

**COPYRIGHT © 2002 Stefan Trapp**

**Dieses Manuskript ist urheberrechtlich geschützt. Es darf ohne Genehmigung des Urhebers nicht verwertet werden. Insbesondere darf es nicht ganz oder teilweise oder in Auszügen abgeschrieben oder in sonstiger Weise vervielfältigt werden.**

# **Kritische Analyse der Prozesskostenrechnung**

Stefan Trapp

Palmerstraße 31  
20535 Hamburg

[stefan.trapp@stefan-trapp-consulting.de](mailto:stefan.trapp@stefan-trapp-consulting.de)  
[www.stefan-trapp-consulting.de](http://www.stefan-trapp-consulting.de)

# Inhaltsverzeichnis

<b>INHALTSVERZEICHNIS .....</b>	<b>I</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>II</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>III</b>
<b>1 EINLEITUNG .....</b>	<b>1</b>
<b>2 URSACHEN FÜR DIE ENTWICKLUNG DER PROZESSKOSTENRECHNUNG.....</b>	<b>1</b>
<b>3 DARSTELLUNG DER PROZESSKOSTENRECHNUNG .....</b>	<b>2</b>
3.1 EINORDNUNG DER PROZESSKOSTENRECHNUNG IN DAS INSTRUMENTARIUM DES INTERNEN RECHNUNGSWESENS .....	2
3.2 DIE METHODIK DER PROZESSKOSTENRECHNUNG.....	3
3.2.1 <i>Tätigkeits- und Prozessanalyse sowie Festlegung der Bezugsgrößen</i> .....	3
3.2.2 <i>Bestimmung der Prozessmengen und der Prozesskosten</i> .....	4
3.3 NUTZUNG DER INFORMATIONEN DER PROZESSKOSTENRECHNUNG .....	5
3.3.1 <i>Produktkalkulation</i> .....	5
3.3.2 <i>Prozessorientiertes Gemeinkostenmanagement</i> .....	6
<b>4 KRITISCHE ANALYSE DER PROZESSKOSTENRECHNUNG.....</b>	<b>6</b>
4.1 PROZESSKOSTENRECHNUNG UND VOLLKOSTENRECHNUNG .....	7
4.2 PROZESSKOSTENRECHNUNG UND GRENZPLANKOSTENRECHNUNG.....	8
4.3 PROZESSKOSTENRECHNUNG VERSUS RELATIVE EINZELKOSTENRECHNUNG .....	9
4.4 AUFWAND ZUR EIN- UND DURCHFÜHRUNG DER PROZESSKOSTENRECHNUNG.....	9
4.5 KRITIK AN DER STRATEGISCHEN AUSRICHTUNG DER PROZESSKOSTENRECHNUNG .....	9
<b>5 RESÜMEE UND AUSBLICK.....</b>	<b>11</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS.....</b>	<b>IV</b>

## Abbildungsverzeichnis

ABBILDUNG 1: TYPISCHE EIGENSCHAFTEN DER PROZESSKOSTENRECHNUNG [QUELLE: RECKENFELDERBÄUMER 1998, S. 27].....	3
ABBILDUNG 2: BEISPIEL EINER PROZESSHIERARCHIE [QUELLE: MAYER 1991A, S. 86].....	4
ABBILDUNG 3: PROZESSORIENTIERTE PRODUKTKALKULATION [QUELLE: RECKENFELDERBÄUMER 1998, S. 93].....	5
ABBILDUNG 4: DAS INSTRUMENTARIUM DES GEMEINKOSTENMANAGEMENTS [QUELLE: KÜPPER 1994, S. 71].....	10

## Abkürzungsverzeichnis

ABC	Activity Based Costing
Aufl.	Auflage
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CO-OM-ABC	Prozesskostenrechnungs-Komponente der betriebswirtschaftlichen Standard-Software R/3 der SAP AG
d. h.	das heißt
EDV	elektronische Datenverarbeitung
et al.	et alii (und andere [Verlagsorte])
f.	folgende [Seite]
ff.	fortfolgende [Seiten]
Hrsg.	Herausgeber
Jg.	Jahrgang
lmi	leistungsmengeninduziert
lmn	leistungsmengenneutral
N. N.	nomen nominandum
Nr.	Nummer
o.	ohne
PrKR	Prozesskostenrechnung
S.	Seite(n)
SAP R/3-CO	Controlling-Modul der betriebswirtschaftlichen Standard-Software R/3 der SAP AG
TP	Teilprozess
US(A)	United States (of America)
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil

# 1 Einleitung

Die Prozesskostenrechnung (PrKR) ist ein neueres Konzept der Kostenrechnung, das bestehende „traditionelle“ Kostenrechnungssysteme ergänzen bzw. modifizieren soll, um eine Erhöhung der Kostentransparenz in den Gemeinkostenbereichen und eine genauere Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenträger zu erreichen. Die Veröffentlichungen zur PrKR lösten eine mehrjährige intensive und teilweise kontrovers geführte Diskussion in Wissenschaft und Praxis aus [Vgl. Nitschke 1999, S. 85].

Zielsetzung der folgenden Darstellung ist es, nach einer Darlegung der Zielsetzungen sowie des Aufbaus und des Einsatzes der PrKR, eine Analyse und Bewertung dieses Konzepts vorzunehmen.

## 2 Ursachen für die Entwicklung der Prozesskostenrechnung

In der Kostenstruktur von industriellen Unternehmen ist seit mehreren Jahrzehnten eine Erhöhung des Anteils der Gemeinkosten an den Gesamtkosten zu verzeichnen, während gleichzeitig der Anteil der Lohneinzelkosten gesunken ist. Für diese Veränderung der Kostenstrukturen werden zwei Hauptursachen angeführt: [Vgl. Coenenberg/Fischer 1991a, S. 21-23; Freidank 1997, S. 351; Küting/Lorson 1991, S. 1421; Miller/Vollmann 1985, S. 143; Raster/Schmidt 1994, S. 182 f.]

1. Die häufig unter dem Schlagwort „Globalisierung“ subsumierte Intensivierung des Wettbewerbs auf den internationalen Beschaffungs- und Absatzmärkten hat in den Unternehmen zu einer Produktdiversifikation mit mehr Teilen und Produktvarianten in stark unterschiedlichen Stückzahlen und Losgrößen sowie zu kürzeren Produktlebenszyklen geführt. Hierdurch sind die Gemeinkostenblöcke in den sogenannten indirekten Leistungsbereichen, also z. B. Forschung und Entwicklung, Konstruktion, Beschaffung, Logistik, Produktionsplanung und -steuerung, Qualitätssicherung, Verwaltung, Vertrieb und Service stark angewachsen.
2. Im direkten Bereich, also in der Fertigung, hilft der Einsatz neuer Technologien, die steigende Komplexität des Produktionsprogramms zu bewältigen und Kosten zu minimieren. Der resultierende anwachsende Automatisierungsgrad senkt die Fertigungslöhne und somit die Fertigungseinzelkosten, erhöht aber gleichzeitig die (Fertigungs-)Gemeinkosten, z. B. durch höhere kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen, Energie oder indirekte Löhne für Vorbereitungs-, Überwachungs- und Instandhaltungstätigkeiten.

Da Gemeinkosten nach dem Durchschnittsprinzip, also mit Hilfe von Bezugsgrößen (auch: Gemeinkostenschlüssel, Schlüsselgrößen), den Kostenträgern zugerechnet werden, gewinnt mit dem Anwachsen der Gemeinkosten die Wahl geeigneter Bezugsgrößen wesentlich an Bedeutung, damit die Kostenrechnung entscheidungsrelevante Informationen liefern kann. [Vgl. Vikas 1990, S. 22]

Den traditionellen Systemen der Kostenrechnung, also Ist-, Normal- und Plankostenrechnungen auf Voll- bzw. Teilkostenbasis, wird von den Verfechtern der PrKR eine einseitige Ausrichtung auf die direkten Fertigungsbereiche vorgeworfen. Die stark wachsenden Gemeinkostenbereiche werden demnach nur unzureichend analysiert, so dass es mit diesen Systemen nicht möglich ist, die Ressourcenverbräuche der von den indirekten Bereichen z. T. kostenstellenübergreifend erbrachten innerbetrieblichen Dienstleistungen in befriedigender Weise zu planen und zu kontrollieren. An dieser Stelle setzt die PrKR mit ihrem Anspruch an, geeignete(re) Bezugsgrößen bereitzustellen.

