (1998), S. 133–135; Horváth; Mayer (1995), S. 60 f. m. w. N.

einzelnen Tätigkeiten bzw. Prozessen zuordenbare, für die Kostenentstehung ursächliche kostenstellenübergreifende Einflussgrößen.²⁵

Abbildung 3 fasst die Unterschiede zwischen Prozesskostenrechnung und Plankostenrechnung auf der einen Seite sowie zwischen Prozesskostenrechnung und Activity Based Costing auf der anderen Seite hinsichtlich ihrer Einsatzfelder zusammen.

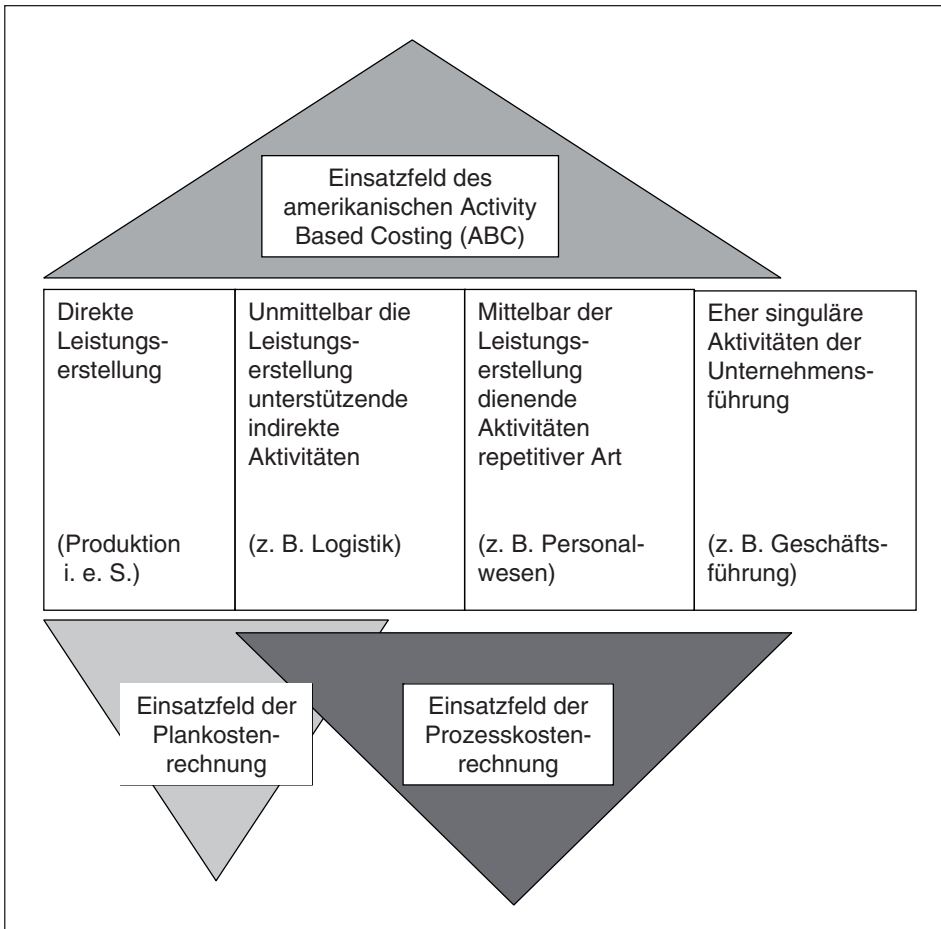


Abb. 3: Einsatzfelder der Prozesskosten- und Plankostenrechnung sowie des Activity Based Costing²⁶

²⁵ Zu weiteren Begriffsdefinitionen vgl. u.a. Remer (2005), S. 55 ff.; Michel; Torspecken; Jandt (2004), S. 264 f.

²⁶ Vgl. Mayer (1998), S. 134.

2.4 Ziele und Aufgaben der Prozesskostenrechnung

Angesichts der für herkömmliche Kostenrechnungssysteme typischen Schwäche der nicht verursachungsgerechten Zuordnung der Gemeinkosten besteht die generelle Zielsetzung der Prozesskostenrechnung²⁷ darin, die zukünftig immer umfangreicher anfallenden Gemeinkosten der indirekten Leistungsbereiche verursachungsgerecht(er) als bei anderen Verfahren auf die betrieblichen Leistungen zu verteilen. „Die Prozesskostenrechnung verfolgt das Ziel, große Teile der fixen Gemeinkosten gemäß den durch die Produkte in den Kostenstellen in Anspruch genommenen Leistungen über Prozesskostensätze auf die Produkte zu verrechnen. Erfüllt die Prozesskostenrechnung diese Zielsetzung, so können prozessbezogene Kalkulationen [...] [dem Management; Erg. d. Verf.] entscheidungsrelevante Kosteninformationen liefern.“²⁸

