

Total Quality Management und finanzielles Prozeß-Controlling

Professor Dr. Volkmar Botta*

1. Einführung
2. Definitiorische Grundlagen
 - 2.1. Total Quality Management
 - 2.2. Controlling
 - 2.3. Qualitäts-Controlling
 - 2.4. Finanzielles Prozeß-Controlling
3. Ausgewählte Prozesse als Controlling-Objekte
4. Elemente und Instrumente des Prozeß-Controlling
 - 4.1. Elemente
 - 4.2. Instrumente
5. Prozeßbezogenes Berichtswesen
6. Zukunftsperspektiven

* Professor Dr. Volkmar Botta, geb. 1941 in Gleiwitz/Oberschlesien, Studium des Maschinenbauwesens und der Betriebswirtschaftslehre in Braunschweig und Göttingen, Diplom-Kaufmann 1971, Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Akademischer Rat am Seminar für betriebswirtschaftliche Produktionsforschung und des nachfolgenden Instituts für Betriebswirtschaftliche Produktions- und Investitionsforschung bis 1985, Promotion 1976, Habilitation 1983, seit 1986 im VOLKSWAGEN Konzern, von 1988-1990 Directeur Général und kaufmännischer Geschäftsführer von SEAT France SA., von 1991-1994 im Konzern-Controlling der VW AG, zuständig für Controlling-Grundsätze, -Verfahren sowie -Informationssysteme und operatives Gemeinkostencontrolling von Holding-Funktionen; neben der Praxistätigkeit weiterhin Lehraufträge an den Universitäten Göttingen und Braunschweig. Seit 1994 Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Controlling an der Universität Jena.

1. Einführung

Lehre und Praxis haben die Anwendung des von Taylor begründeten Prinzips der Arbeitsteilung bis zum Exzeß getrieben. Es begründet das Spezialistentum, fördert das Entstehen von auf den "eigenen Tellerrand" beschränkten Sichtweisen, entreichert nahezu jede, der Arbeitsteilung unterworfenen Tätigkeit von Inhalten, ist demotivierend und bewirkt zunehmende Entfremdung der Arbeit von ihrem vollständigen Ergebnis.

Wissenschaft und Industrie haben die Gefahren dieser Entwicklung spät erkannt. Man versuchte, ihnen durch Anreicherung der Arbeit mit umfassenderen Inhalten (Job-Enlargement und Job-Enrichment) und Delegation von Verantwortung zu begegnen. Eine Stufe dieser Entwicklung zeigt sich in der Einrichtung von Profit-Centern, Business Units und strategischen Geschäftseinheiten. Sie basieren auf Ergebnisverantwortung. Diese resultiert aus Marktzugang und der Zusammenführung von Erlös- und Kostenverantwortung. Eine andere Art dieser Entwicklung dokumentiert sich in der Einführung von Gruppenarbeit. Durch Detaylorisierung bislang arbeitsteilig organisierter Arbeitsprozesse werden mehrere Arbeitsschritte eines Produktionsvollzugs einer als Gruppe bezeichneten Organisationseinheit zugewiesen. Diese kann sich intern flexibel organisieren und zeichnet für das Gesamtergebnis des Prozesses verantwortlich.

Als vorläufiger Höhepunkt einer umfassenden Reintegration von Arbeitsinhalten, von Zuständigkeit und Verantwortung ist die derzeitige Prozeßausrichtung von Unternehmen zu sehen. Arbeitsteilig funktional zergliederte Arbeitsabläufe werden unter dem Gesichtspunkt der ganzheitlichen Erfüllung von Aufgaben in prozessualer Sicht abteilungsübergreifend als Geschäftsprozesse¹ betrachtet und vor dem Hintergrund sich verschärfender Anforderungen an die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens unter Wertschöpfungsgesichtspunkten durch Business-Process-Re-Engineering kundenorientiert neu gestaltet (redesigning) und dimensioniert (right sizing).

Diese prozessuale Betrachtung der Aktivitäten des Unternehmens konfrontiert Controlling² und Rechnungswesen hinsichtlich finanzieller Planung, Steuerung und Kontrolle jedoch mit Fragestellungen, denen die derzeit vorherrschenden Kostenrechnungs- und Controllingmethoden kaum genügen. Andere Vorgehensweisen sind erforderlich, um den neuen, erweiterten Aufgaben zu entsprechen. Dies erklärt die Wahl des Titels für diesen Beitrag. Nachfolgend werden Ansatzpunkte zur Ausgestaltung eines finanziellen Prozeß-Controllings auf der Grundlage eines prozeßorientierten Total Quality Management Konzepts aufgezeigt.

