

Controlling

Grundlagen einer erfolgsorientierten Unternehmenssteuerung

Bearbeitet von
Prof. Dr. Rolf Brühl

4. Auflage 2016. Buch. X, 568 S. Gebunden
ISBN 978 3 8006 5194 8
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Controlling, Wirtschaftsprüfung, Revision](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

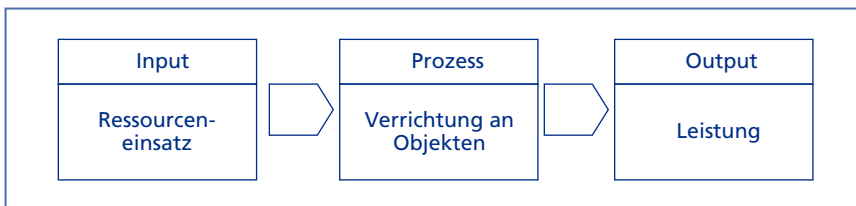

DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

In Deutschland wurde zwar eine andere Variante einer prozessorientierten Kostenrechnung entwickelt, allerdings ist auch die Prozesskostenrechnung deutscher Herkunft eine Vollkostenrechnung und teilt so die Schwächen eines Activity-based Costing.

Konzeption der Prozesskostenrechnung

Dreh- und Angelpunkt der Prozesskostenrechnung ist der **Prozessbegriff**; hierunter „ist eine auf die Erbringung eines Leistungsoutputs gerichtete Kette von Aktivitäten“ (Horváth & Mayer, 1989, S. 16) zu verstehen. Jede Leistung, die im Unternehmen erstellt wird, lässt sich als Ergebnis von Prozessen interpretieren.



Darstellung 23: Prozessansatz

Da sich der Ablauf innerhalb des Unternehmens als eine Aufeinanderfolge von vielen einzelnen Teilprozessen interpretieren lässt, wird versucht, für diese Prozesse eine geeignete Quantifizierung zu finden. Prozesse sind Verrichtungen an Objekten: Jeder Prozess lässt sich als Input-Output-Beziehung darstellen. Alle Ablaufprozesse im Unternehmen lassen sich somit mit einem Tätigkeitswort (Verrichtung) und dem zugehörigen Substantiv (Objekt) beschreiben, beispielsweise Rechnung prüfen, Personalbedarf ermitteln usw. In den letzten Jahren hat es eine zunehmende Beschäftigung mit Fragen von Prozessen gegeben. Ausgehend von der Wertkettenanalyse PORTERS haben Unternehmen sich auf Basis ihrer Prozesse organisiert. Für die Prozesskostenrechnung sind im Wesentlichen drei Prozesstypen zu unterscheiden:

1. Geschäftsprozesse,
2. Hauptprozesse und
3. Teilprozesse

Geschäftsprozesse sind die grundlegenden Abläufe im Unternehmen, die notwendig sind, um am Markt Güter in Form von Sach- und Dienstleistungen anbieten zu können. Wird als Ausgangspunkt einer Prozessanalyse die Wertkette nach PORTER gewählt, lassen sich alle Prozesse in primäre und unterstützende Prozesse unterteilen. So ist in Darstellung 24 der Geschäftsprozess Beschaffung als unterstützende Aktivität gekennzeichnet. Geschäftsprozesse sind für eine Kostenanalyse allerdings noch nicht geeignet, hierzu ist eine weitere Einteilung sinnvoll.