### 3 Darstellung der Prozesskostenrechnung

Die PrKR hat ihren Ursprung in den USA.<sup>1</sup> [Vgl. Cooper/Kaplan 1988; Johnson/Kaplan 1987; Miller/Vollmann 1985] Bedingt durch die Unzufriedenheit vieler US-Unternehmen mit den „traditionellen“ US-Kostenrechnungssystemen wurden die ersten Veröffentlichungen zum dort „Activity Based Costing“ (ABC) genannten Ansatz teilweise geradezu euphorisch aufgenommen. Horváth und Mayer entwickelten 1989 die Grundgedanken des ABC für die Anforderungen deutscher Unternehmen weiter und prägten den Begriff PrKR. [Vgl. Horváth/Mayer 1989]

#### 3.1 Einordnung der Prozesskostenrechnung in das Instrumentarium des internen Rechnungswesens

Während in den USA nicht nur die Gemeinkosten der indirekten Bereiche, sondern auch die Fertigungsgemeinkosten häufig mit der einfachen Divisions- oder Zuschlagskalkulation zugerechnet werden, bestehen in deutschen Unternehmen durch die ausgebauten Kostenstellenrechnung im Fertigungsbereich keine Probleme bei der Fertigungsgemeinkostenplanung und -kontrolle. Gegenstand der (deutschen) PrKR sind also, im Gegensatz zum US-amerikanischen ABC, nur die indirekten Bereiche. [Vgl. Franz 1992, S. 605 ff.] Damit ergibt sich folgende Einordnung der PrKR in das Instrumentarium des internen Rechnungswesens:

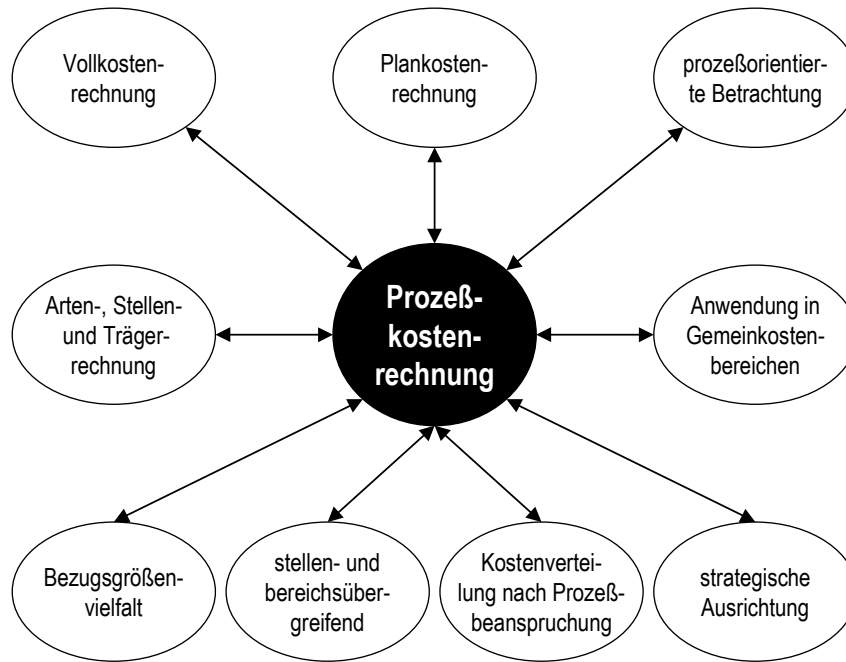
*Die PrKR ist kein völlig neues System der Kostenrechnung. Es handelt sich vielmehr um ein neues Verfahren der Gemeinkostenschlüsselung zur Ergänzung bzw. Modifikation der bestehenden, umfassenden Kostenrechnungssysteme. Sie kann interpretiert werden als eine Übertragung der Prinzipien zur Umlage der Fertigungsgemeinkosten auf die indirekten Bereiche mit überwiegend repetitiven Tätigkeiten. Hierzu bedient sich die PrKR der traditionellen Kostenarten- und Kostenstellenrechnung und verwendet dabei grundsätzlich Vollkosten. Letzteres wird mit der strategischen Orientierung der PrKR begründet. [Vgl. Coenenberg/Fischer 1991b, S. 547; Rogalski 1996, S. 91 f.]*

Die PrKR kann auf Ist-, Normal- und/oder Plankosten basieren [Freidank 1997, S. 355], wird jedoch überwiegend als Verfahren der Plankostenrechnung angesehen [Reckenfelderbäumer 1998, S. 27].

Abbildung 1 fasst die typischen Eigenschaften der PrKR zusammen.

---

<sup>1</sup> Die Grundgedanken der PrKR wurden allerdings schon sehr viel früher im Rahmen anderer Ansätze veröffentlicht. Auch wurden in Deutschland schon vor der „Premiere“ der PrKR prozessorientierte Kostenrechnungsverfahren entwickelt und eingesetzt. [Vgl. Pfohl/Stölzle 1991, S. 1297 f.; Reckenfelderbäumer 1998, S. 19 f. und die dort zitierte Literatur; Riebel 1994, S. 705; Weber 2001, Abschnitt IV]



**Abbildung 1: Typische Eigenschaften der Prozesskostenrechnung [Quelle: Reckenfelderbäumer 1998, S. 27]**

### 3.2 Die Methodik der Prozesskostenrechnung

Die Ausweitung der Verwendung von Bezugsgrößen geschieht bei der PrKR durch die Erweiterung des Spektrums der Kostenträger – allgemeiner auch Bezugsobjekte genannt – um Prozesse. [Vgl. Olshagen 1991, S. 35] „... [B]etriebliche Vorgänge [werden] zu Kalkulationsobjekten und Gegenständen von Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen.“ [Franz 1991, S. 537] Die Analyse von Prozessen, die Planung ihrer Kosten und die Nutzung dieser Daten stehen im Mittelpunkt dieses Abschnittes.

#### 3.2.1 Tätigkeits- und Prozessanalyse sowie Festlegung der Bezugsgrößen

Ein Prozess im Sinne der PrKR kann definiert werden als eine auf die Erbringung eines Ergebnisses (Output) gerichtete Kette von Tätigkeiten, die mit Kosten bewertbare Ressourcen in Anspruch nimmt. Die Tätigkeiten fallen in den verschiedenen Kostenstellen eines Unternehmens bei der Ausführung der übertragenen Aufgaben an. Mehrere Prozesse können hierarchisch strukturiert sein, d. h. ein (Haupt-)Prozess kann (rekursiv) aus mehreren (Teil-) Prozessen zusammengesetzt sein. [Vgl. Coenberg/Fischer 1991a, S. 25; Freidank 1997, S. 355]

Erster Schritt zur Einführung einer PrKR ist die Durchführung einer Prozessanalyse zur Identifikation der Prozesse der indirekten Leistungsbereiche. Bei dieser Analyse ist zwischen kostenstellenbezogenen Teilprozessen und kostenstellenübergreifenden Hauptprozessen zu unterscheiden. Letztere entstehen durch Aggregation der Teilprozesse. Coenberg und Fischer schlagen aus Gründen der Praktikabilität und Wirtschaftlichkeit vor, nur solche Bereiche in die Analyse einzubeziehen, in denen repetitive Tätigkeiten mit einem vergleichsweise geringen Entscheidungsspielraum durchgeführt werden. [Vgl. Coenberg/Fischer 1991a, S. 25]

