



PROZESSKOSTEN RECHNUNG

Siegfried Kuhl
Hamberger Strasse 66
D-51381 Leverkusen
Tel.: (0 21 71) 34 24 33
Fax: (0 21 71) 34 24 35
s.kuhl@novatus.de

	Seite
1. Grundlagen der Prozesskostenrechnung.....	3
2. Zielsetzung.....	4
3. Begriffe.....	5
4. Eigenschaften.....	6
5. Elemente.....	7
6. Einführungsentscheidung.....	8
7. Vorgehensweise/Ablauf.....	9
8. Beispiel.....	10
9. Zusammenfassung.....	12
10. Literaturempfehlungen.....	12

Viele Unternehmen sehen sich mit einer zunehmend komplexeren und wirtschaftlich schwierigeren Situation in Form von gesättigten Märkten und einem immer härter werdenden Wettbewerb konfrontiert. Die Ursachen für diese Entwicklung liegen in der Ausdehnung der Wirtschaftsräume, der zunehmenden Innovationsdynamik und der Erhöhung der Qualitäts- und Leistungsanforderungen an die Produkte und Dienstleistungen. In der heutigen Zeit hängt die Überlebens- bzw. Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen von deren Anpassungsfähigkeit an diese neuen Gegebenheiten ab.

Ein wichtiger Faktor auf dem Weg zu dieser Anpassungsfähigkeit ist ein effektives Kostenmanagement. Dessen Hauptziel liegt in der Optimierung der Kosten-/Nutzenverhältnisse im Unternehmen. Dabei zielt das Kostenmanagement vor allem auf eine umfassende und frühzeitige Beeinflussung des Kostenniveaus, der Kostenstrukturen und des Kostenverhaltens ab. Hierbei steht die Identifizierung von Maßnahmen zur Verbesserung der Effizienz und die Erschließung von Kostensenkungspotentialen insbesondere auf der Ebene der Gemeinkosten im Vordergrund.

In vielen Betrieben betragen heute die Gemeinkosten schon über 50 % der Gesamtkosten. Dieser Anstieg entsteht überwiegend in den indirekten Leistungsbereichen der Unternehmen. Diese werden von den traditionellen Kostenrechnungsverfahren nur unzureichend erfasst.

Das Verhältnis der Gemeinkosten zu den Einzelkosten ist dabei eine wichtige Größe. Mittels einer operativen und strategischen Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten soll unter Ausnutzung von Kostensenkungspotentialen die zukünftige Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen gewährleistet werden.

Genau an diesem Punkt setzt die Prozesskostenrechnung an. Mit ihrer Hilfe werden die verantwortlichen Faktoren für den Gemeinkostenanstieg unter ganzheitlichen, kostenstellenbezogenen und kostenstellenübergreifenden Gesichtspunkten analysiert und somit eine wesentlich verbesserte Transparenz geschaffen.

Sie liefert Bezugsgrößen für eine verursachungsgerechtere Zuordnung von Gemeinkosten zur Kalkulation. Der Ressourcenverzehr bzw. die Ressourcennutzung werden abgebildet.

Die Grundidee, die Kostenrechnung nach Prozessen auszurichten statt wie bis dahin nach funktionalen Organisationseinheiten wurde Mitte der achtziger Jahre unter dem Namen „Activity Based Costing“ (ABC) in den USA entwickelt.

Diese auf alle Unternehmensbereiche ausgelegte Konzeption wurde für den deutschsprachigen Raum unter dem Namen Prozesskostenrechnung modifiziert, welche sich auf die gemeinkostenlastigen indirekten Bereiche der Unternehmen fokussiert. Sie will die klassischen Methoden der Kostenrechnung nicht ersetzen, sondern stellt zu diesen eine Ergänzung dar.

In Großkonzernen hat sich die prozessorientierte Kostenrechnung zunehmend durchgesetzt und etabliert; nur die mittelständischen Unternehmen orientieren sich noch weitgehend an klassischen Kostenrechnungsverfahren. Aufgrund der veränderten Wettbewerbsbedingungen sind jedoch auch sie gezwungen nachzuziehen, um Wettbewerbsnachteile zu vermeiden.