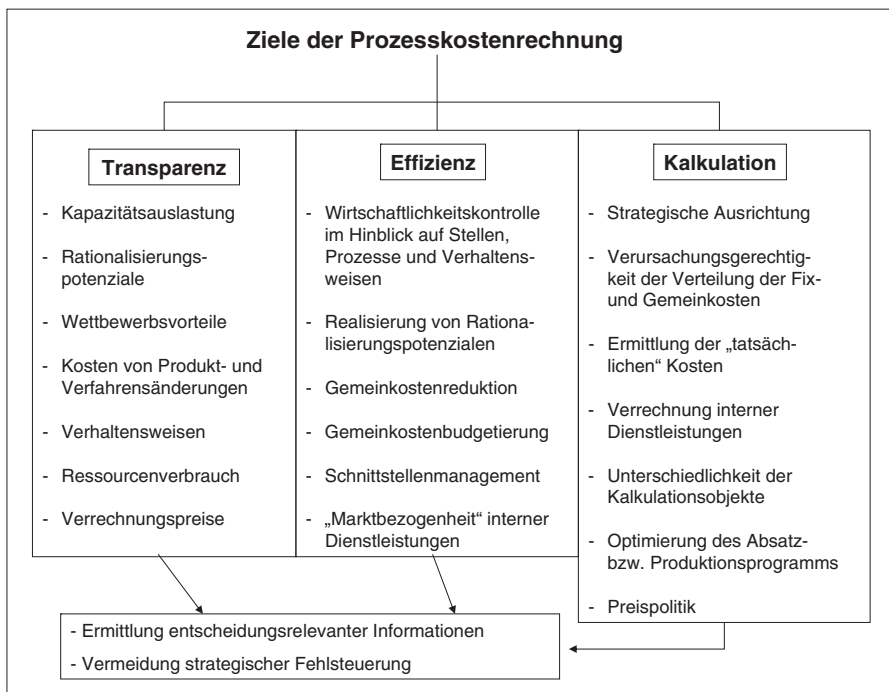


Abb. 4: Ziele und Aufgaben der Prozesskostenrechnung²⁹

²⁷ Nachfolgend ist ausschließlich die deutsche Konzeption der Prozesskostenrechnung Gegenstand weiterer Betrachtungen.

²⁸ Schmidt (2006), S. 661.

²⁹ Vgl. Reckenfelderbäumer (1994), S. 26.

Im Einzelnen soll der Einsatz der Prozesskostenrechnung vornehmlich der Erreichung folgender Ziele dienen:

Transparenz und Effizienz

- ▷ Erhöhung der Transparenz bezüglich der Prozesse indirekter Leistungsbereiche,
- ▷ Steigerung der Effizienz bezüglich der Planung, Steuerung und Kontrolle der Gemeinkosten im Sinne eines Prozesskostenmanagements,
- ▷ Ermittlung entscheidungsrelevanter Kosteninformationen zwecks Optimierung des Absatz- und Produktionsprogramms durch eine verbesserte strategische Kalkulation.

Einen Überblick über die Ziele und Aufgaben der Prozesskostenrechnung im Einzelnen gibt Abb. 4.³⁰

2.5 Aufbau der Prozesskostenrechnung

Es gibt kein starres Schema für die Einführung der Prozesskostenrechnung. Die nachfolgenden Ausführungen geben nur einen Überblick; in Teil 2 dieses Beitrags erfolgt eine ausführlichere Erörterung. Folgende Schritte bezüglich des Aufbaus der Prozesskostenrechnung lassen sich grundsätzlich unterscheiden:³¹

■ Tätigkeits- und Teilprozessanalyse

Die Anwendung der Prozesskostenrechnung setzt eine Analyse der Tätigkeits- bzw. Prozessstrukturen des Unternehmens voraus. Falls notwendig, sind diese Informationen durch Interviews oder Selbstaufschreibungen der Mitarbeiter zu ermitteln. Darüber hinaus muss frühzeitig eine Festlegung der für die Prozesskostenrechnung relevanten Gemeinkostenbereiche, deren Tätigkeiten und Teilprozesse von Interesse sind, erfolgen.

Tätigkeiten und Teilprozesse

Den untersten Bereich der Prozesskostenrechnung bilden dabei die Tätigkeiten. Unter **Tätigkeit** ist dabei ein einzelner Arbeitsschritt, wie beispielsweise „Suche eines Lieferanten zwecks Einholen eines Angebots“, zu verstehen. Ein **Teilprozess**, auch als Aktivität bezeichnet, ist demgegenüber die Zusammenfassung von sachlich zusammenhängenden Tätigkeiten innerhalb einer Kostenstelle, die mit einem Arbeitsergebnis abgeschlossen werden, wie z. B. „Einholen eines Angebots“. Die Teilprozesse, die letztlich kostenstellenbezogene

³⁰ Vgl. dazu ausführlich u. a. Remer (2005), S. 47–50; Michel; Torspecken; Jandt (2004), S. 258 f.; Reckenfelderbäumer (1994), S. 26–32.