Darstellung 24: Wertkette nach Porter (Quelle: Porter, 1985, S. 37)

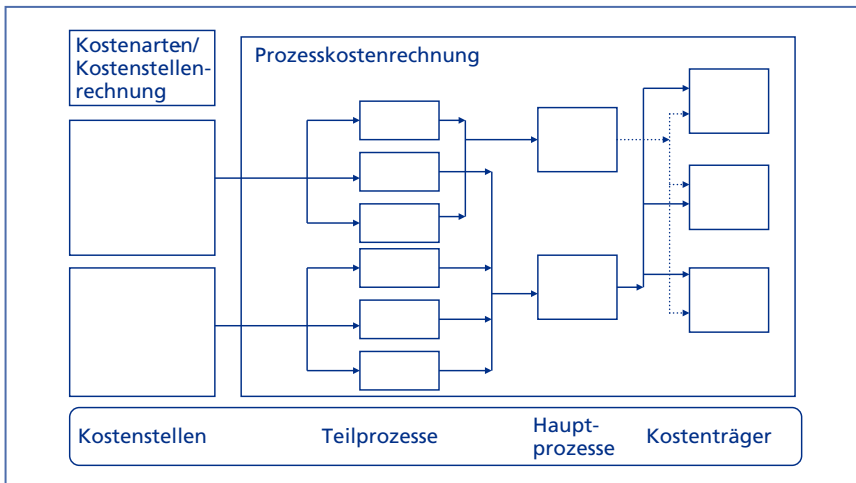
Geschäftsprozesse lassen sich in Hauptprozesse teilen, wobei sich **Hauptprozesse** durch ihren Kostenstellen übergreifenden Charakter auszeichnen. Sie setzen sich wiederum aus verschiedenen **Teilprozessen** zusammen, die in den einzelnen Kostenstellen erbracht werden. Gesucht werden in einer Prozesskostenrechnung möglichst wenige Hauptprozesse, die einen großen Teil der Gemeinkosten verursachen. Gerade die Betrachtung von Kostenstellen übergreifenden Hauptprozessen wird von Vertretern einer Prozesskostenrechnung als herausragendes Merkmal bezeichnet (vgl. Horváth et al., 1993, S. 617). Wenn Prozesse als zusätzliche Kostenobjekte in einer Kosten- und Erfolgsrechnung eingeführt werden, dann müssen sie ähnlich wie Kostenstellen oder Kostenträger eindeutig abgrenzbar sein. Viel wichtiger ist allerdings ihre Messbarkeit, da sie als Mittel angesehen werden, Kosten auf Kostenträger zuzurechnen. Daher gilt die Prozessmenge (= Anzahl der Haupt- oder Teilprozesse) in der Prozesskostenrechnung als Kosteneinflussgröße, die über **Cost Driver** und Maßgrößen gemessen wird (vgl. Horváth & Mayer, 1993, S. 18). Leider hat sich eine spezielle Terminologie entwickelt, die den im vorigen Kapitel eingeführten Begriff Bezugsgröße ersetzen soll, sie ist in der Tabelle 32 wiedergegeben (vgl. zur Wahl von Bezugsgrößen Glaser, 1997).

Prozesstypen	Charakteristikum	gemessen durch
Hauptprozess	Kostenstellen übergreifend	Cost Driver
Teilprozess	In der Kostenstelle	Maßgröße

Tabelle 32: Messgrößen in der Prozesskostenrechnung

Voraussetzung jeder Form von Kostenrechnung – auch einer Prozesskostenrechnung – ist es, dass die Leistungen **gleichartig** oder gleichförmig (homogen) sind und sich **häufig wiederholen** (vgl. Coenberg & Fischer, 1991, S. 25; Plötner et al., 2010, S. 113, 121).

Erst die Gleichartigkeit gewährleistet, dass einzelne Prozesse aggregiert und ihnen Kosten gegenübergestellt werden können. Die Höhe der Kosten lässt sich dann im Hinblick auf die Gesamtmenge der Prozesse feststellen und planen. Einen Einblick in die Technik der Verrechnung der Kosten in der Prozesskostenrechnung gibt Darstellung 25. Von den Kostenstellen ausgehend werden die Kosten zuerst einzelnen Teilprozessen zugeordnet, diese Teilprozesskosten werden dann auf Hauptprozesse verteilt, erst danach erfolgt eine Zurechnung auf Kostenträger. Eine **Prozesskosten- und Erfolgsrechnung** unterscheidet sich daher von einer traditionellen Kosten- und Erfolgsrechnung durch die zusätzliche Berücksichtigung von Prozessen bei der Zurechnung von Gemeinkosten. Sie ergänzt eine traditionelle Kostenrechnung, indem sie die Gemeinkosten in einer Reihe von Kostenstellen auf Basis von Prozessen verrechnet.