2. Definitorische Grundlagen

2.1. Total Quality Management

Unter Total Quality Management³ versteht man im allgemeinen die strikte Ausrichtung des gesamten Unternehmens auf die Qualität der Erzeugnisse und Leistungen allgemein, um maximale Kundenzufriedenheit zu erzeugen. Durch Planung sollen Fehler verhütet und erkannte Fehler durch Beseitigung der Störgrößen künftig verhindert werden. Permanentes

¹ Siehe Gaitanides, M. (Prozessorganisation).

² Vgl. z.B. Horváth, P. (Controlling); Reichmann, T. (Controlling); Preißler, P. (Controlling); Weber, J. (Controlling).

³ Siehe hierzu z.B. Bühner, R. (Mitarbeiter); Kamiske, G.F. (Schule); Töpfer, A. (Quality); Zink, K.J. (Business).

Durchlaufen eines als Regelkreis vorstellbaren Ablaufs mündet dann in einen kontinuierlichen Verbesserungsprozeß.

Das Total Quality Management-Konzept sollte jedoch keineswegs auf den physischen Vollzug irgendwie gearteter Leistungserstellung eingegrenzt werden. Vielmehr sollten alle in einen Ablauf eingebundenen Arbeitsverrichtungen und/oder Handlungen den gleichen qualitativen Anforderungen genügen. Die Tätigkeiten sind zu beherrschen, um spezifizierten Standards im Zeitablauf genügen zu können, wie er beispielsweise im Rahmen der Zertifizierung⁴ abverlangt wird. Deshalb ist das Gedankengut des Total Quality Management auf alle Prozesse im Unternehmen anzuwenden und läßt sich nicht auf bestimmte Sachverhalte eingrenzen (siehe Abbildung 1).



Abbildung 1: Elemente von Total Quality Management

2.2. Controlling

Die Vielzahl in der Literatur nachlesbarer Definitionen⁵ von Controlling-Begriffen soll hier nicht erweitert werden, zumal die Differenzierung teils nur aus marginalen Unterschieden resultiert.

Controlling wird hier als Teil der Führungsaufgabe und als Service-Funktion verstanden. Es hat zum Bestand des Unternehmens beizutragen. Dazu sind zukünftige Erfolgspotentiale aufzuzeigen, sind die Stärken und Schwächen des Unternehmens darzustellen und Verzahnung und Funktionieren operativer Planungs-, Steuerungs- und Kontrollprozesse zu gewährleisten. Controlling ist an den unternehmerischen Zielbildungsprozessen zu beteiligen, um Kostenreduktionen und den Ausbau der Wettbewerbsposition mitzugestalten. Zu seinen Aufgaben zählen weiter die Dekomposition der Global- auf Subziele, die Durchsetzung der notwendigen Zielvereinbarungen, die Koordination aller Maßnahmen mit finanziellen Aus-

⁴ Vgl. Hansen, W. (Zertifizierung); Becker, A. (ISO), S. 116-120; Rademacher, H. (Normen).

⁵ Siehe Gaitanides, M. (Prozessorganisation).

wirkungen, die Zielverfolgung mittels Abweichungsanalysen und die Erarbeitung und Initiierung von Maßnahmen zu gegebenenfalls notwendigen Kurskorrekturen sowie die Gestaltung eines ziel- und entscheidungsorientierten Informationsmanagements.

2.3. Qualitäts-Controlling

Hinsichtlich des Total Quality Management-Ansatzes ist der Qualität von Handlungen, der Qualität der aus diesen Handlungen resultierenden Ergebnisse und damit dem Begriff der Qualität⁶ zentrale Bedeutung beizumessen. Vereinfachend kennzeichnet Qualität⁷ die Eigenschaft eines Gutes, einem bestimmte Verwendungszweck zu genügen. Die Qualität von Gütern sicherzustellen, verursacht Kosten.