Die ermittelten Teilprozesse sind auf ihre Abhängigkeit vom Leistungsvolumen der Kostenstelle zu untersuchen. Für diejenigen Teilprozesse, die vom Leistungsvolumen direkt abhängen, ist eine Bezugsgröße (auch: Kostentreiber, Kosteneinflussfaktor, Prozessgröße, Maßgröße, Cost Driver) anzugeben, für die eine proportionale Beziehung zwischen den von den Arbeitsvorgängen insgesamt verursachten Kosten und der Anzahl der Leistungseinheiten (Prozessdurchführungen) unterstellt wird. Diese Teilprozesse werden auch als leistungsmengeninduzierte (lmi) Prozesse bezeichnet. Die übrigen Prozesse, die keine derartige Abhängigkeit von der Leistungsmenge besitzen, werden leistungsmengenneutrale (lmn) Prozesse genannt. [Vgl. Horváth/Mayer 1989, S. 216]

Bei der Aggregation von lmi Teilprozessen zu Hauptprozessen ist zu beachten, dass nur bei übereinstimmenden Kostentreibern der Teilprozesse eine einfache Addition der Kosten der Teilprozesse zum Hauptprozesskostensatz erfolgen kann. Anderenfalls sind die Kostentreiber und Prozessmengen mit Hilfe sogenannter Prozesskoeffizienten auf den Kostentreiber des Hauptprozesses umzurechnen. [Vgl. Freidank 1997, S. 362; Schmidt 1998, S. 221 f.]

Die durch die Zusammenfassung von Teilprozessen zu kostenstellenübergreifenden Hauptprozessen entstehende Prozesshierarchie ist beispielhaft in Abbildung 2 dargestellt.

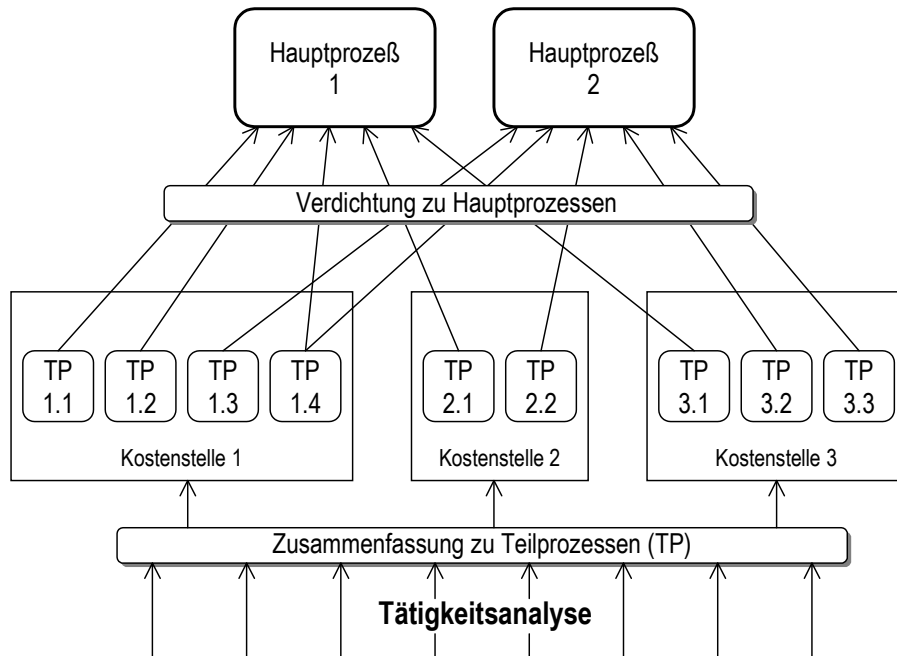


Abbildung 2: Beispiel einer Prozesshierarchie [Quelle: Mayer 1991a, S. 86]

### 3.2.2 Bestimmung der Prozessmengen und der Prozesskosten

Die Plankosten für lmn Prozesse werden en bloc festgelegt. Dagegen erfolgt für lmi Prozesse die Ermittlung von Prozesskostensätzen durch Division der jeweiligen Prozesskosten durch die zugehörige Prozessmenge: [Vgl. Freidank 1997, S. 356]

$$\text{lmi Prozesskostensatz} = \frac{\text{lmi Gemeinkosten des Prozesses}}{\text{Prozessmenge}}$$

Für Kalkulationen, die die Umlage sämtlicher Kosten erfordern, sind zusätzlich die lmn Prozesse zu berücksichtigen. Für ihre Einbeziehung werden in der Literatur zwei alternative Wege vorgeschlagen:

1. Horváth und Mayer befürworten die Berechnung eines Gesamtprozesskostensatzes unter Verwendung folgender Gleichungen [Vgl. Horváth/Mayer 1989, S. 217]:

$$\text{Gesamtprozesskostensatz} = \text{lmi Prozesskostensatz} + \text{lmn Umlagesatz}$$

$$\text{lmn Umlagesatz} = \left( \frac{\text{lmn Kosten}}{\text{der Kostenstelle}} \right) \cdot \frac{\text{lmi Prozesskostensatz}}{\text{Summe lmi Kosten der Kostenstelle}}$$

2. Coenberg/Fischer wollen dagegen die Kosten der lmn Prozesse kostenstellenübergreifend sammeln. Die Gesamtsumme soll dann den Kalkulationsobjekten anteilig auf Basis ihrer jeweiligen Summe aus Einzelkosten und lmi-Prozesskosten zugeschlagen werden. Der Vorteil dieses Vorgehens wird in der „Unverfälschtheit“ der erhobenen Kosteninformationen für die Kostenträgerrechnung gesehen. [Vgl. Betz 1995, S. 138; Coenberg/Fischer 1991a, S. 28 f.]

Mit der Berechnung von Prozesskostensätzen sind die notwendigen Schritte zum Aufbau einer PrKR vollzogen, es können daher nun ihre konkreten Einsatzmöglichkeiten untersucht werden.



### 3.3 Nutzung der Informationen der Prozesskostenrechnung

Während anfangs – insbesondere bei US-amerikanischen Autoren – die Funktion der PrKR als Kalkulationsinstrument betont wurde, tritt inzwischen ein zweiter Anwendungsbereich, das Gemeinkostenmanagement, stärker in den Vordergrund. [Vgl. Pfohl/Stölzle 1991, S. 1286 ff.; Reckenfelderbäumer 1998, S. 82] Beide Einsatzfelder werden im Folgenden dargestellt.

#### 3.3.1 Produktkalkulation

Die Ermittlung von Selbstkosten ist eine wichtige Aufgabe der Kostenrechnung, da diese Relevanz für langfristige produktpolitische Entscheidungen (z. B. Produktentwicklung, Produkteinführung, längerfristige Preispolitik) besitzen. Wegen ihrer langfristigen Konsequenzen ist für produktpolitische Entscheidungen eine Vollkostenkalkulation zu fordern, die auch Gemeinkosten berücksichtigt. [Vgl. Pfohl/Stölzle 1991, S. 1286 f.] Diese gegenüber der Zuschlagskalkulation zu verbessern (d. h. „verursachungsgerechter“ zu kalkulieren) tritt die PrKR an.

Bei der Kalkulation auf Basis der PrKR werden die einem Produkt zuzurechnenden Gemeinkosten indirekter Bereiche nicht nur durch prozentuale Zuschläge auf die Herstellkosten festgelegt, sondern es werden weitere Bezugsgrößen berücksichtigt, die die Inanspruchnahme von innerbetrieblichen Dienstleistungen (d. h. Prozessen) besser widerspiegeln. In der Regel erfolgt die Kalkulation mit Hilfe der Kostensätze der Hauptprozesse, nicht der Teilprozesse [Vgl. Schmidt 1998, S. 218].