Die Zielsetzung der Prozesskostenrechnung ist die verursachungsgerechtere Erfassung und Verrechnung anfallender Kosten der indirekten Leistungsbereiche im Unternehmen. Der Grundgedanke ist hierbei, die betrieblichen Gemeinkosten entsprechend der tatsächlichen Inanspruchnahme durch betriebliche Tätigkeiten auf die Kalkulationsobjekte zu verrechnen. Damit sollen die bislang im Unternehmen verwendeten, zum Teil ungenauen oder willkürlichen Gemeinkostenzuschlagssätze durch (Prozess-) Kostenätze ersetzt werden.

Hauptziele

Gemeinkostentransparenz (was kostet ein Prozess?)

- Verbesserung der Gemeinkostenplanung und –kontrolle
- Identifikation der gemeinkostentreibenden Faktoren

Kapazitätsplanung (welche Ressourcen benötigt ein Prozess?)

- Rationellere Nutzung von Ressourcenpotenzialen

Prozessorientierte Kalkulation (was kostet ein Produkt tatsächlich?)

- Vermeidung von strategischen Fehlentscheidungen

Prozessoptimierung (wo liegen Verbesserungspotenziale?)

Nebenziele

- Längerfristige Einflussnahme auf die Kostenstruktur des Unternehmens
- Vereinfachung der Gemeinkostenplanung und –budgetierung
- Erstellung eines unternehmensinternen strategischen Informationssystems
- Optimierung der Bereichsorganisation

Ist diese Zielsetzung realisiert, ergibt sich daraus eine wesentliche Verbesserung der Gemeinkostentransparenz. Dadurch lässt sich ein effizienterer Ressourcenverbrauch sicherstellen, die Kapazitätsauslastung wird richtig aufgezeigt und die Produktkalkulation genauer durchgeführt. Somit können strategische Fehlentscheidungen vermieden werden.

In den vergangenen Jahren haben sich die Kostenstrukturen der Unternehmen infolge einer Komplexitätszunahme gewandelt. Der Anteil der Gemeinkosten bzw. der Fixkosten an den Gesamtkosten hat sich deutlich erhöht. Unter dem Begriff **Kosten** wird der gesamte bewertete Verbrauch von Produktionsfaktoren verstanden, der zur betrieblichen Leistungserstellung und Leistungsverwertung sowie zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft entsteht. Weiterhin können Kosten nach ihrer Verrechnung auf die einzelnen Kostenträger (Produkte, Aufträge, Kunden etc.) in **Einzel-** und **Gemeinkosten** unterschieden werden.

Direkte Kostenstelle

Eigenschaften:

- Kosten lassen sich direkt auf die Kostenträger (Produkt/Dienstleistung) zuordnen
- Tätigkeiten beziehen sich direkt auf einen bestimmten Kostenträger und lassen sich bei Kalkulation einzeln zurechnen
- Zurechnung erlaubt genaue Kalkulation
- Kosten sind unmittelbar durch die Leistungserstellung verursacht

Beispiele

Kostenstellen: alle Kostenstellen der Produktion
Kostenarten: Fertigungslöhne/Material

Die Einzelkosten (direkte Kosten) lassen sich direkt den einzelnen betrieblichen Leistungen zurechnen; d.h. sie werden unmittelbar aus der Kostenrechnung ohne Verrechnung über die Kostenstellen auf die Kostenträger zugerechnet.

Gemeinkosten (indirekte Kosten) hingegen lassen sich nur indirekt unter Zuhilfenahme von Bezugsgrößen auf die verschiedenen Kostenträger verrechnen. Die Begründung liegt in der unterschiedlichen und ungleichmäßigen Beanspruchung durch die verschiedenen Kostenträger.

In der Praxis bestehen die Gemeinkosten vorwiegend aus **fixen Kosten** (beschäftigungsunabhängige Kosten), die sich nach dem Merkmal der Beschäftigungsabhängigkeit von den **variablen Kosten** unterscheiden.