Beim Qualitäts-Controlling als Führungsaufgabe handelt es sich daher um die Sicherstellung der Qualität von Leistungen. Vordergründig wird dabei an die Qualität von "Endleistungen" des Unternehmens gedacht. Das sind solche, die das Unternehmen an externe Abnehmer, also beispielsweise an Verarbeiter, Handel, Investoren und Konsumenten veräußert. Die Qualität der marktfähigen Leistungen kann herbeigeführt werden durch Fehlerverhütung und Qualitätsprüfung oder/und durch Fehlerbeseitigung.

Fehlerverhütung als Anspruch des Qualitäts-Controllings zielt im Vorfeld der Fehlerentstehung auf die Vermeidung von Fehlern ab. Hierdurch lassen sich nicht nur die Kosten für Qualitätsprüfung und für gegebenenfalls notwendige Fehlerbeseitigung unterdrücken. Fehlerverhütung beugt vor allem kostspieliger Ressourcenverschwendung vor. Sie kann Einzel- und Gemeinkosten betreffen. Abbildung 2 verdeutlicht in diesem Zusammenhang sowohl Kapazitätsverlust als auch Kostenauftrieb als Folgen einer nur 98-prozentigen Beherrschung eines aus 10 gleichartigen Stufen bestehenden Prozesses, in dem alle Stufen kapazitativer gleich ausgelegt sind.

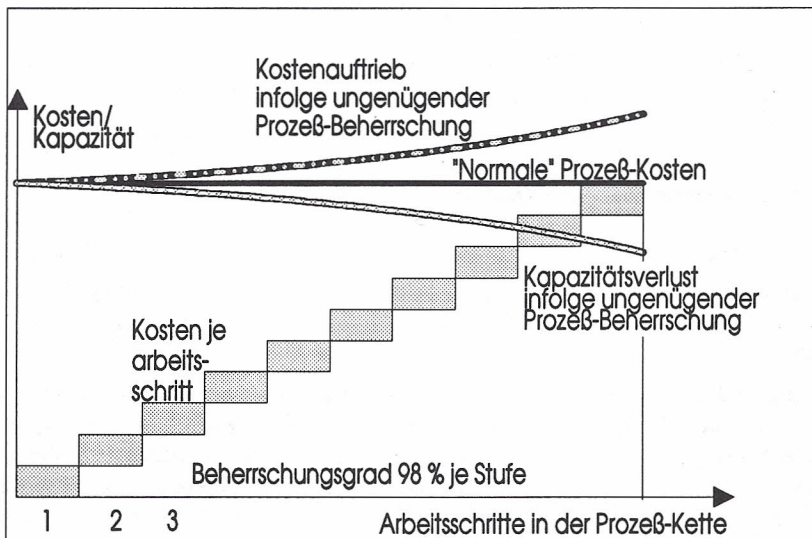


Abbildung 2: Die Folgen ungenügender Prozessbeherrschung

⁶ Vgl. Botta, V. (Produktionsgeschwindigkeit); Haist, F. (Qualität); Juran, J.M. (Handbuch); Kürzl, A. (Qualität); Lücke, W. (Qualitätsprobleme), S. 263-299; Zink, K.J. (Qualitätsbegriff), S. 23-36.

⁷ Vgl. auch die Unterscheidung zwischen subjektiver und objektiver Qualitätsbeurteilung.

Lassen sich Mängel der zum Einsatz gelangenden Produktionsfaktoren von vornherein nicht grundsätzlich ausschließen oder wird das verwendete Produktionsverfahren nicht mit hundertprozentiger Sicherheit beherrscht, so werden nachgelagerte Qualitätsprüfungen erforderlich.

In diesen Fällen sind Stichproben mit anschließender Fehlerbeseitigung erforderlich. Wesentlich unangenehmer sind die Entdeckung von Fehlern an Leistungen erst nach Ablieferung der Leistung an den Abnehmer und durch diesen oder das Auftreten von Produkthaftungsschäden. Dann treten neben den im Rahmen von Gewährleistung oder Kulanz entstehenden Kosten der Nachbesserung unter Umständen außerdem noch Vermögens- und Imageschäden ein, deren Ausmaße nur schwer abzuschätzen sind.

Um durch Prüfung und Ursachenbeseitigung potentielle Qualitätsprobleme möglichst frühzeitig antizipieren zu können, ist ein prozessual ausgerichtetes Qualitäts-Controlling über alle Stufen des Leistungsentstehungsprozesses zu implementieren.