Unmittelbare Beziehungen zwischen den Kalkulationsobjekten und den durch sie in Anspruch genommenen Prozessen, die im Bereich der Fertigung in der Regel über Arbeitspläne definiert werden können, sind für die indirekten Bereiche jedoch zumindest teilweise nicht herstellbar. Demzufolge wird in der Literatur überwiegend vorgeschlagen, nur einen Teil der Gemeinkosten in die Prozesskostenkalkulation einzubeziehen, und die übrigen Gemeinkosten, die keinen direkten Produktbezug besitzen, wenn erforderlich, über „traditionelle“ Zuschlagssätze auf die Produkte zu verteilen, wie es in Abbildung 3 gezeigt wird. In diesem Fall wird von prozessorientierter Produktkalkulation gesprochen, im Gegensatz zur prozessanalogen Kalkulation, die sämtliche Gemeinkosten in die Prozesskostenkalkulation einbezieht. [Vgl. Reckenfelderbäumer 1998, S. 86 und 92 f.]

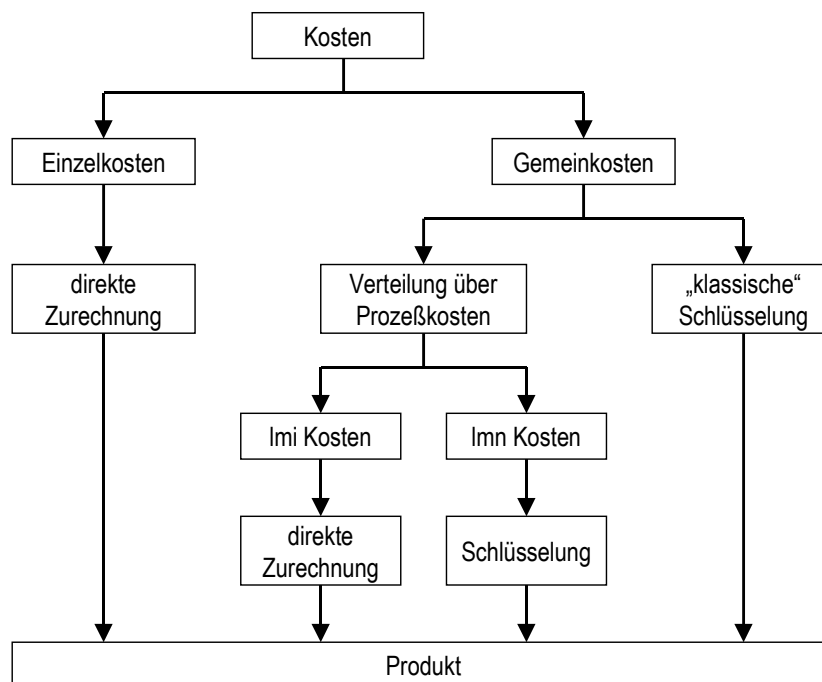


Abbildung 3: Prozessorientierte Produktkalkulation [Quelle: Reckenfelderbäumer 1998, S. 93]

Die prozessorientierte Kalkulation berücksichtigt im Gegensatz zur Zuschlagskalkulation, bei der die den Erzeugnisarten zugerechneten Gemeinkosten immer eindeutig durch die Produktionsmengen und die Einzelkostenrelationen festgelegt sind, den Einfluss von Ressourcenbeanspruchung (den sogenannten Allo-

kationseffekt der prozessorientierten Kalkulation), Auftragsgröße (Degressionseffekt) sowie Komplexität der Produkte und Variantenvielfalt (Komplexitätseffekt). [Vgl. Coenberg/Fischer 1991a, S. 31; Horváth/Mayer 1989, S. 215] Gegenüber der (klassischen) Bezugsgrößenkalkulation [Vgl. hierzu Freidank 1997, S. 157 ff. und 357 ff.], die auf Fertigungsgemeinkosten beschränkt ist, erweitert sie die Verwendung von Bezugsgrößen auf einen Teil der Kosten der indirekten Bereiche.

### 3.3.2 Prozessorientiertes Gemeinkostenmanagement

Das zweite Einsatzfeld der PrKR ist die Erhöhung der Transparenz und Effizienz in den indirekten Leistungsbereichen. Die PrKR ist mit ihrer Prozess- und Gemeinkostenorientierung ein geeignetes Instrument, um betriebliche Aktivitäten als Kalkulationsobjekte zu betrachten und diese damit einer Wirtschaftlichkeitsanalyse zu unterwerfen. Diese Informationen können im Rahmen eines prozessorientierten Gemeinkostenmanagements zur kostenstellenübergreifenden Kontrolle und Verbesserung der betrieblichen Wertschöpfungsprozesse benutzt werden. [Vgl. Freidank 1997, S. 368; Reckenfelderbäumer 1998, S. 99 f.]

Die folgende Aufzählung zeigt mögliche Anwendungsfelder des prozessorientierten Gemeinkostenmanagements. Sie orientiert sich an der Darstellung von Reckenfelderbäumer [Vgl. Reckenfelderbäumer 1998, S. 112-124].

1. (Lmi) Prozesskostensätze stellen eine Input/Output Beziehung dar. Damit ist der Reziprokwert eine Produktivität (-skennzahl), die – auf Teil- oder Hauptprozessebene gebildet – für Zeitreihenvergleiche genutzt werden kann. Die Produktivität gibt Hinweise zur Optimierung der Prozessstruktur und kann bereits erreichte Verbesserungen dokumentieren. [Vgl. Coenberg/Fischer 1991a, S. 29; Freidank 1997, S. 366 f.]
2. Die Gegenüberstellung von Plan- und Soll-, bzw. Soll- und Ist-Prozesskosten erlaubt die Ermittlung einer (für Hauptprozesse auch kostenstellenübergreifenden) Beschäftigungsabweichung, die (längerfristig) mögliche Kapazitätsverringerungen und Effizienzsteigerungen signalisieren soll. Für die Aussagekraft dieser Beschäftigungsabweichung gelten aber die gleichen erheblichen Einschränkungen wie für die starre Plan(voll)kostenrechnung: Eine aussagefähige Kostenkontrolle ergibt sich nur bei Identität von Plan- und Ist-Beschäftigung. In allen anderen Fällen werden Verbrauchs- und Beschäftigungsabweichungen untrennbar miteinander vermischt. [Vgl. Brühl 1995, S. 74 ff.; Freidank 1997, S. 196 ff.; Fröhling 1992, S. 730 ff.; Reckenfelderbäumer 1998, S. 114 ff.]
3. Die PrKR ist durch den bereichsübergreifenden Charakter der Hauptprozesse ein geeignetes Instrument zur Optimierung von Prozessschnittstellen (sogenanntes Schnittstellenmanagement) durch den jeweiligen Prozessverantwortlichen (Process Owner). [Vgl. Mayer 1991b; Reckenfelderbäumer 1998, S. 118 ff.]
4. Die Prozesskostensätze der PrKR können als Verrechnungspreise angesehen werden, mit denen ein Kalkulationsobjekt bei Inanspruchnahme eines (Teil- oder Haupt-)Prozesses zu belasten ist. Durch die hierdurch erzielbare Transparenz bezüglich der Kosten interner Dienstleistungen verspricht man sich einen Anreizmechanismus zur effizienteren Ressourcennutzung, eine Unterstützung für Make-or-Buy-Entscheidungen und die Möglichkeit des Vergleichs mit anderen Betrieben (Benchmarking). [Vgl. Coenberg/Fischer 1994, S. 6; Reckenfelderbäumer 1998, S. 120 ff.]

Mit den vorstehenden Ausführungen ist die Darstellung der PrKR abgeschlossen, so dass nun eine Analyse dieses Konzepts erfolgen kann.