Darstellung 25: Verrechnung in der Prozesskostenrechnung
(Quelle: Brühl, 1995, S. 74)

Lernziel 3:

Die Zwecke und den grundsätzlichen Ablauf der Prozesskostenrechnung kennen und erläutern.

Welche Zwecke werden mit einer Prozesskostenrechnung verfolgt? Eine kurzfristig orientierte Kosten- und Erfolgsrechnung soll Informationen für die operativen Aufgaben der Unternehmensführung bereitstellen. Als wichtigste dieser Aufgaben gelten Planung und Kontrolle der Unternehmenstätigkeit. Die Zwecke der Prozesskostenrechnung entsprechen denen, die mit der Kosten- und Erfolgsrechnung üblicherweise verfolgt werden, nur beziehen sie sich ausschließlich auf Gemeinkosten.

Die Prozesskostenrechnung hat zwei primäre **Aufgaben** zu unterstützen:

1. die Planung und Kontrolle von Gemeinkosten für
 - Kostenstellen,

- Teilprozesse,
- Hauptprozesse sowie

2. die Kalkulation von Produkten

Eine Gemeinkostenplanung und -kontrolle soll einen effizienten Ressourcenverbrauch gewährleisten, die Kapazitätsauslastung aufzeigen und die Kostentransparenz in den indirekten Leistungsbereichen erhöhen (vgl. Mayer & Kaufmann, 2000, S.294). Durch eine prozessorientierte Kalkulation wird eine verursachungsgerechtere Zuordnung von Gemeinkosten auf einzelne Kostenträgereinheiten angestrebt.

In einer Untersuchung wurden deutsche Großunternehmen (Mitarbeiterzahl über 1.000) im Zeitraum 1997/98 über ihre Erfahrungen mit der Prozesskostenrechnung befragt, an der Studie nahmen 86 Unternehmen teil (vgl. Stoi, 1999, S.139 ff.). In der Tabelle (Empirische Untersuchung 2, S.142) sind die Aufgaben, die überwiegend in den Unternehmen mit der Prozesskostenrechnung verfolgt werden, aufgelistet. Sie zeigt, dass der in diesem Kapitel hauptsächlich behandelte Rechnungszweck „Kalkulation“ bei den Unternehmen eine herausragende Rolle spielt. In der Tabelle werden neben den typischen Aufgaben, die jede Kostenrechnung zu erfüllen hat, einige weitere Aufgaben

Aufgaben	Aufgaben gesamt		fallweise	laufend
	%	Bedeutung	%	%
Produktkalkulation	78 %	3,0	35 %	43 %
Kostensenkungspotenzial ermitteln	77 %	2,6	59 %	18 %
Ergebnisrechnung	56 %	2,7	16 %	40 %
Innerbetriebliche Leistungsverrechnung	56 %	2,8	23 %	33 %
Benchmarking	56 %	2,8	41 %	15 %
Performance Measurement	54 %	2,5	34 %	20 %
Budgetierung	53 %	2,6	26 %	27 %
Produktentwicklung	53 %	2,7	29 %	23 %
Operative Entscheidungsunterstützung	52 %	2,6	37 %	15 %
Strategische Entscheidungsunterstützung	45 %	2,7	34 %	11 %
Analyse der Kundenrentabilität	43 %	2,7	26 %	17 %
Sonstige	6 %	2,8	5 %	1 %