Gemeinkostenstelle

Eigenschaften:

- Kosten lassen sich nicht direkt auf die Kostenträger (Produkt/Dienstleistung) zuordnen
- Kosten werden zunächst in Kostenstellenrechnung aufgenommen und dort über verschiedene Schlüsselungen auf die Kostenträger verteilt.
- Verteilung über Schlüssel verwässert die Kostenträgerrechnung und somit die Kalkulation
- Tätigkeiten haben übergeordneten Charakter - werden für mehrere Kostenträger/Kostenstellen verrichtet
- Kosten sind nur mittelbar durch die Leistungserstellung verursacht

Beispiele

Kostenstellen: Marketing/Beschaffung
Kostenarten: Büromaterial/EDV

Das **Kostenmanagement** hat die Aufgabe, Kennzahlen im Unternehmen festzustellen und zu analysieren. Die Kostenstruktur wird anhand dieser derart angepasst, dass sie den eingangs genannten Anforderungen der sich dynamisch verändernden Wettbewerbssituation Rechnung tragen kann.

Das **Gemeinkostenmanagement** ist ein Teilbereich des Kostenmanagements und konzentriert sich auf die aktive Gestaltung der Gemeinkosten durch gezieltes Steuern der gemeinkostentreibenden Faktoren. Das Kosten- bzw. das Gemeinkostenmanagement ist ein Führungsinstrument der Unternehmensleitung und ist folglich Ausdruck eines verstärkten Kostenbewusstseins.

Die Prozesskostenrechnung beschäftigt sich mit verschiedenen Ebenen des Prozessablaufs. Die unterste Ebene stellen die **Tätigkeiten** dar. Das sind die Arbeiten, die die einzelnen Mitarbeiter der Kostenstellen des Unternehmens ausführen. (z.B.: Daten eingeben, Angebotspreis errechnen)

Die Größen, die die Tätigkeiten verursachen, nennt man **Kostentreiber**. Sie stellen die eigentlichen Verursacher des Umfangs der Tätigkeiten dar. Sie sind die bestimmende Maßgröße bei der prozessorientierten Kalkulation (z.B.: Anzahl Aufträge, Anzahl Bestellungen).

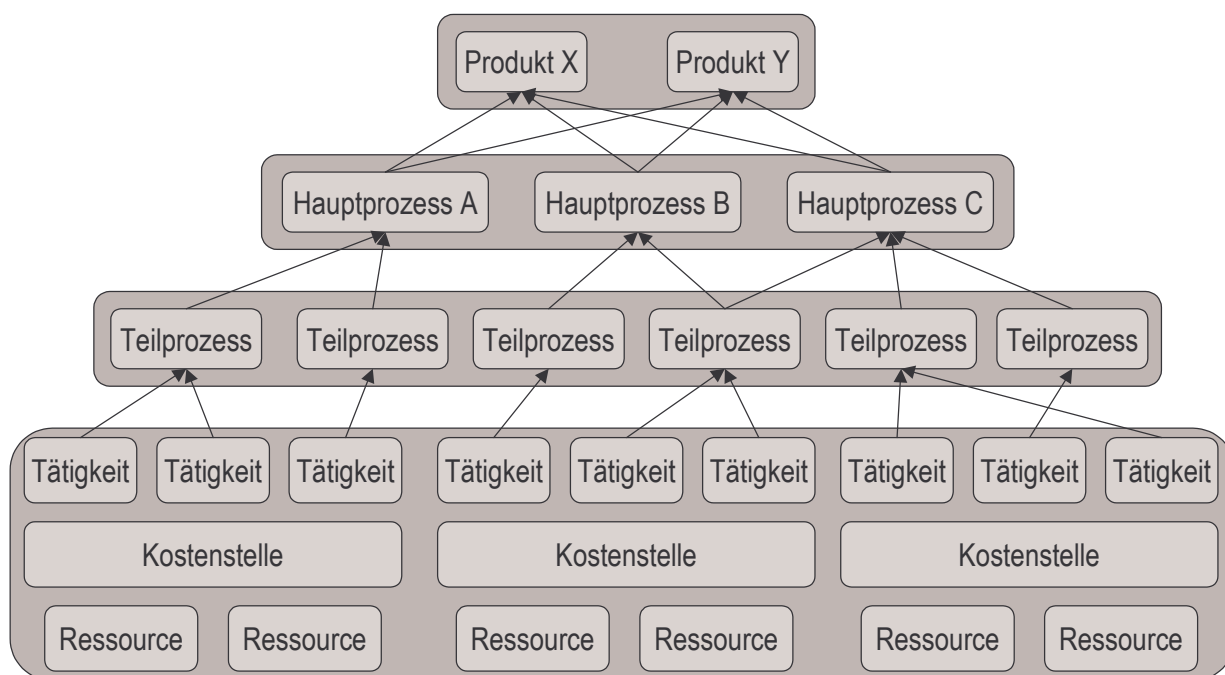
Die nächste Stufe der Verdichtung sind **Teilprozesse**, von denen jeder einen bestimmten Ablauf darstellt. Dieser kann sich in einer einzelnen Kostenstelle bewegen, oder aber über mehrere Kostenstellen erstrecken. (z.B.: Angebotspreis ermitteln)