## 4 **Kritische Analyse der Prozesskostenrechnung**

Der Diskurs um die PrKR und ihre Einsatzbereiche wurde lange Zeit von einer dogmatischen Auseinandersetzung zwischen ihren Befürwortern und insbesondere den Verfechtern der Grenzplankostenrechnung geprägt. [Vgl. z. B. Maier-Scheubeck 1991; Vikas 1990, S. 21] In jüngerer Zeit hat sich die Diskussion zwar versachlicht, trotzdem ist in inhaltlichen Fragen keinesfalls eine einheitliche Meinung auszumachen. [Vgl. Reckenfelderbäumer 1998, S. 1 f. und 177]

Anerkannt wird auch von den (zahlreichen) Kritikern der PrKR, dass sie wie kein anderer Ansatz die Aufmerksamkeit auf das sehr bedeutsame Problem der Kontrolle und Verrechnung von Gemeinkosten der indirekten Leistungsbereiche gelenkt hat. [Vgl. Franz 1992, S. 609; Weber 2001, Abschnitt IV] Weber bescheinigt der PrKR „... zu einer neuen ‚Aufbruchstimmung‘ innerhalb der Kostenrechnung geführt [zu haben], dies primär in der Praxis, in der die eingeführten Konzepte lange Jahre nicht mehr verändert wurden.“ [Weber 2001, Abschnitt IV] Sehr viel kritischer werden dagegen von den meisten Autoren die Methodik und der Neuigkeitsgrad der Methodik der PrKR gesehen.

Bei der folgenden Analyse der PrKR wird untersucht, inwieweit die von ihr angestrebten und in Abschnitt 3.3 dargelegten Informationsvorteile gegenüber „traditionellen“ Kostenrechnungssystemen, also die langfristige Produktkalkulation und die Kostenplanung und -kontrolle in den indirekten Unternehmensbereichen, tatsächlich realisiert werden.

Ob die Einführung einer PrKR in einem Unternehmen zu einer Verbesserung der Aufgabenerfüllung des internen Rechnungswesens beitragen kann, hängt naturgemäß vom bereits implementierten Kostenrechnungssystem ab. Daher ist es für eine präzise Untersuchung notwendig, bei den (zu) pauschal als „traditionell“ bezeichneten Systemen der Kostenrechnung Voll- und Teilkostensysteme voneinander abzugrenzen. Bei letzteren sind wiederum Grenzplankostenrechnung und relative Einzelkostenrechnung zu unterscheiden. Dieser Gliederung folgt zunächst auch der Gang der Untersuchung in diesem Kapitel, bevor abschließend noch Aspekte der Wirtschaftlichkeit und der strategischen Ausrichtung der PrKR erörtert werden.

## 4.1 Prozesskostenrechnung und Vollkostenrechnung

Wie in Kapitel 3 gezeigt wurde, ist die PrKR in der Lage, die Mängel der in der Praxis nach wie vor sehr verbreiteten traditionellen Vollkostenrechnung, durch eine an Prozessen orientierte Verteilung der Gemeinkosten, zu vermeiden. Gegenüber einer Vollkostenrechnung, die Gemeinkosten indirekter Bereiche mit Hilfe von prozentualen Zuschlägen auf die Kostenträger verrechnet, wird somit unbestreitbar eine bedeutende Verbesserung erzielt. [Vgl. Franz 1991, S. 537]

Allerdings gelten auch für die PrKR die seit langem gegen Vollkostenrechnungssysteme vorgebrachten Kritikpunkte [Vgl. Franz 1992, S. 610]:

- Die PrKR basiert auf Vollkosten und nimmt somit eine Proportionalisierung fixer Kosten vor. Sie ist daher nicht zur Lösung kurzfristiger kostenrechnerischer Entscheidungsprobleme geeignet.
- Es erfolgt durch die PrKR eine Schlüsselung von Gemeinkosten.
- Wie bereits auf Seite 6 dargelegt, gelten für die Aussagefähigkeit der Abweichungsanalyse auf Basis der PrKR die gleichen erheblichen Einschränkungen wie bei der starren Plan(voll)kostenrechnung.

Glaser führt aus [Vgl. Glaser 1991a, S. 238; Glaser 1991b, S. 301; Glaser 1992, S. 287], dass durch die PrKR im Extremfall eine fünffache Schlüsselung bzw. Proportionalisierung kurzfristig nicht veränderbarer Kosten erfolgt:

1. Die Zuordnung von Personalkosten zu den einzelnen Teilprozessen erfolgt durch Schätzung.
2. Sonstige Gemeinkosten der Kostenstellen (außer Personalkosten) werden im Verhältnis zu den geschätzten Personalkosten der Teilprozesse verteilt.
3. Bei der Berechnung von Gesamtprozesskostensätzen werden die Kosten der l<sub>mn</sub> Prozesse im Verhältnis der l<sub>mi</sub> Prozesskosten umgelegt.
4. Bei der Berechnung der Prozesskostensätze werden die Plan-Prozesskosten durch Umlage auf die Prozessmenge proportionalisiert.
5. Die Prozesskostensätze werden auf einzelne Produkteinheiten geschlüsselt.

Insbesondere durch die letzten beiden Punkte werden den Produkteinheiten Kosten zugerechnet, die bei Variation der Produkt- und damit Prozessmengen

1. nicht automatisch entfallen, sondern (falls im betrachteten Zeithorizont überhaupt möglich) erst durch Disposition der Entscheidungsträger und die
2. nur bei Variation um eine bestimmte Mindestanzahl veränderbar sind (intervallfixe Kosten).

Die Proportionalisierung fixer Kosten kann nur durch eine Teilkostenrechnung vermieden werden. Die Systeme der Teilkostenrechnung, nämlich Grenzplankostenrechnung und relative Einzelkostenrechnung, sollen deshalb nun auf ihr Verhältnis zur PrKR hin untersucht werden.

## 4.2 Prozesskostenrechnung und Grenzplankostenrechnung

Die PrKR zielt auf eine – von Kilger ausdrücklich abgelehnte [Vgl. Kilger 1988, S. 337] – Übertragung des im Rahmen der Grenzplankostenrechnung für den unmittelbaren Fertigungsbereich geschaffenen Instrumentariums der direkten Bezugsgrößen mit doppelter Funktion auf die fertigungsunterstützenden Bereiche.<sup>1</sup> Somit ist im Folgenden zu prüfen, inwieweit die Grenzplankostenrechnung in ihren vorherrschenden Ausprägungsformen selber in der Lage ist, die mit der PrKR verfolgten Ziele zu erreichen.

Die als einstufige Deckungsbeitragsrechnung ausgebaute Grenzplankostenrechnung liefert zwar relevante Kostendaten für kurzfristige Entscheidungsaufgaben im Beschaffungs-, Produktions- und Absatzbereich der Unternehmung, erfüllt jedoch durch ihre unzureichende Analyse der (fixen) Gemeinkosten nicht die mit der PrKR verfolgten (längerfristigen) kostenrechnerischen Zielsetzungen der Gemeinkostenkontrolle.<sup>2</sup>

Im Gegensatz zur einstufigen Deckungsbeitragsrechnung differenziert die Grenzplankostenrechnung mit stufenweiser Deckungsbeitragsrechnung den Gesamtblock der Fixkosten nach der Zurechenbarkeit zu einer Hierarchie von Bezugsobjekten (z. B. Produkte, Produktgruppen, Unternehmensbereiche, Gesamtunternehmen). Den Bezugsobjekten werden nur die Kapazitätsanteile zugerechnet, die bei Wegfall der Bezugsobjekte ebenfalls entfallen würden [Vgl. Franz 1990, S. 132]. Auf diese Weise sollen adäquate Informationen für kurz- und langfristige Entscheidungen bereitgestellt werden.

Trotz dieser Eigenschaften muss allerdings aus folgenden Gründen bezweifelt werden, dass die stufenweise Deckungsbeitragsrechnung allein eine vollwertige Alternative zur PrKR ist:

1. Die anwachsenden fixen Gemeinkosten können den Kostenträgern in der Regel nicht eindeutig zugerechnet werden. Sie müssen dann als Block vom Deckungsbeitrag abgezogen werden. Diese Problematik führt zu einer abnehmenden Eignung dieses Konzepts für längerfristige Analysen. [Vgl. Schmidt 1998, S. 231]
2. Ohne Umgliederungen und Nebenrechnungen können die Selbstkosten nicht ausgewiesen werden. [Vgl. Küting/Lorson 1991, S. 1431; Reckenfelderbäumer 1998, S. 140 f.]