³¹ Vgl. u. a. Remer (2005), S. 50 f. i. V. m. S. 97 ff.; Michel; Torspecken; Jandt (2004), S. 266 ff.; Schmidt (1996), S. 106 ff.

Zurechnungsobjekte der Prozesskostenrechnung darstellen, lassen sich später einem oder mehreren Hauptprozessen als kostenstellenübergreifende Zurechnungsobjekte der Prozesskostenrechnung zuordnen. Auf diese Weise wird eine Strukturierung und Transparenz der indirekten Leistungsbereiche des Unternehmens erreicht.

Im Mittelpunkt der auf die Feststellung der Tätigkeiten und Teilprozesse gerichteten Bemühungen steht somit die

- ▷ Identifizierung der kostenstellenbezogenen Tätigkeiten und Teilprozesse des für die Prozesskostenrechnung relevanten Gemeinkostenbereichs,
- ▷ Feststellung der personellen und sachlichen Veranlassung der Tätigkeiten,
- ▷ Ermittlung der Verbindungen dieser Tätigkeiten zu Vor- und Nachfolgestufen zur Klärung von Teilprozesszusammenhängen.

■ Bestimmung der Kostentreiber(mengen)

Kostentreiber als Bezugsgrößen

Basierend auf der Tätigkeits- und Teilprozessanalyse gilt es, für die wichtigsten kostentreibenden Prozesse so genannte Kostentreiber als Bezugsgrößen zu ermitteln und damit die einzelnen Teilprozesse monetär messbar zu machen. Neben der Auswahl geeigneter Kostentreiber – als Kriterien kommen z. B. Kalkulationsgenauigkeit und Leichtigkeit der Messung der Bezugsgrößen in Betracht – sind die Kostentreibermengen zu erfassen.

Kostentreiber orientieren sich nicht immer am Output

Zur Bestimmung der Kostentreiber steht allerdings bei der Prozesskostenrechnung nicht die Beschäftigung, also die Outputmenge des Gesamtunternehmens, im Vordergrund. Bei den Kostentreibern handelt es sich vielmehr entsprechend dem Bezug zu Prozessmengen oder -zeiten meist um Mengen- oder Zeitgrößen, ausnahmsweise um Wertgrößen. Dementsprechend sind als Beispiele für Kostentreiber den einzelnen Teilprozessen zuordenbare, für die Kostenentstehung ursächliche Einflussgrößen wie „Anzahl der Lagereingänge“, „Anzahl der Bestellungen“, „Anzahl der Minuten“ zu nennen. Das Auffinden des tatsächlichen Cost Driver ist dabei entscheidend für die Qualität der Prozesskostenrechnung. Zu ihrer exakten und umfassenden Feststellung bedarf es als Grundlage einer fundierten Analyse der jeweiligen Tätigkeiten, Teilprozesse und Hauptprozesse.

Leistungsmengeninduktion

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass nur für leistungsmengeninduzierte (lmi) und damit für ausbringungsmengenabhängige Prozesse Kostentreiber identifiziert werden können. Nur diesen Prozessen liegen repetitive Tätigkeiten zugrunde und nur diese variieren mit der Menge der Vorgänge. Dies ist bei den ausbringungsmengenunabhängigen Gemeinkosten bzw. Prozessen, also

den leistungsmengenneutralen (lmn) Gemeinkosten bzw. Prozessen, nicht der Fall. Dazu zählen beispielsweise Leitungskosten einer Abteilung. Diese steuernden und organisatorischen Tätigkeiten, für die sich kein geeigneter Kostentreiber finden lässt, „sind in der Regel sehr heterogen und haben selten repetitiven Charakter, sodass die Leistungen nicht oder nur mit einem unangemessenen Aufwand quantifizierbar sind und sich damit der Anwendung einer Prozesskostenrechnung entziehen.“³² Insofern stellen diese leistungsmengenneutralen Kosten einen Fixkostensockel dar, der auch mit der Prozesskostenrechnung nicht verursachungsgerecht zuordenbar ist.

■ Bildung der Hauptprozesse

Nach Ermittlung der für eine bessere Verrechnung der Gemeinkosten notwendigen Kostentreiber und Kostentreibermengen werden die zuvor ermittelten kostenstellenbezogenen Teilprozesse, die letztlich Tätigkeitsketten darstellen, sachlogisch zu Hauptprozessen zusammengeführt. Die im Rahmen der Prozesskostenrechnung relevanten Hauptprozesse enden dabei oft nicht an den Grenzen der Kostenstellen oder Organisationseinheiten, wie z. B. Abteilungen, sondern sind i. d. R. bereichsübergreifend. Teilprozesse sind dagegen niemals kostenstellenübergreifend. Wie Abb. 5 verdeutlicht, existieren vier Varianten der Hauptprozessbildung.