Die verschiedenen Ebenen der Prozess-Betrachtung:

Die Teilprozesse werden wiederum zu **Hauptprozessen** zusammengeführt. Hier handelt es sich nun um die Vorgänge, die sich durch das ganze Unternehmen ziehen und dabei verschiedenste Kostenstellen durchlaufen. (z.B.: Angebot erstellen)

An dieser Stelle wird klar, dass die Vorgehensweise der Prozesskostenrechnung eine völlig andere ist, als die der klassischen Kostenrechnung mit Kostenarten- und Kostenstellenrechnung.

Die Kosten der Hauptprozesse lassen sich nun für die einzelnen Produkte individuell berechnen. Indem die für den Prozess benötigten Tätigkeiten zusammengestellt werden, lässt sich genaues Zahlenmaterial für die Kalkulation bereitstellen.



Damit die Frage nach der Einführung der Prozesskostenrechnung im Unternehmen beantwortet werden kann, sollte zuvor der benötigte Aufwand für die Einführung sowie einen geregelten Einsatz abgeschätzt und dieser in Beziehung zum erwarteten Nutzen gesetzt werden.

Es gibt verschiedene Faktoren die als Orientierungshilfe dienen können. Die hier aufgeführten Fragestellungen sind keine Richtlinien. Jedoch helfen sie bei der Entscheidungsfindung und geben Denkanstöße anhand derer man sich mit dem Thema umfassend beschäftigen sollte.

Die Einführung der Prozesskostenrechnung sollte nicht als politische Entscheidung gesehen werden. Es handelt sich hier um ein nützliches Instrument zur Verbesserung des Kostenmanagements. Allerdings bedarf es dafür einer gut geplanten und kompetent vorbereiteten und ausgeführten Einführung. Auch die kontinuierliche Unterstützung durch den Führungskreis ist essentiell für das Gelingen des Projektes.

Sind alle Voraussetzungen gegeben, wird das neue Kostenrechnungssystem wertvolle Informationen liefern, die das Kostenmanagement umfangreich unterstützen.

Fragestellungen für die Einführungsentscheidung

Gemeinkostenanteil

Ist der Anteil der Gemeinkosten an den gesamten Kosten sehr hoch, oder in letzter Zeit stark gestiegen?

Struktur der Gemeinkosten

Ist der Anteil der Personalkosten an den Gemeinkosten relativ hoch?

Kosteninformationssystem

Sind die Informationen des vorhandenen Informationssystems exakt und realistisch genug?

Kapazitätsschwankungen

Sind saisonal bedingte oder andere Schwankungen in der Kapazitätsauslastung vorhanden?

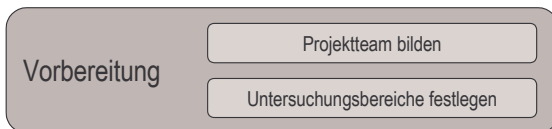
Komplexität des Produktsortiments

Wie unterschiedlich ist der Ressourcenverbrauch der einzelnen Produkte?

Fehlerkosten

Wie hoch sind die aufgrund von (Produktions-) Fehlern entstandenen Kosten?

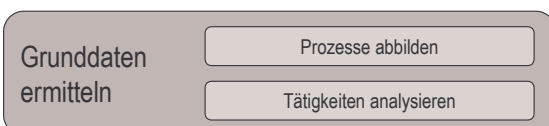
Der Ablauf eines Projektes zur Prozesskostenrechnung durchläuft verschiedene Phasen. Die Ausgestaltung ist dabei individuell auf das Unternehmen abgestimmt, doch sieht das Grundgerüst wie folgt aus:



Im ersten Schritt wird ein Projektteam gebildet. Es sollte aus Mitarbeitern der Untersuchungsbereiche, Mitgliedern der Unternehmensführung sowie Mitarbeitern aus Rechnungswesen und Controlling bestehen. Externe Berater ergänzen das Team.