<sup>1</sup> Bezugsgrößen „... sind Maßgrößen der Kostenverursachung, zu deren Veränderungen die von ihnen bewirkten Kostenveränderungen in einem möglichst proportionalen Verhältnis stehen sollten.“ [Ahlert/Franz 1988, S. 185] Kann die Menge einer Leistungsart unmittelbar als quantitative Maßgröße der Kostenverursachung verwendet werden, handelt es sich um eine direkte Bezugsgröße. Direkte Bezugsgrößen lassen sich für Fertigungskostenstellen, aber auch für einen Teil der sonstigen primären Kostenstellen festlegen, nämlich für solche, in denen keine „... überwiegend dispositive[n], planende[n] oder organisatorische[n] Tätigkeiten ausgeübt werden“, sondern vielmehr „... überwiegend verwaltende Tätigkeiten ...“, die sich häufig wiederholen.“ [Kilger 1988, S. 336] Es besteht allerdings bei der Grenzplankostenrechnung zwischen den Fertigungsstellen und diesen übrigen primären Kostenstellen ein entscheidender Unterschied hinsichtlich der Weiterverrechnung der Kostenstellenkosten auf die Kostenträger: In den Fertigungskostenstellen dient (dienen) die direkte(n) Bezugsgröße(n) nicht nur als Maßstab für die in der Kostenstelle verursachten variablen Kosten, sondern zusätzlich auch als Kalkulationsbezugsgröße zur Verteilung der variablen Stellenkosten auf die Kostenträger. Diese doppelte Funktion der direkten Bezugsgrößen, die eine Proportionalität der Bezugsgröße zu den variablen Stellenkosten und zur Ausbringungsmenge an Kostenträgern unterstellt, wird von Kilger für andere als Fertigungskostenstellen abgelehnt. [Vgl. Kilger 1988, S. 337] Zur Weiterverrechnung der variablen Kosten auf die Kostenträger müssen hier indirekte (Verrechnungs-)Bezugsgrößen verwendet werden. Somit sind die Bezugsgrößen von primären Kostenstellen außerhalb der Fertigung „... zwar zur Leistungsmessung und daher für die Durchführung des Soll-Ist-Kostenvergleichs geeignet, nicht aber für die unmittelbare kalkulatorische Weiterverrechnung auf die betrieblichen Erzeugnisse.“ [Kilger 1988, S. 337] Es handelt sich um direkte Bezugsgrößen mit (nur) einfacher Funktionalität. Zur Begründung werden von Kilger die mangelnde Zurechenbarkeit der Tätigkeiten der meisten indirekten Leistungsbereiche auf die Erzeugnisse und die „... zeitliche Phasenverschiebung zwischen der Leistungserstellung und der Erzeugniswirksamkeit ...“ [Kilger 1988, S. 337] angeführt.

<sup>2</sup> Während die Deckungsbeitragsrechnung zur Bestimmung des kalkulatorischen Betriebserfolges explizit die Erlöse einbezieht, ist dies bei der PrKR nicht der Fall. Selbstverständlich können aber, z. B. zur Berechnung des Erfolgs pro Erzeugnis, die unter Benutzung der PrKR ermittelten Kostendaten den (geplanten oder realisierten) Netto-Verkaufserlösen gegenüber gestellt werden.

Reckenfelderbäumer befürwortet daher die parallele, möglichst integrierte Nutzung einer Grenzplankostenrechnung und einer als PrKR ausgestalteten Vollkostenrechnung, weil so die Stärken beider Ansätze in ihrem jeweiligen Anwendungsfeld genutzt, und ihre Schwächen vermieden werden können. Die Grenzplankostenrechnung dient dabei als umfassendes Basissystem, in das die PrKR als „Ergänzungsbaustein“ eingefügt wird. Die PrKR kann in diesem Kontext als Erweiterung oder Weiterentwicklung der Grenzplankostenrechnung in methodischer Hinsicht angesehen werden, wobei die Weiterentwicklung ihren Schwerpunkt bei der kostenstellenübergreifenden Analyse der indirekten Leistungsbereiche und der Bereitstellung von ergänzenden Vollkosteninformationen hat. Die Implementierung eines solchen Gesamtsystems ist inzwischen mit Hilfe der EDV und betriebswirtschaftlicher Standard-Software möglich. [Vgl. Pfohl/Stölzle 1991, S. 1299; Reckenfelderbäumer 1998, S. 141 und 145 sowie Abschnitt 4.4]

### **4.3 Prozesskostenrechnung versus relative Einzelkostenrechnung**

Die relative Einzelkostenrechnung ist ein entscheidungsorientiertes Teilkostenrechnungssystem, das zusätzlich zu Kostenstellen und Kostenträgern verschiedene weitere Kalkulationsobjekte definiert, die hierarchisch gegliedert werden können. Dabei werden unter Kalkulationsobjekten alle sachlich und zeitlich abgrenzbaren Entscheidungsobjekte, denen Geld- und/oder Mengengrößen zugerechnet werden, verstanden. Die Einteilung des Unternehmens in eine Vielzahl von Kalkulationsobjekten ermöglicht eine Relativierung des Einzelkostenbegriffs, d. h. alle Kosten werden als Einzelkosten eines Kalkulationsobjektes erfaßt und ausgewiesen. Die Zuordnung von Kosten zu einem Kalkulationsobjekt erfolgt dabei nur, wenn sie auf identische Entscheidungen zurückzuführen sind (Identitätsprinzip). [Vgl. Riebel 1994, S. 759 ff.; Rogalski 1996, S. 92]

Durch die Einführung von Prozessen als Kalkulationsobjekten ermöglicht die relative Einzelkostenrechnung – ohne Modifikationen an ihrer Methodik vornehmen zu müssen – eine prozessorientierte Kostenrechnung auf Teilkostenbasis, die eine entscheidende Verbesserung gegenüber der auf Vollkosten beruhenden PrKR darstellt. [Vgl. Rogalski 1996, S. 97]

Die Bemühungen der relativen Einzelkostenrechnung um die Generierung „verursachungsgerechter“ Bezugsgrößen werden auch von Vertretern der PrKR anerkannt. Sie stellen jedoch fest, dass – analog zur Grenzplankostenrechnung – allein „mit der relativen Einzelkostenrechnung die Preisermittlungsfunktion im Rahmen der Produktkalkulation nicht erfüllt werden [kann].“ [Coenberg/Fischer 1991a, S. 31]

### **4.4 Aufwand zur Ein- und Durchführung der Prozesskostenrechnung**

Bei der Entscheidung über die Einführung einer PrKR muss einerseits der erhebliche Zeit- und Kosteneinsatz für die Prozessanalysen und andererseits für die dauerhafte Erfassung und Pflege der Daten in das Nutzungskalkül einbezogen werden [Back-Hock 1994, S. 13; Freidank 1997, S. 368; Reckenfelderbäumer 1998, S. 143; Striening 1991, S. 395], denn die PrKR „postuliert .. nachdrücklich den Weg zu höherer Detaillierung [der Kostenrechnung], ohne den Beleg der Wirtschaftlichkeit dieses Vorgehens anzutreten.“ [Weber 2001, Abschnitt IV]

Teilweise wird daher vorgeschlagen, die PrKR nur als fallweise Rechnung (als „Prozessinformationssystem“) durchzuführen, da sie als Element der laufenden Kostenrechnung zu aufwendig sei, und bereits die Prozessanalyse die erwünschten Informationen zur Optimierung betrieblicher Abläufe („Process Redesign“) liefere [Vgl. Back-Hock 1994, S. 12 f.; Schmidt 1998, S. 238; Weber 1994, S. 7 f.; Weber 2001, Abschnitt IV]. Dieses Argument wird aber durch die inzwischen erfolgte Integration der PrKR in betriebswirtschaftliche Standard-Software (z. B. die integrierte PrKR mit SAP R/3-CO, Teilmodul CO-OM-ABC, ab Release 4.0A [Vgl. SAP 1997]) und die damit mögliche Vermeidung von eigenständigen Parallelrechnungen zumindest abgeschwächt.