So ist es denkbar, dass mehrere Teilprozesse einer Kostenstelle zu einem Hauptprozess verdichtet werden oder dass mehrere Teilprozesse verschiedener Kostenstellen zu einem Hauptprozess zusammengefasst werden. Darüber hinaus kann ein Teilprozess in mehrere Hauptprozesse eingehen oder aber ein Teilprozess kann nicht mit anderen Teilprozessen zusammengefasst werden und wird zu einem so genannten unechten Hauptprozess.

Bei der Verdichtung zu Hauptprozessen ist zu beachten, dass im Hinblick auf die Prozesskette ein gemeinsamer Kostentreiber verwendet wird. Soweit ein solcher gemeinsamer Kostentreiber fehlt, muss die Prozesskette so lange verkürzt werden, bis sich der gesuchte gemeinsame Kostentreiber bestimmen lässt. Falls ein solcher gemeinsamer Kostentreiber nicht feststellbar sein sollte, kann alternativ versucht werden, mehrere kleinere Prozessketten mit unterschiedlichen Kostentreibern zu verbinden. Dies ist dann möglich, wenn sich die unterschiedlichen Kostentreiber in einer relativ konstanten Abhängigkeit zueinander befinden.

Bildung der Hauptprozesse

Verdichtung zu Hauptprozessen

³² Schmidt (2006), S. 660.

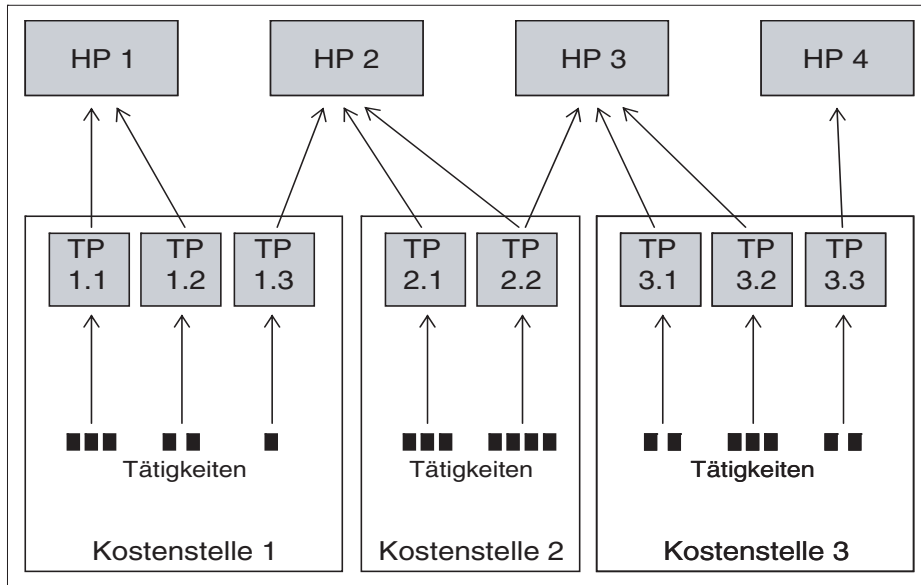


Abb. 5: Beispiel zur Bildung von Prozesshierarchien³³

Als Beispiel sei auf den Bereich Lagerzugang/Lagerentnahme mit einer Vielzahl von Einlagerungs- und Auslagerungsvorgängen verwiesen. Als Kostentreiber kommt die „Anzahl der Zugänge“ in Betracht. Zu prüfen ist, ob sich je Artikel ein relativ konstantes Verhältnis zwischen der „Anzahl der Lagerentnahmen“ als Kostentreiber für die Lagerentnahme einerseits und der „Anzahl der Lagerzugänge“ als Kostentreiber für den Lagerzugang andererseits herstellen lässt. Ist dieses der Fall, können die beiden Prozessketten dadurch miteinander verbunden werden, dass man die Kosten je Lagerzugang anteilig den Kosten pro Lagerentnahme hinzufügt und dem so verketteten Prozess den Kostentreiber „Anzahl der Lagerentnahmen“ zuordnet.

■ Ermittlung der Prozesskosten(sätze)

Bestimmung der Imi-Kosten

Stehen die in der jeweiligen Kostenstelle anfallenden Teilprozesse fest, sind in einem ersten Schritt die durch diese Teilprozesse verursachten Kosten zu kalkulieren. Aufbauend auf den Ergebnissen der Tätigkeits- und Teilprozessanalyse sowie auf dem Kostenstellen- und Budgetplan ist eine Bewertung der Ressourceninanspruchnahme durch Zuordnung der jeweiligen Kostenstellenkosten auf die Tätigkeiten und Teilprozesse vorzunehmen. Auf diese Weise werden die Gemeinkosten für jeden Teilprozess, d.h. die Teil-

³³ Vgl. u. a. Olshagen (1991), S. 46.

prozesskosten, bestimmt. Sie dienen als Grundlage für die spätere Ermittlung der nicht mit den Teilprozesskosten zu verwechselnden Teilprozesskostensätze. Bei der Zuordnung der Kosten auf Teilprozesse ist zwischen leistungsmengeninduzierten und leistungsmengenneutralen Kosten zu unterscheiden. Zunächst werden die Kosten repetitiver, d. h. durch einen Kostentreiber gekennzeichneten und damit leistungsmengeninduzierten Teilprozesse bestimmt.