Was für den Leistungserstellungsprozeß als Wertschöpfungsprozeß im engsten Sinn gilt, sollte selbstverständlich auch für alle anderen Prozesse im Unternehmen gelten, also auch für Dienstleistungs- und Administrationsprozesse.

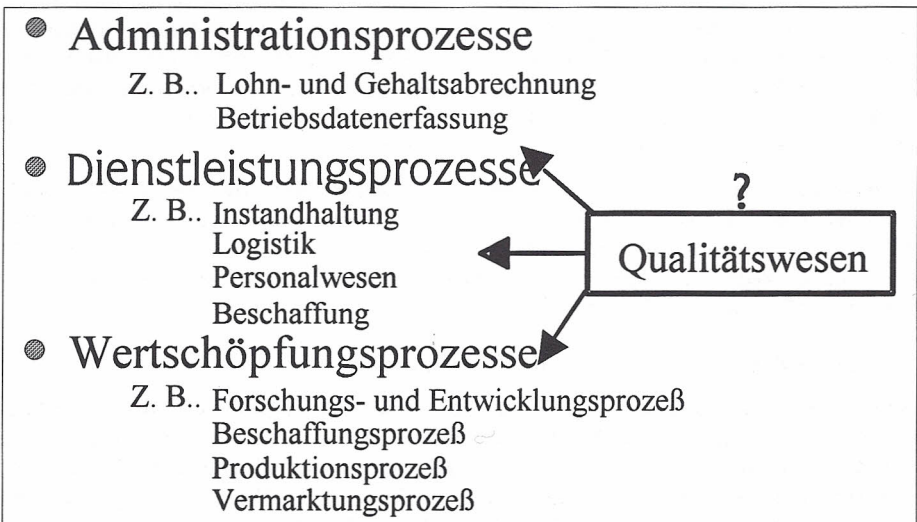


Abbildung 3: Ansatzpunkte für das Qualitätswesen

Dienstleistungsprozesse unterstützen unmittelbar die Aufrechterhaltung des betrieblichen Wertschöpfungsprozesses. Dazu zählen beispielsweise, Informationsverarbeitung, Auftragsabwicklung, Fertigungsvorbereitung, Logistik, Instandhaltung, Werkzeugbau, Personalbereitstellung etc. Als mittelbare Prozesse kommen insbesondere Administrationsprozesse wie Betriebsdatenerfassung, Gehaltsabrechnung, Finanzbuchhaltung, Statistik etc. in Betracht.

2.4. Finanzielles Prozeß-Controlling

Jeder der genannten Prozesse kommt als Bezugspunkt des finanziellen Prozeß-Controlling in Betracht. Grundsätzlich geht es dabei um die Vereinbarung der finanziellen Zielvorgaben für die Abwicklung der Prozesse, um die Überwachung der Zieleinhaltung durch den Vergleich geplanter und tatsächlich erfaßter Kosten, die Analyse aufgetretener Abweichungen auf Ursachen, die Erarbeitung und Realisierung geeigneter Maßnahmen zur Bereinigung unerwünschter Abweichungen.

Finanzielles Prozeß-Controlling sollte sich aber nicht nur hierauf und damit auf die Verwaltung unter Umständen historisch bedingter Kostenniveaus beschränken, sondern aktiv beispielsweise sowohl durch unternehmensinternes als auch durch unternehmensexternes Benchmarking zur Verbesserung der Kostenwirtschaftlichkeit beitragen. In diesem Sinn ist auf die Verminderung der Kosten bei konstantem Leistungsvolumen hinzuwirken. Steigerung der Performance, Erhöhung der Wirtschaftlichkeit, Schonung der Ressourcen und strikte Ausrichtung auf Wertschöpfung sind anderslautende Ausdrucksweisen für denselben Sachverhalt.

Qualitäts-Controlling und finanzielles Prozeß-Controlling sind als Bausteine des Total Quality Konzepts einzustufen. Nicht nur unter strategischen Gesichtspunkten, sondern auch operativ kommt es darauf an, nur die richtigen Dinge zu tun und diese gleich richtig zu machen. Andernfalls sind die Ursachen aufgetretener Fehler aufzuspüren. Dies gilt für alle Prozesse im Unternehmen, für Wertschöpfung, Dienstleistung, Administration und in ganz besonderem Maß für den Managementprozeß. In diesem kombiniert nach Gutenberg⁸ der dispositive Faktor Betriebs- und Geschäftsleitung die elementaren Produktionsfaktoren in Kombinations- und Transformationsprozessen zur Erstellung der Leistungen.