### **4.5 Kritik an der strategischen Ausrichtung der Prozesskostenrechnung**

Wie dargelegt, ist die PrKR für kurzfristige Entscheidungen wegen ihres Vollkostencharakters und der damit verbundenen Proportionalisierung von Fixkosten ungeeignet. Allerdings propagieren – zumindest

in Deutschland – auch die Vertreter der PrKR in der Regel nicht ihre Nutzung für kurzfristige Entscheidungen, sondern sehen in ihr ein längerfristig ausgerichtetes Instrument, das nicht in Konkurrenz zur kurzfristig fokussierten Grenzplankostenrechnung treten will und kann. [Vgl. Reckenfelderbäumer 1998, S. 141] Auch die Nutzung der PrKR zur Lösung längerfristiger Problemstellungen ist jedoch nicht vorbehaltlos möglich, wie folgende Kritikpunkte zeigen.

Die Aussage „Langfristig sind alle Kosten variabel!“, die häufig zur Rechtfertigung der Vollkostenmethodik der PrKR benutzt wird, geht irrtümlicherweise von einem Automatismus der Umwandlung fixer in variable Kosten mit wachsender Frist aus. Eine Veränderung von lmi Kosten durch Variationen der Prozessmenge erfolgt (im Gegensatz zur automatischen Beeinflussung der variablen Kosten durch die Beschäftigung) jedoch zumindest teilweise nicht automatisch, sondern erst durch Entscheidungen zur Kapazitätsanpassung (z. B. durch den Prozessverantwortlichen), die unter Berücksichtigung der zugrundeliegenden Vertragskonstellationen und der (Un-) Teilbarkeit der Produktionsfaktoren zu treffen sind. [Vgl. Franz 1992, S. 608; Freidank 1997, S. 367; Fröhling 1992, S. 726 f.; Horváth/Mayer 1989, S. 217; Pfohl/Stölzle 1991, S. 1292 f.; Reichmann/Fröhling 1991, S. 43]

Das Schlagwort der „strategischen Ausrichtung“ der PrKR ist weiterhin (berechtigterweise) vielfach mit dem Hinweis kritisiert worden, dass langfristige bzw. strategische Planungsprobleme mit Kostenrechnungssystemen grundsätzlich nicht zufriedenstellend gelöst werden können. Folgerichtig ordnet Küpper [Vgl. Küpper 1994] in seiner in Abbildung 4 wiedergegebenen Klassifikation der Methoden des Gemeinkostenmanagements die PrKR als für operative (bis ca. 1 Jahr) und taktische (von ca. 1 bis ca. 5 Jahre) Zwecke nutzbare Verfahren ein. Es ergibt sich damit einerseits eine Überschneidung mit den operativ ausgerichteten Teilkostenrechnungen und andererseits mit den taktisch bis strategisch (von ca. 5 bis über 10 Jahre) orientierten Verfahren der Investitionsrechnung, wodurch eine eher mittelfristige Orientierung der PrKR und ihre Bindeglied-Funktion zwischen Kosten- und Investitionsrechnung zum Ausdruck kommen.

Handlungsebene	operativ		taktisch		strategisch
Handlungshorizont	bis ca. 1 Jahr		von ca. 1 Jahr bis ca. 5 Jahren		von ca. 5 Jahren bis über 10 Jahre
Handlungsgegenstände	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prozesse</li> <li>• Einsatz- und Ausbringungsmengen</li> </ul>		Potentiale (materiell, personell, informationell)		Erfolgspotentiale
Entscheidungsvariablen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produktmengen</li> <li>• Bestellmengen</li> <li>• Losgrößen</li> <li>• Arbeitsverteilung</li> <li>• Reihenfolgen</li> <li>• Personaleinsatz</li> <li>• u. a.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produktarten</li> <li>• Programmbreite, -tiefe</li> <li>• Kapazitäten (Personal, Anlagen)</li> <li>• u. a.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Geschäftsfelder</li> <li>• Produktfelder</li> <li>• Produktstrategien</li> <li>• Kostenstrategien</li> <li>• Marktstrategien</li> <li>• u. a.</li> </ul>
Ausrichtung im Führungssystem	planungsorientiert	steuerungsorientiert	planungsorientiert	steuerungsorientiert	planungs- und steuerungsorientiert
Instrumente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• flexible Plankostenrechnung als Prognoserechnung</li> <li>• Prozesskostenrechnung</li> <li>• Grenzplankostenrechnung</li> <li>• Betriebsplankostenrechnung</li> <li>• relative Einzelkostenrechnung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Standardkostenrechnung</li> <li>• Behavioral Accounting</li> <li>• (Budgetierungsmethoden)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prozesskostenrechnung</li> <li>• Vollkostenrechnung (als Näherung)</li> <li>• Projektkostenrechnung</li> <li>• Investitionsrechnung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zielkostenrechnung</li> <li>• Projektmanagement</li> <li>• Principal-Agent-Ansätze</li> <li>• Budgetierungsmethoden</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investitionsplanungs- und -kontrollrechnungen</li> <li>• Lebenszykluskonzepte</li> <li>• Portfolio-Methoden</li> </ul>

**Abbildung 4: Das Instrumentarium des Gemeinkostenmanagements [Quelle: Küpper 1994, S. 71]**

Wird berücksichtigt, dass strategische (Investitions-)Entscheidungen, also Entscheidungen über die Schaffung bzw. Veränderung von Kapazitäten (Ressourcen), kurzfristig das Erfolgsziel des Unternehmens beeinflussen und deshalb neben Zahlungsgrößen auch die Kosten und Erlöse der in Frage stehenden Ressourcen analysiert werden müssen (Beurteilung der Ressourcennutzung), dann kann der PrKR „eine wichtige Signal- und Anregungsfunktion“ [Coenenberg/Fischer 1991b, S. 547] für die Lösung strategischer Entscheidungsprobleme zugestanden werden. Sie kann aber in diesen Fällen nur zur Ergänzung von

Investitions- und Finanzierungsrechnungen oder Verfahren der erweiterten Wirtschaftlichkeitsanalyse benutzt werden. [Vgl. Coenenberg/Fischer 1991b, S. 547; Freidank 1997, S. 369; Horváth 1994, S. 494 ff.]

## 5 Resümee und Ausblick

In der vorliegenden Darstellung wurden die Grundlagen der PrKR vorgestellt, und es wurde eine Analyse dieses Konzepts vorgenommen. Dabei wurde gezeigt, dass die PrKR, ungeachtet der z. T. sehr berechtigten Kritik an ihrer Methodik, die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit Problemen der Kostenrechnung durch die Fokussierung der Gemeinkosten indirekter Leistungsbereiche und die Betonung (auch) kostenstellenübergreifender Prozesse erheblich belebt hat.

Die PrKR bietet sich an als (teilweiser) Ersatz der traditionellen Vollkostenrechnung und zur Ergänzung der etablierten Konzepte der Teilkostenrechnung. Da, wie gezeigt wurde, zukünftig weder die reine Vollkostenrechnung noch die reine Teilkostenrechnung allein in der Lage sein werden, die wachsenden Anforderungen an das System der Kostenrechnung zu erfüllen, ist eine parallele, möglichst integrierte Nutzung von PrKR und Teilkostenrechnung anzustreben, wobei die Wirtschaftlichkeit dieser Vorgehensweise nur mit Hilfe der EDV gesichert werden kann.

Da die PrKR auf Vollkostenbasis mittlerweile einen vergleichsweise hohen Ausreifungsgrad erreicht hat, werden sich Weiterentwicklungen vorwiegend auf prozessorientierte Teilkostenrechnungen beziehen, die auf den Prinzipien der Grenzplankostenrechnung oder der relativen Einzelkostenrechnung aufbauen. Als weitere Entwicklungslinie sind die Integration der PrKR mit anderen neueren Konzepten des Kostenmanagements, z. B. dem Target Costing, oder ihre Integration in umfassende Managementkonzepte wie Lean Management, Total Quality Management oder Change Management zu nennen. [Vgl. Reckenfelderbäumer 1998, S. 177 ff.]