Empirische Untersuchung 2: Aufgaben der Prozesskostenrechnung
(Quelle: Stoi, 1999, S. 177)

aufgeführt, die als taktische und strategische Aufgaben angesehen werden: Produktentwicklung und strategische Entscheidungsunterstützung. Begründet wird dies meist damit, dass die Prozesskostenrechnung auf einen mittel- bis langfristigen Planungszeitraum ausgerichtet ist, weil sie auf den Fixkostencharakter vieler Gemeinkosten Rücksicht nehmen muss. So erfolgt ihr Einsatz z. B. für eine jährliche Budgetplanung, eine strategische Kalkulation oder im Rahmen der Zielkostenrechnung mit Planungszeiträumen von bis zu drei Jahren. Inwieweit eine Kostenrechnung solche Aufgaben unterstützt, soll im Kapitel zur Zielkostenplanung und -kontrolle analysiert werden.

Prozessorientierte Kalkulation

Das Vorgehen der Prozesskostenrechnung lässt sich anhand eines Phasenschemas veranschaulichen (vgl. Mayer, 1991, S.85; Horváth & Mayer, 1993, S.20 ff.).

1. Hauptprozesse und Cost Driver suchen
2. Teilprozesse und Maßgrößen festlegen
3. Zuordnung von Kapazitäten und Kosten
4. Festlegung der Prozesskostensätze
5. Prozessorientierte Kalkulation

Tabelle 33: Phasen der Prozesskostenrechnung

Lernziel 4:

Die Zurechnung der Kosten mithilfe der Prozesskostenrechnung erklären.

1. Hauptprozesse und Cost Driver suchen

Herausragendes Charakteristikum einer Prozesskostenrechnung ist die Festlegung von Hauptprozessen; ein **Hauptprozess** ist eine „Kette homogener Aktivitäten, die demselben Kosteneinflussfaktor unterliegt“ (Horváth & Mayer, 1993, S. 16). Zweck ist es, möglichst wenige Hauptprozesse zu finden, die einen möglichst großen Teil der Gemeinkosten bestimmen. So lässt sich der Geschäftsprozess „Beschaffung“ (s. Darstellung 24, S.140) in mehrere Hauptprozesse aufteilen (die folgenden Beispiele nach Horváth & Mayer, 1993). Hauptprozesse sind den einzelnen Teilprozessen in den Kostenstellen übergeordnet, sie setzen sich in der Regel aus mehreren Teilprozessen zusammen.

So wird sich in einem Kreditinstitut ein Hauptprozess „Auslandsüberweisung abwickeln“ aus Teilprozessen wie Kundenauftrag bearbeiten (Zweigstelle), eventuell Belegtransport/EDV und Bearbeitung in der Auslandsabteilung zusammensetzen. Als Cost Driver für die Gemeinkosten des Hauptprozesses

kann die Anzahl der bearbeiteten Auslandsüberweisungen verwendet werden. Stellt sich bei der Analyse der eingesetzten Produktionsfaktoren ein Unterschied z. B. zwischen verschiedenen Empfangsländern heraus, dann ist bei großen Divergenzen eine weitere Differenzierung des Hauptprozesses vorzunehmen, da homogene Prozesse gesucht werden. Aufgrund der Analyse der Teilprozesse in den Kostenstellen können neue Hauptprozesse ermittelt werden.

Nr.	Hauptprozesse	Cost Driver
HP1	Lieferanten betreuen	Anzahl Lieferanten
HP2	Beschaffung Serienmaterial (Rahmenverträge)	Anzahl Abrufe
HP3	Beschaffung Serienmaterial (Einzelbeschaffung)	Anzahl Einzelbestellungen
HP4	Beschaffung Gemeinkostenmaterial	Anzahl Bestellungen

Tabelle 34: Hauptprozesse für den Geschäftsprozess „Beschaffung“

2. Festlegung der Teilprozesse und der Maßgrößen

In den Kostenstellen werden die Prozesse und Leistungen analysiert, um einen vollständigen Prozesskatalog zu erhalten. Ausgangspunkt einer Analyse und eines Gesprächs mit dem Kostenstellenleiter können die Beiträge der Kostenstelle zu den Hauptprozessen sein. Wenn alle Prozessarten in einer Kostenstelle zusammengestellt sind, müssen deren Maßgrößen ermittelt werden.