Die Berater liefern hierbei die Fach- und Methodenkompetenz. Diese soll während des Projektes auf die Mitarbeiter übergehen, damit die anschließende Pflege und Weiterentwicklung des Systems gewährleistet ist. Davon hängt der Nutzen ab, den das Unternehmen schließlich aus der Prozesskostenrechnung ziehen kann. Die Mitarbeiter aus dem Unternehmen selbst besitzen das interne Wissen über Abläufe, Strukturen und Hierarchien.

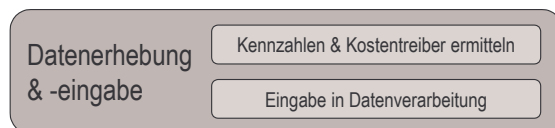
Als **Untersuchungsbereich** sollte zunächst ein Teil des Unternehmens festgesetzt werden, der einen besonders hohen Gemeinkostenanteil zu verzeichnen hat. So erhält man schon nach der teilweisen Einführung ein aussagekräftiges Teilergebnis. Allerdings bringt erst die vollständige Einführung im Unternehmen die gewünschten Erkenntnisse.



Die Prozesse werden in einem **Prozessmodell** für das gesamte Unternehmen abgebildet. Dieses geschieht im Kreise der Führungsgruppe und der Kostenstellenleiter.

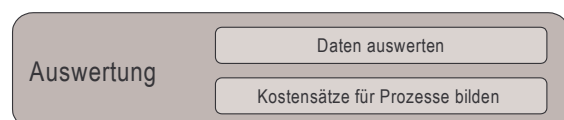
Dieser Schritt ist grundlegend und muss auch bei einer Piloteinführung komplett durchgeführt werden, da aus dieser Gesamtübersicht abteilungsübergreifende Zusammenhänge klar werden.

Darauf werden die **Tätigkeiten**, die die einzelnen Mitarbeiter des ausgewählten Bereiches ausführen, erfragt und analysiert.



Die weiterhin benötigten **Kennzahlen und Kostentreiber** werden ebenfalls empirisch ermittelt. Dieses basiert auf der bereits abgeschlossenen Analyse der Tätigkeiten.

Die erhobenen Daten werden in ein passendes **Datenverarbeitungssystem** eingepflegt und dort verknüpft. Das System sollte anhand der geforderten Eigenschaften und Leistungsmerkmale ausgewählt werden.



Die **Auswertung** der Daten erfolgt im bereits genannten Datenverarbeitungssystem und liefert nun die nötigen Informationen, um die **Kostensätze** für die Prozesse zu bilden.

Das Ergebnis ist eine bessere Transparenz der Kostenstruktur des Unternehmens und eine Grundlage für eine genauere Kalkulation.

Anhand des nachfolgenden Beispiels soll die Vorgehensweise der Prozesskostenrechnung nochmals erläutert werden.

Um nun den Kostensatz für eine einzelne Bestellung zu ermitteln, muss der Mitarbeiter angeben, wieviele Bestellungen er im besagten Zeitraum ausführt.