In einem zweiten Schritt werden anhand der ermittelten Teilprozesskosten (lmi) sowie der identifizierten Kostentreiber und Kostentreibermengen die Teilprozesskostensätze kalkuliert. Zur Berechnung dieser Teilprozesskostensätze sind die leistungsmengeninduzierten Teilprozesskosten jeweils durch die Anzahl der geplanten oder angefallenen Kostentreibermengen, auch Prozessmengen genannt, zu dividieren. Auf diese Art und Weise wird für jeden lmi-Teilprozess ein Prozesskostensatz je Leistungsmengeneinheit kalkuliert.

Erst danach werden die leistungsmengenneutralen Teilprozesskosten berücksichtigt. Für die Berücksichtigung dieser Teilprozesse ohne unmittelbaren Kostentreiber gibt es zwei Möglichkeiten:

1. **Verrechnung der lmn-Teilprozesskosten in Form einer Umlage auf die lmi-Teilprozesse:** Die lmn-Teilprozesskosten werden den leistungsmengeninduzierten Kostensätzen als Zuschlag zugerechnet und damit wird der jeweilige Gesamt-Prozesskostensatz bestimmt. Damit entsteht jedoch das Problem, das die ermittelten Teilprozesskostensätze nicht nur aus verursachungsgerecht verteilten Gemeinkosten bestehen.
2. **Verrechnung der lmn-Teilprozesskosten kostenstellenübergreifend en bloc:** Die lmn-Teilprozesskosten werden kostenstellenübergreifend in Kostenpools, beispielsweise als 'Sonstige Gemeinkosten' bezeichnet, gesammelt und finden keinen Eingang in die Prozesskostenrechnung, sondern werden separat en bloc verrechnet. Diese Vorgehensweise hat den Vorteil, dass nur die lmi-Prozesskosten und insofern nur verursachungsgerecht verteilte Prozesskosten im Rahmen der Prozesskostenrechnung berücksichtigt werden. Im Rahmen der Kostenträgerstück- und -zeitrechnung kann auf unverfälschte prozessorientierte Kosteninformationen zurückgegriffen werden.

Nach Abschluss dieser teilprozessbezogenen Kalkulationen erfolgt in einem letzten Schritt die Berechnung der Hauptprozesskostensätze. Zur Ermittlung des Hauptprozesskostensatzes einer Prozesskette werden die auf den gemeinsamen Kostentreiber bezogenen Teilprozesskostensätze aller an der Prozesskette beteiligten Teilprozesse addiert. Angesichts dieser Vorgehensweise wird deutlich, dass nicht mehr die Betrachtung nach organisatorischen Verant-

Kalkulation der Teilprozesskostensätze

Bestimmung der lmn-Kosten

Kalkulation der Hauptprozesskostensätze

wortungsbereichen (Kostenstellen) im Mittelpunkt steht, sondern nach kostenstellenübergreifenden Prozessen.

Die Berechnung des Prozesskostensatzes ist so lange einfach, wie für die einzelnen Teilprozesse jeweils eigene Kostenstellen bestehen, über die keine anderen Prozesse abgerechnet werden. Soweit diese Bedingung nicht erfüllt wird, sind vor Ermittlung des Prozesskostensatzes die Gesamtkosten der fraglichen Kostenstelle auf die einzelnen Teilprozesse aufzuteilen. In der Praxis kann dies nur mit Hilfe von Interviews mit den Kostenstellenverantwortlichen durchgeführt werden, die vorher ggf. noch in Form von Workshops zum Thema Prozesskostenrechnung geschult werden müssen.

2.6 Beurteilung der Prozesskostenrechnung

Die Vergleichsbetrachtung, in deren Mittelpunkt die Prozesskostenrechnung auf der einen Seite und die flexible Plankostenrechnung sowie die Deckungsbeitragsrechnung auf der anderen Seite stehen, ist vor dem Hintergrund der heutigen Aufgaben der Kostenrechnungssysteme zu sehen. Dazu zählen:

- ▷ Bereitstellung von notwendigen kostenbezogenen Informationen für eine zielorientierte Steuerung des Unternehmens,
- ▷ Unterstützung strategischer Entscheidungen,
- ▷ Aufzeigen maßgebender Kosteneinflussfaktoren und
- ▷ Aufzeigen von Kostenveränderungen.

Die Prozesskostenrechnung soll daher anhand folgender Kriterien beurteilt werden:³⁴

■ Gemeinkostenverrechnung

Die Prozesskostenrechnung und die herkömmlichen Kostenrechnungsverfahren stimmen in dem Merkmal des Bezugsgrößendens, das die Prozesskostenrechnung in die Gemeinkostenbereiche überträgt, wie auch in der Notwendigkeit einer Kostenarten- und Kostenstellenrechnung überein. Auch die Kalkulationsverfahren sind in formaler Hinsicht mit den üblichen Kostenverteilungsmethoden identisch.