## Literaturverzeichnis

- [**Ahlert/Franz 1988**] Ahlert, D./Franz, K.-P.: Industrielle Kostenrechnung, 4. Aufl., Düsseldorf 1988
- [**Back-Hock 1994**] Back-Hock, A.: Aspekte zur Implementierung und Nutzung einer Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg., Sonderheft 1/94, S. 12-13
- [**Betz 1995**] Betz, S.: Gemeinkostencontrolling auf Basis der Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg., 1995, Heft 3, S. 135-144
- [**Brühl 1995**] Brühl, R.: Informationen der Prozeßkostenrechnung als Grundlage der Kostenkontrolle, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg., 1995, Heft 2, S. 73-79
- [**Coenberg/Fischer 1991a**] Coenberg, A. G./Fischer, T. M.: Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg., 1991, S. 21-38
- [**Coenberg/Fischer 1991b**] Coenberg, A. G./Fischer, T. M.: Zusammenfassende Stellungnahme zu den Diskussionsbeiträgen zum Thema „Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung“, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg., 1991, S. 547-548
- [**Coenberg/Fischer 1994**] Coenberg, A. G./Fischer, T. M.: Prozeßkostenrechnung: Relevance Regained? Anmerkungen zum State-of-the-Art und Entwicklungstendenzen, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg., Sonderheft 1/94, S. 5-6
- [**Cooper/Kaplan 1988**] Cooper, R./Kaplan R. S.: Measure Costs Right: Make the Right Decisions, in: Harvard Business Review, Vol. 66, 1988, Heft 5, S. 96-103
- [**Franz 1990**] Franz, K.-P.: Die Prozeßkostenrechnung – Darstellung und Vergleich mit der Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: Ahlert, D./Franz, K.-P./Göppel, H. (Hrsg.): Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument, Wiesbaden 1990, S. 109-136
- [**Franz 1991**] Franz, K.-P.: Prozeßkostenrechnung – Renaissance der Vollkostenidee?, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg., 1991, S. 536-540
- [**Franz 1992**] Franz, K.-P.: Die Prozeßkostenrechnung - Entstehungsgründe, Aufbau und Abgrenzung von anderen Kostenrechnungssystemen, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 21. Jg., 1992, Heft 12, S. 605-610
- [**Freidank 1997**] Freidank, C.-C.: Kostenrechnung, 6. Aufl., München 1997
- [**Fröhling 1992**] Fröhling, O.: Thesen zur Prozeßkostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 62. Jg., 1992, S. 723-741
- [**Glaser 1991a**] Glaser, H.: Prozeßkostenrechnung als Kontroll- und Entscheidungsinstrument, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 12. Saarbrücker Arbeitstagung, Heidelberg 1991, S. 222-240
- [**Glaser 1991b**] Glaser, H.: Zur Bedeutung der Prozeßkostenrechnung als Controlling-Instrument, in: Controlling, 3. Jg., 1991, S. 299-301
- [**Glaser 1992**] Glaser, H.: Prozeßkostenrechnung – Darstellung und Kritik, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 44. Jg., 1992, S. 275-288
- [**Horváth 1994**] Horváth, P.: Controlling, 5. Aufl., München 1994



- [Horváth/Mayer 1989]** Horváth, P./Mayer, R.: Prozeßkostenrechnung – Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in: Controlling, 1. Jg., 1989, Heft 4, S. 214-219
- [Johnson/Kaplan 1987]** Johnson, H. T./Kaplan, R. S.: Relevance lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987
- [Kilger 1988]** Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl., Wiesbaden 1988
- [Küpper 1994]** Küpper, H.-U.: Vergleichende Analyse moderner Ansätze des Gemeinkostenmanagements, in: Dellmann, K./Franz, K.-P. (Hrsg.): Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, Bern et al. 1994, S. 31-77
- [Küting/Lorson 1991]** Küting, K./Lorson, P.: Grenzplankostenrechnung versus Prozeßkostenrechnung - Quo vadis Kostenrechnung?, in: Betriebs-Berater, o. Jg., 1991, Heft 21, S. 1421-1433
- [Maier-Scheubeck 1991]** Maier-Scheubeck, N.: Prozeßkostenrechnung – Im Westen nichts Neues, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg., 1991, S. 543-547
- [Mayer 1991a]** Mayer, R.: Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement: Konzept, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten, in: IFUA Horváth & Partner (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, Stuttgart 1991, S. 73-99
- [Mayer 1991b]** Mayer, R.: Die Prozeßkostenrechnung als Instrument des Schnittstellenmanagements, in: Horváth, P. (Hrsg.): Synergien durch Schnittstellen-Controlling, Stuttgart 1991, S. 211-226
- [Miller/Vollmann 1985]** Miller, J. G./Vollmann, T. E.: The hidden factory, Harvard Business Review, 55. Jg., 1985, Nr. 5, S. 142-150
- [Nitschke 1999]** Nitschke, F.: Markt- und prozeßorientiertes Kostenmanagement von Entwicklungsvorhaben im Automobilbau, Hamburg 1999
- [Olshagen 1991]** Olshagen, C.: Prozeßkostenrechnung: Aufbau und Einsatz, Wiesbaden 1991
- [Pfohl/Stölzle 1991]** Pfohl, H.-C./Stölzle, W.: Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 61. Jg., 1991, Heft 11, S. 1281-1305
- [Raster/Schmidt 1994]** Raster, M./Schmidt, F.: Prozeßorientierte Kostenrechnung in der Materialwirtschaft – ein Anwendungsbeispiel, in: Gaitanides, M./Scholz, R./Vrohling, A./Raster, M.: Prozeßmanagement - Konzepte, Umsetzungen und Erfahrungen des Reengineering, München/Wien 1994, S. 181-206
- [Reckenfelderbäumer 1998]** Reckenfelderbäumer, M.: Entwicklungsstand und Perspektiven der Prozeßkostenrechnung, 2. Aufl., Wiesbaden 1998
- [Reichmann/Fröhling 1991]** Reichmann, T./Fröhling, O.: Fixkostenmanagementorientierte Plankostenrechnung vs. Prozeßkostenrechnung – Zwei Welten oder Partner?, in: Controlling, 3. Jg., 1991, Heft 1, S. 42-44
- [Riebel 1994]** Riebel, P.: Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 7. Aufl., Wiesbaden 1994
- [Rogalski 1996]** Rogalski, M.: Prozeßkostenrechnung im Rahmen der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, 40. Jg., 1996, Heft 2, S. 91-97

- [SAP 1997] N. N.: Funktionen im Detail - CO, System R/3 Prozeßkostenrechnung, SAP AG, Walldorf, August 1997, <http://www.sap-ag.de/germany/> (abgerufen am 11. April 2002)
- [Schmidt 1998] Schmidt, A.: Kostenrechnung: Grundlagen der Vollkosten-, Deckungsbeitrags-, Plankosten- und Prozeßkostenrechnung, 2. Aufl., Stuttgart et al. 1998
- [Striening 1991] Striening, H.-D.: Stellungnahme zum Beitrag von A. G. Coenenberg/Thomas M. Fischer: „Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung“, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg., 1991, S. 394-396
- [Vikas 1990] Vikas, K.: Planung und Abrechnung von administrativen Prozessen aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): 11. Saarbrücker Arbeitstagung 1990, Rechnungswesen und EDV, Heidelberg 1990, S. 20-38
- [Weber 1994] Weber, J.: Dynamik statt Strukturen, in: Kostenrechnungspraxis, o. Jg., Sonderheft 1/94, S. 6-8
- [Weber 2001] Weber, J.: Wirtschaftslexikon - Stichwort Prozeßkostenrechnung, in: Bank Magazin online, <http://www.bankmagazin.de/wilex/daten/354.htm> (abgerufen am 11. April 2002)