Maßgrößen sollen die Leistung (Output) einer Kostenstelle messen. Es muss überprüft werden, ob zwischen den eingesetzten Produktionsfaktormengen in der Kostenstelle und diesen Maßgrößen eine mengenproportionale Beziehung besteht, d. h., für jeden vollzogenen Prozess müssen stets die gleichen Faktormengen verzehrt werden. In der Prozesskostenrechnung wird zwischen **leistungsmengeninduzierten** (Imi) und **leistungsmengenneutralen** (Imn) Prozessen unterschieden (vgl. Horváth & Mayer, 1993, S. 20 f.; Reckenfelderbäumer, 1998, S. 58 f.). Alle Prozesse werden daraufhin untersucht, ob sie sich zur Leistungsmenge der Kostenstelle variabel oder fix verhalten.

Zu beachten ist, dass es sich um eine rein mengenmäßige Betrachtung handelt, die nichts mit der Unterscheidung in fixe und variable Kosten zu tun hat. Die Prozesskostenrechnung ist eine Vollkostenrechnung, bei der es keine Kostenauflösung gibt (vgl. Mayer, 1998b, S. 11, zum Zusammenhang zwischen Zurechnungsprinzip und Kostenkategorien Schiller & Lengsfeld, 1998, S. 528).

Nur für die leistungsmengeninduzierten Prozesse sollen geeignete Maßgrößen festgelegt werden. Die leistungsmengenneutralen Prozesse wie z. B. „Abteilung leiten“ fallen unabhängig vom Leistungsvolumen der Kostenstelle an, eine Maßgröße ist nicht erforderlich.

In einigen Kostenstellen wird eine Maßgröße nicht ausreichen. Wenn die Kostenstelleneinteilung nicht zu fein werden soll, dann muss mit mehreren

Prozesse	Maßgröße	Zuordnung
Rahmenverträge abschließen	Anzahl der Rahmenverträge	HP2
Abrufe über Rahmenverträge	Anzahl der Abrufe	HP2
Bestellungen Serienmaterial Einzelbestellungen	Anzahl der Einzelbestellungen	HP3
Bestellungen Gemeinkostenmaterial	Anzahl der Bestellungen	HP4
Kontakte mit Lieferanten halten	Anzahl der Lieferanten	HP1
Abteilung leiten	–	

Tabelle 35: Beispiel für Teilprozesse in einer Einkaufsstelle

Maßgrößen gearbeitet werden. In Tabelle 35 sind Teilprozesse einer Einkaufsstelle aufgelistet und die entsprechenden Maßgrößen angegeben (nach Mayer, 1998a, S. 148). Für jeden leistungsmengeninduzierten Teilprozess ist eine Maßgröße festzulegen. Somit gibt es so viel Maßgrößen, wie unterschiedliche leistungsmengeninduzierte Teilprozesse in den Kostenstellen ermittelt wurden.

Wenn Sie die Tabellen auf S. 144 vergleichen, dann erkennen Sie, dass die Teilprozesse „Rahmenverträge abschließen“ und „Abrufe über Rahmenverträge“ beide in den Hauptprozess „Beschaffung Serienmaterial (Rahmenverträge)“ eingehen. Für die Teilprozesse werden jedoch unterschiedliche Maßgrößen eingesetzt. Welche soll dann für den Hauptprozess als Cost Driver verwendet werden? HORVÁTH & MAYER schlagen vor, nur **eine** Größe zu nehmen, und zwar die wichtigere. So auch im vorliegenden Beispiel, in dem die Anzahl der Abrufe als Cost Driver gewählt wird.

3. Zuordnung von Kapazitäten und Kosten

Wie können innerhalb einer Kostenstelle die eingesetzten Kapazitäten und die Kosten einander zugeordnet werden?