Das finanzielle Prozeß-Controlling hat daher zwei Stoßrichtungen. Die erste bezieht sich auf den Prozeß. Dieser soll effizienter gestaltet werden. Die zweite bezieht sich auf den Aufwand, der zur Optimierung der Wirtschaftlichkeit erforderlich ist. Nicht nur der durch Prozeß-Controlling zu steuernde Prozeß, sondern das Prozeß-Controlling selbst muß im Zeitablauf Produktivitätsfortschritte aufweisen.

3. Ausgewählte Prozesse als Controlling-Objekte

Abbildung 4 veranschaulicht die Ableitung von Prozessen als Beispiele für Controlling-Objekte. Unternehmen, insbesondere Industriebetriebe, sind in der Regel nach Funktionen wie Forschung und Entwicklung, Beschaffung, Produktion und Vertrieb gegliedert. Diese Funktionen repräsentieren, mehr oder minder geordnet, Elemente der Wertschöpfungskette. Hier soll nicht der "richtigen" Reihung dieser beispielhaft aufgeführten Elemente nachgegangen werden. Eine bestimmte Ausprägung und Reihenfolge ist allerhöchstens repräsentativ für einen ausgewählten Industriebetrieb. Sie gilt jedoch weder für alle Industriebetriebe, und schon gar nicht für ein Handelshaus oder ein Ingenieurbüro.

Am Beispiel der ausgewählten Funktionen Forschung und Entwicklung sowie Beschaffung zeigt Abbildung 4, daß diese Funktionen nach prozessualen Gesichtspunkten analysiert und weiter untergliedert werden können. Bezüglich des Aufgabenfeldes Entwicklung kann die Funktion Forschung und Entwicklung beispielsweise aufgefächert werden in "Konzeptentwicklung", "Konzeptabsicherung" und "Entwicklung zur Serienreife".

⁸ Gutenberg, E. (Einführung), S.45f.