I. Kostensatz

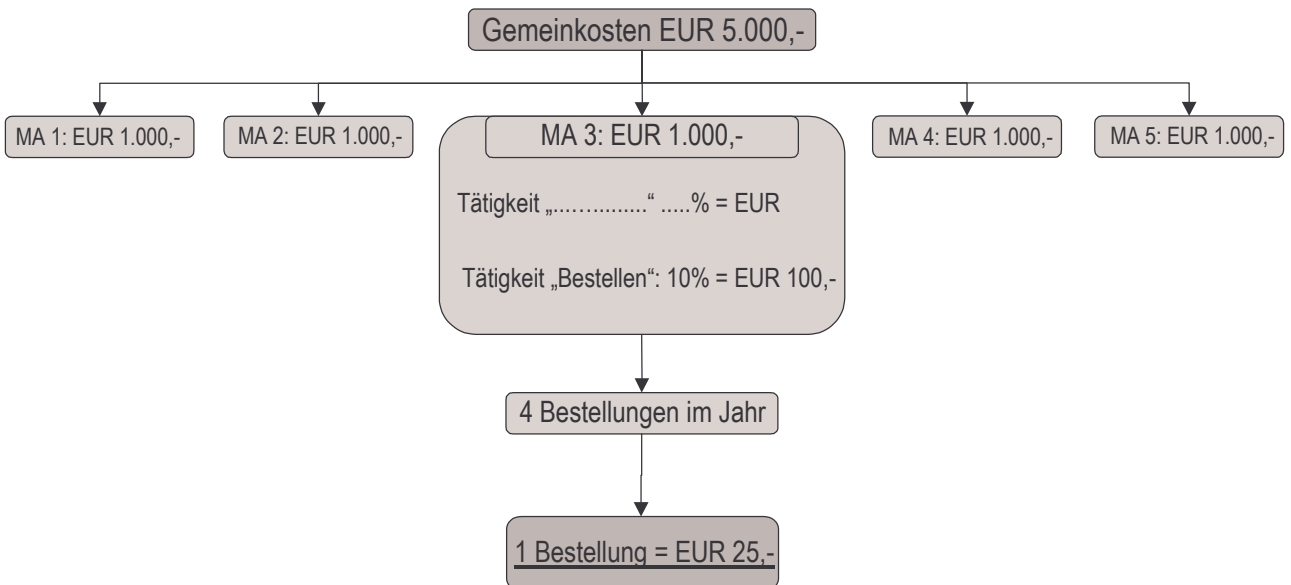
Der Kostensatz für eine Tätigkeit ermittelt sich vereinfacht wie folgt:

Durch die Division der Kosten für "Bestellen" durch die Anzahl der Bestellungen ergibt sich der Kostensatz für 1 Bestellung.

Die Summe der auf einer Kostenstelle lastenden Gemeinkosten lässt sich auf die Mitarbeiter (z.B. nach Gehaltsklassen) verteilen.

Die sich daraus ergebenden Kosten je Mitarbeiter verteilen sich entsprechend deren Angaben auf die Tätigkeiten gemäß der zeitlichen Inanspruchnahme.

Führt ein Mitarbeiter z.B. die Tätigkeit "Bestellen" während 10% seiner Arbeitszeit aus, so entfallen demgemäß 10% seiner Kosten auf "Bestellen".

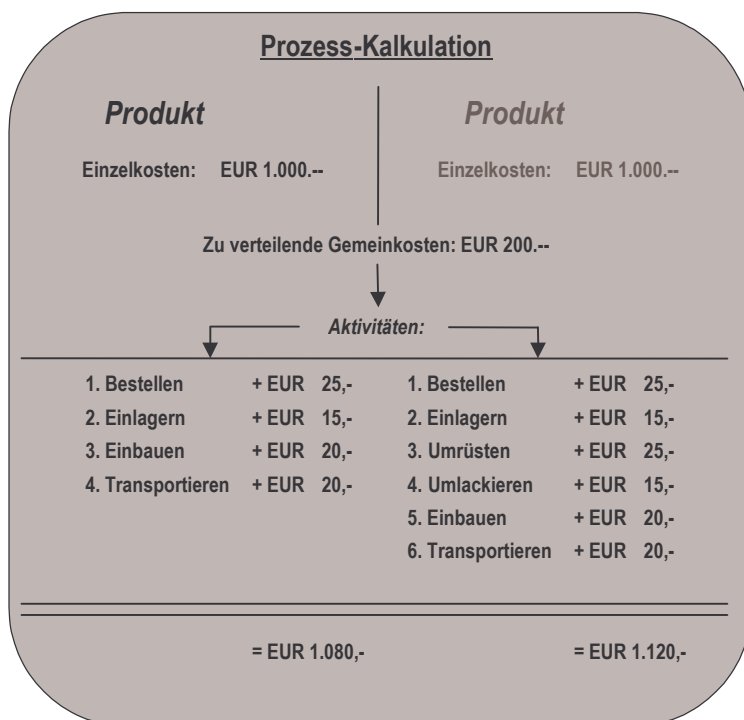
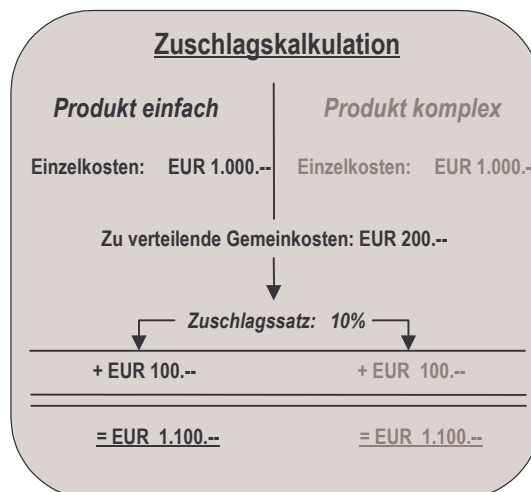