HORVÁTH & MAYER empfehlen folgendes Verfahren (vgl. Horváth & Mayer, 1993, S. 22): Aus einem bereits vorhandenen Kostenbudget wird die gesamte Summe einer Kostenstelle mithilfe des Schlüssels Mitarbeiterzeiten gemessen in Mitarbeiterjahren auf die Prozesse verteilt. Nach einer Aufteilung der gesamten Prozesskosten auf die Prozessarten in einer Kostenstelle kann die Kalkulation einzelner Prozesse erfolgen.

4. Festlegung der Prozesskostensätze

Durch Division wird aus den beiden Größen „Prozesskosten und Prozessmenge“ ein Prozesskostensatz gebildet. Er zeigt die durchschnittlichen Kosten pro ausgeführten Prozess an.

$$\text{Prozesskostensatz} = \frac{\text{Prozesskosten}}{\text{Prozessmengen}}$$

Neben den Prozesskostensätzen für leistungsmengeninduzierte (Imi) Prozesse werden die Kalkulationssätze für leistungsmengenneutrale (Imn) gebildet; ihre Berechnung erfolgt auf der Basis der Kosten der leistungsmengeninduzierten Prozesse. Für die Schlüsselung könnten als Basis anstatt von Werten auch Zeiten verwendet werden, für das Ergebnis spielt dies allerdings wegen der Gesamtaufteilung der Kosten auf Prozesse keine Rolle. In einer Prozesskostenrechnung werden die gesamten Kosten einer Kostenstelle auf die Teilprozesse dieser Kostenstelle verteilt. Die Technik der Verrechnung und die damit verbundenen Annahmen lassen sich anhand eines Beispiels verdeutlichen; es ist übernommen von HORVÁTH & MAYER (1993, S. 22).

Fallbeispiel 4: Prozesskostenrechnung für eine Einkaufsstelle

Für die Einkaufsstelle ergeben sich ausgehend von einem Kostenbudget von 800.000 Euro und einer Kapazität von 8 Mitarbeiterjahren (MJ) sowie des Verteilungsschlüssels (MJ), der auf Schätzungen oder Messungen der Zeitanteile der Prozesse an der Gesamtzeit beruht, für die sechs betrachteten Teilprozesse die Werte, die Sie Tabelle 36 (S. 147) entnehmen können.

1. In einem ersten Schritt sind die Gesamtkosten mithilfe des Schlüssels „Mitarbeiterjahre“ auf die Prozesse zu verteilen.
2. Im zweiten Schritt sind die Imn-Kosten für den Prozess „Abteilung leiten“ auf die leistungsmengeninduzierten Prozesse zuzurechnen.
3. Der Prozesskostensatz wird dann entweder auf Basis der leistungsmengeninduzierten oder der gesamten Prozesskosten gebildet.

Dies wird kurz am Beispiel des Teilprozesses Nr. 1 „Rahmenverträge abschließen“ gezeigt:

$$K_{\text{Imi}} = \frac{800.000}{8,0} \cdot 0,7 = 70.000 \text{ [Euro]}$$

$$K_{\text{Imn}} = 100.000 \cdot \frac{0,7}{7} = 10.000 \text{ [Euro]}$$

$$k_{\text{P,Imi}} = \frac{70.000}{70} = 1.000 \left[\frac{\text{Euro}}{\text{Prozess}} \right]$$

$$k_{\text{P,ges}} = \frac{80.000}{70} = 1.142,86 \left[\frac{\text{Euro}}{\text{Prozess}} \right]$$

Sie erkennen an diesem Beispiel, dass der Kostenschlüssel „Mitarbeiterzeiten“ zur Verteilung aller Kosten herangezogen wird. Denn auch die Division durch die Anzahl der Prozesse beruht auf den Mitarbeiterzeiten, da jeder Prozess einen bestimmten Anteil der Mitarbeiterzeit enthält. Damit ist jedoch zunächst nur ein Rechnungszweck bewältigt: die Zurechnung von Kosten auf Prozesse. Eine weitere Aufgabe ist jedoch die Zurechnung auf Produkte.