³⁴ Vgl. u. a. Remer (2005), S. 259 ff.; Michel; Torspecken; Jandt (2004), S. 310 ff.; Schmidt (1996), S. 107 ff.

■ Verursachungsgerechtere Gemeinkostenallokation

Über die herkömmlichen Kostenrechnungsverfahren geht die Prozesskostenrechnung insoweit wesentlich hinaus, als sie Teilprozesse zu wenigen abteilungsübergreifenden Hauptprozessen zusammenfügt, die über ihre Kostentreiber das Gemeinkostenvolumen bestimmen. Als weitere Verbesserung ist auch die grundsätzlich andere Form der Gemeinkostenverrechnung auf die Kostenträger einzustufen. Die ermittelten Prozesskosten werden i. d. R. als Vollkostensätze nach Inanspruchnahme der Kostentreiber direkt auf die Kostenträger weiterverrechnet.

Die heutigen Kostenrechnungsverfahren hingegen verrechnen die Gemeinkosten über die innerbetriebliche Leistungsverrechnung auf Fertigungskostenstellen und über deren Bezugsgrößen auf die Kostenträger. Im Material-, Verwaltungs-, Forschungsbereich etc. erfolgt die Verrechnung über einen prozentualen Aufschlag auf die Material- bzw. die Herstellungskosten. Als Schwäche dieser Vorgehensweise muss man anerkennen, dass diese Verrechnung nicht verursachungsgerecht erfolgt. Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung führen somit zu einer nicht mehr zeitgemäßen Kostenträgerrechnung, sofern in diesen Systemen mit wertmäßigen Zuschlagssätzen gerechnet wird. Die Prozesskostenrechnung zeigt demgegenüber die tatsächlichen Abhängigkeiten der Gemeinkosten von ihren Bezugsgrößen in Form der Kostentreiber auf und verbessert damit die Zuordnung auf die Kostenträger nachhaltig.

■ Kostenkontrolle und Kalkulation

Gegenüber den herkömmlichen Kostenrechnungsverfahren wird die Kostenkontrolle in der Prozesskostenrechnung durch die Verwendung von Kostentreibern als Leistungsmaßstab deutlich verbessert. Dies gilt in kurz- und in langfristiger Hinsicht ebenso wie in operativer und in strategischer Hinsicht. Die zukünftigen Veränderungen der Kostentreibermengen sind dabei wertvolle Indikatoren.

Verbesserte
Kostenkontrolle

■ Entscheidungsunterstützung

Als Instrument der Entscheidungsunterstützung kommt die Kostenrechnung nur dann in Betracht, wenn sie die für betriebliche Entscheidungen notwendigen Informationen zur Verfügung stellt. Für kurzfristige Produktions- und Absatzentscheidungen bieten herkömmliche auf der Vollkostenrechnung basierende Kostenrechnungsverfahren, aber auch die Prozesskostenrechnung auf Vollkostenbasis keine hinreichende Eignung. Anders ist die Einschätzung bei der Grenzplankostenrechnung, die für derartige Zwecke uneingeschränkt verwendbar erscheint.

Unterstützung mittel- bis langfristiger Entscheidungen

Für mittel- bis langfristige Entscheidungen bietet die Prozesskostenrechnung in Verbindung mit einem permanenten Prozesskostenmanagement durch eine vergleichsweise bessere Zuordnung der Gemeinkosten wichtige Entscheidungshilfen. Der Unterschied zu den herkömmlichen Methoden der Kostenrechnung besteht dabei in einer verfeinerten bzw. differenzierteren Erfassungs- und Zurechnungstechnik. Nachteilig ist jedoch der mit der Prozesskostenrechnung verbundene höhere Aufwand.

Eine besondere Bedeutung haben langfristige Kosteninformationen für das Management. Langfristige Entscheidungen müssen die Frage berücksichtigen, ob das Unternehmen mit der Realisierung der gewählten Strategie die gesamten (fixen und variablen) Kosten decken kann.³⁵ An diesem Punkt setzt die Prozesskostenrechnung an. Denn 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.“³⁶

Die Prozesskostenrechnung bildet weiterhin die Basis, um ein Prozesskostenmanagement im Sinne der Planung, Steuerung und Kontrolle in den indirekten Bereichen zu realisieren. Hierbei werden entscheidungsunterstützende Informationen für die Optimierung und Rationalisierung von Abläufen und Ressourceneinsätzen im Gemeinkostenbereich zur Verfügung gestellt.

2.7 Ausblick auf die Implementierung der Prozesskostenrechnung in der Praxis

Wie bereits eingangs betont, kann die Implementierung der Prozesskostenrechnung immer nur unternehmensindividuell erfolgen. Unternehmensspezifische Gegebenheiten sind bei der Implementierung zu beachten und bei der Beseitigung von Schwierigkeiten oder Hindernissen, z. B. bei der Ermittlung der Prozesskosten und Prozesskostensätze sowie bei der tatsächlichen Umsetzung, ist auf den Einzelfall abzustellen.