Kalkulation

Ein Mangel der traditionellen Verrechnung der Gemeinkosten mittels pauschaler Zuschlagssätze ist die Gefahr, die Gemeinkosten in hohem Maße ungenau zuzuordnen. Das geschieht, da die eigentliche Ressourcennutzung nicht berücksichtigt wird.

Ein einfaches Produkt weist einen geringen innerbetrieblichen Ressourcenverbrauch auf; bei einem komplexen Produkt ist dieser dagegen hoch. Es wird jedoch kein Unterschied zwischen den beiden gemacht. Der Zuschlagssatz für beide Aufträge ist gleich. Auch wird nicht ersichtlich, aus welchem Grund das eine Produkt einfach und das andere komplex ist.

"Produkt einfach" symbolisiert ein Zukaufteil, das im Unternehmen nicht weiter bearbeitet wird; "Produkt komplex" stellt ein Zukaufteil dar, das eine Bearbeitung erfährt.



Die Prozesskostenrechnung untersucht die einzelnen Produkte nach ihrer Komplexität. Diese ergibt sich aus den verschiedenen Tätigkeiten, die nötig sind, um das Produkt komplett bereitzustellen. Der unterschiedliche innerbetriebliche Ressourcenverbrauch wird so deutlich. Dem komplexen Produkt wird so durch die Bewertung einzelner Tätigkeiten ein höherer und somit verursachungsgerechter Anteil an den Gemeinkosten zugerechnet.

Die Prozesskostenrechnung ist ein probates Mittel, um die Kostenstruktur in den indirekten Bereichen, also den Gemeinkosten, ersichtlich zu machen.

Die vier Hauptziele sind:

- **Gemeinkostentransparenz**
- **Kapazitätsplanung**
- **Prozessorientierte Kalkulation**
- **Prozessoptimierung**

Die durch die Prozesskostenrechnung gewonnenen Informationen stellen eine wertvolle Ergänzung des Kostenmanagements - insbesondere des Gemeinkostenmanagements - dar.

Entscheidend für den Erfolg ist zum einen die Zielsetzung des Projektes und zum anderen eine gut geplante und ausgeführte Einführung.

Nach der Einführung sollte das neue System kompetent gepflegt und verwaltet werden. Nur so liefert es die gewünschten Informationen schnell und korrekt.

Die im folgenden genannte Literatur gibt einen tiefergehenden Einblick in die Theorie und Praxis der Prozesskostenrechnung.

Braun, Stephan:
Die Prozesskostenrechnung; Ein fortschrittliches Kostenrechnungssystem ?

3. überarbeitete Auflage 1999,
Verlag Wissenschaft & Praxis,
ISBN 3-89673-052-5

Hardt, Rosemarie:
Kostenmanagement; Methoden und Instrumente

1998,
Oldenbourg Verlag,
ISBN 3-486-23696-2

Horváth & Partner (Hrsg.):
Prozesskostenmanagement

2. neu überarbeitete Auflage 1998,
Verlag Franz Vahlen,
ISBN 3-800-62190-8

Kaplan, Robert S.; Cooper, Robin:
Prozesskostenrechnung als Managementinstrument

1998,
Campus Verlag,
ISBN 3-593-36168-X

Kuhl, Siegfried:
Vergleich und Auswahl einer Anwendungssoftware für die Prozesskostenrechnung am Beispiel einer Hochschule, 1999

Oetzel, Harald; Ehken, Joerg:
Implementierung der Prozesskostenrechnung in einem mittelständischen Unternehmen

1999,
Institut für Betriebswirtschaftliche Produktions- und Investitionsforschung Göttingen,
ISBN 3-924081-40-9

Remer, Detlef:
Einführen der Prozesskostenrechnung

1997,
Schäffer-Poeschel Verlag,
ISBN 3-7910-1113-8