Die besonderen Herausforderungen bei der Implementierung der Prozesskostenrechnung bestehen in der Praxis oft in folgenden Punkten:

³⁵ Vgl. Küpper (1990), S. 12 ff.

³⁶ Horváth; Mayer (1989), S. 216.

- ▷ Komplexe Produkt- und Dienstleistungslandschaft
- ▷ Komplexe Kundenstruktur
- ▷ Komplexe IT-Struktur
- ▷ Komplexe Prozesslandschaft
- ▷ Beachtung rechtlicher Erfordernisse
- ▷ Zuordnung der Prozesskosten(sätze) nicht nur auf Kostenträger in Form von in- und externen Kunden, sondern zusätzlich auch auf Kostenträger in Form von Produkten.

Die rasche Implementierung einer – in ein sich entwickelndes Geschäftsmodell eingebetteten – Prozesskostenrechnung unter Beachtung des gesamten Produkt- und Dienstleistungskatalogs wird im zweiten Teil am Beispiel eines namhaften deutschen Unternehmens dargestellt.

3 Literaturhinweise

- Braun, Stephan (1999): Die Prozeßkostenrechnung – Ein fortschrittliches Kostenrechnungssystem?, 3., überarb. Aufl., Berlin 1999.
- Buggert, Willi (1994): Neuere Verfahren des Kostenmanagements in den Gemeinkostenbereichen, in: Controller Magazin 1994, Heft 2, S. 90–102.
- Cooper, Robin; Kaplan, Robert S. (1988): Measure Costs Right – Make the Right Decisions, in: Harvard Business Review 1988, Heft 5, S. 96–103.
- Fröhling, Oliver (1994): Dynamisches Kostenmanagement – Konzeptionelle Grundlagen und praktische Umsetzung im Rahmen eines strategischen Kosten- und Erfolgs-Controlling, München, 1994.
- Horváth, Peter; Mayer, Reinhold (1989): Prozeßkostenrechnung – Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in: Controlling 1989, Heft 4, S. 214–219.
- Horváth, Peter; Seiter, Mischa (2004): Prozesskostenrechnung und Budgetierung, in: Kissing (Hrsg.): Finanz- und Rechnungswesen: Jahrbuch 2004, S. 205–221.
- Kütting, Karlheinz; Lorson, Peter (1993): Überblick über die Prozesskostenrechnung – Stand, Entwicklungen und Grenzen, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/93, S. 29–35.
- Mayer, Reinhold (1998): Kapazitätskostenrechnung: Neukonzeption einer kapazitäts- und prozeßorientierten Kostenrechnung, München 1998.

- Michel, Rudolf; Torspecken, Hans-Dieter; Jandt, Jürgen (2004): Neuere Formen der Kostenrechnung mit Prozesskostenrechnung – Kostenrechnung 2, 5., überarb. und erw. Aufl., München 2004.
- Miller, Jeffrey G.; Vollmann, Thomas E. (1985): The hidden factory, in: Harvard Business Review 1985, Heft 5, S. 142 – 150.
- Müller, Armin (1998): Gemeinkosten-Management – Vorteile der Prozeßkostenrechnung, 2., vollst. überarb. und erw. Aufl., Wiesbaden 1998.
- Olshagen, Christoph (1991): Prozeßkostenrechnung – Aufbau und Einsatz, Wiesbaden 1991.
- Reckenfelderbäumer, Martin (1994): Entwicklungsstand und Perspektiven der Prozeßkostenrechnung, Wiesbaden 1994.
- Remer, Detlef (2005): Einführen der Prozesskostenrechnung – Grundlagen, Methodik, Einführung und Anwendung der verursachungsgerechten Gemeinkostenzurechnung, 2., überarb. und erw. Aufl., Stuttgart 2005.
- Rummel, Kurt (1949): Einheitliche Kostenrechnung auf Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Aufl., Düsseldorf 1949.
- Schmalenbach, Eugen (1899): Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, in: Deutsche Metallindustriezeitung, 1899, S. 98 – 172.
- Schmidt, Frank (1996): Gemeinkostensenkung durch kostengünstiges Konstruieren, Wiesbaden 1996.
- Schmidt, Frank (2006): Kostengünstiges Konstruieren – eine Strategie zur langfristigen Existenzsicherung von Unternehmen, in: Der Controlling-Berater 2006, S. 651 – 676.
- Wäscher, Dieter (1983): Erfahrungen mit der Gemeinkostenwertanalyse, in: Controller-Magazin 1983, Heft 6, S. 277 – 287.
- Wäscher, Dieter (1986): Gemeinkostenmanagement – Eine Aufgabe mit Zukunft, in: Controller-Magazin 1986, Heft 5, S. 242 – 244.
- Wäscher, Dieter (1987): Gemeinkosten-Management im Material- und Logistik-Bereich, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1987, Heft 3, S. 297 – 315.
- Ziegler, Hasso (1992): Prozessorientierte Kostenrechnung im Hause Siemens, BFuP 1992, S. 304 – 318.

Das Power-Paket für Ihr Controlling



Haufe Controlling Office
 CD-ROM, inkl. Zugang zur
 stets aktuellen Online-Version
 Bestell-Nr. A01422
 € 128,-
 Updates nach Bedarf à € 57,-

auch als Online-Version erhältlich:

Haufe Controlling Office Online
 Bestell-Nr.: A01426VJ01
 monatlich € 18,50
 Jahresbezugspreis inkl. MwSt.
 € 222,-

Ob Planung, Budgetierung, Kalkulation oder Liquiditätssteuerung – mit diesem umfassenden Controlling-Know-how halten Sie Ihr Unternehmen zuverlässig auf Kurs. Sichern Sie sich jetzt wertvolle Best-Practice-Lösungen für Ihr Controlling.

- **Verrechnungspreise:** Analyse und Dokumentation von Verrechnungspreisen
- **Umsatzsteuer-Erhöhung 2007:** Preiskalkulation im Rahmen der Mehrwertsteuererhöhung
- **Kapitalflussrechnung:** Fallstudie und Praxistipps zur Optimierung
- **Planung & Budgetierung:** Neue Trends und Ansätze
- **Controlling & IFRS:** Leitlinien der IGC zu Controlling & IFRS
- **Lexikon Controlling:** Fachinformationen zu Themen wie operatives und strategisches Controlling, Kostenrechnung und Kalkulation, Planung, Beyond and Better Budgeting, IFRS für Controller, Chancen- und Risikomanagement und Balanced Scorecard
- **Anwendungsberichte:** Experten aus der Praxis unterstützen Sie mit ausführlichen Erfahrungsberichten und Fallbeispielen
- **Top-Arbeitshilfen:** Praktische Excel-Anwendungen, Ablaufpläne, Checklisten und Präsentationsvorlagen, z.B. zur Anlage von Kostenstellen und zur Preiskalkulation im Rahmen der Mehrwertsteuererhöhung

Der Controlling-Berater ist die einmalige Kombination aus Fachzeitschrift und Software. Alles, was Sie für ein modernes Controlling wissen müssen, wird praxisnah beschrieben und unterstützt Sie bei der sicheren Umsetzung.

- **Fachzeitschrift „Der Controlling-Berater“:** Im „Controlling-Berater“ lesen Sie Fachbeiträge und Stichworte bequem auf Papier. Zudem bringt Sie die Fachzeitschrift alle zwei Monate auf den aktuellen Stand der Entwicklungen.
- **Software „Haufe Controlling Office“:** Die elektronische Wissensdatenbank rund um das operative und strategische Controlling. Hier recherchieren Sie in Beiträgen, Anwendungsberichten und Stichworten. Wertvolle Arbeitshilfen unterstützen Sie zusätzlich in der Praxis.



Der Controlling-Berater
 2 Ordner mit CD-ROM, inkl. Zugang
 zur stets aktuellen Online-Version
 Bestell-Nr.: A01401
 € 139,-
 Aktualisierung 7 Hefte pro Jahr
 (inkl. 4 CD-ROM Updates) zu je € 36,90

Ja, ich teste kostenlos und unverbindlich 4 Wochen lang:

Anz.	Titel	Best.-Nr.	Preis
<input type="checkbox"/>	Haufe Controlling Office® <small>CD-ROM, inkl. Zugang zur stets aktuellen Online-Version</small>	A01422	€ 128,- <small>inkl. MwSt., zzgl. Versandpauschale € 3,90</small>
<input type="checkbox"/>	Haufe Controlling Office® Online	A01426VJ01	monatlich € 18,50 <small>Jahresbezugspreis inkl. MwSt. € 222,-</small>
<input type="checkbox"/>	Der Controlling-Berater	A01401	€ 139,- <small>inkl. MwSt., zzgl. Versandpauschale € 5,90</small>

Daruf können Sie vertrauen. Bei der Haufe Mediengruppe bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Rückgaberecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen auch wirklich zuzug. Anderenfalls schicken Sie das Produkt einfach portofrei zurück und die Sache ist für Sie erledigt. Bei der Online-Version genügt eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail. Unser Aktualisierungsservice gewährleistet, dass Ihre Produkte stets auf dem neuesten Stand bleiben. Sie können ihn jederzeit beenden – bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Die Nutzung der Online-Version ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum Unterschrift

Firma

Herr Frau
 Vorname Ansprechpartner

Name Ansprechpartner

Straße/Postfach

PLZ Ort

Branche

E-Mail

Per Internet: www.haufe.de/bestellung Per E-Mail: bestellung@haufe.de Per Fax: 0180/50 50 441* Per Telefon: 0180/55 55 813*

* 14 Cent/Min. Ein Service von dtms.

Vielen Dank für Ihre Bestellung!