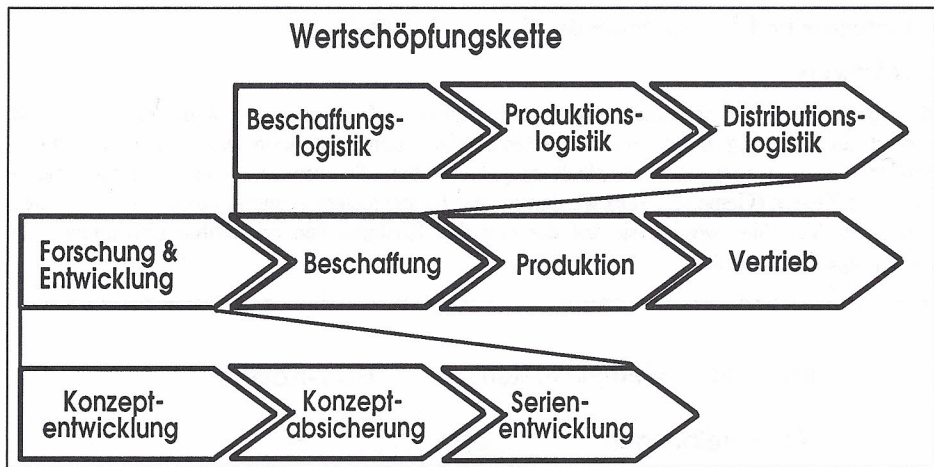


Abbildung 4: Elemente von Total Quality Management

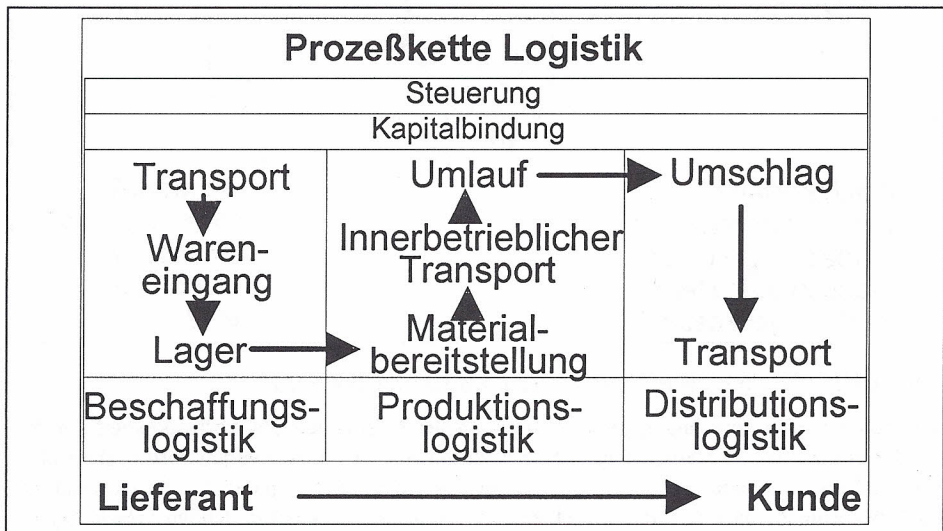


Abbildung 5: Cross-funktionale Logistik-Prozeßkette

Die Funktion Beschaffung kann nach Logistikgesichtspunkten untergliedert werden in "Beschaffungslogistik", "Produktionslogistik" und "Distributionslogistik". Abbildung 5 zeigt die Auffächerung der logistischen Funktionskette in Transport, Warenannahme und Lagerhaltung. Die Schnittstelle zwischen Beschaffungs- und Produktionslogistik wird durch den Übergang vom Warenlager zu Materialbereitstellung markiert.

4. Elemente und Instrumente des Prozeß-Controlling

4.1. Elemente

Die traditionelle Kostenrechnung unterscheidet Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Die nach Kostenarten erfaßten, den Leistungen bzw. Kostenträgern tatsächlich ("echte") oder aus Vereinfachungsgründen bewußt ("unechte") nicht zurechenbaren indirekten Kosten (Gemeinkosten) werden mittels Kostenstellenrechnung auf die Kostenstellen verrechnet. Von hier werden sie auf die von den Kostenstellen erbrachten Leistungen, die Kostenträger, umverteilt.

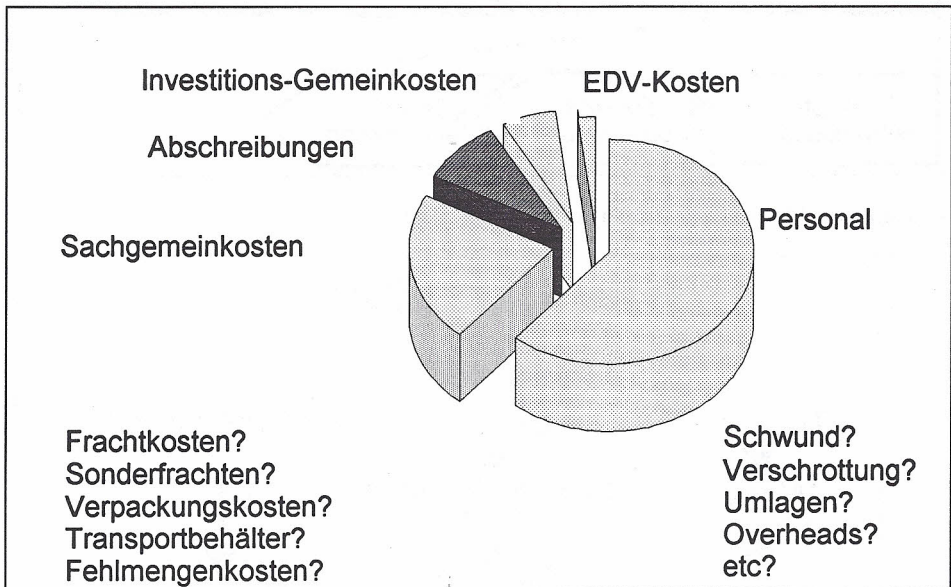


Abbildung 6: Traditionelle und neue Logistik-Kostenstrukturelemente

Dieser stufenweise Abrechnungsgang der traditionellen Kostenrechnung korrespondiert mit der Aufgliederung des Unternehmens in Kostenstellen als Kostenverantwortungsbereiche. Aufgrund der zu diesen Funktions- und Verantwortungsbereichen parallelen Neuausrichtung des Unternehmens nach funktions- und verantwortungsbereichsübergreifenden Geschäftsprozessen verliert diese Kostenaufgliederung und -zuordnung jedoch zunehmend an Bedeutung. Gegenüber der Frage nach der Kostenart gewinnt unter Prozeßgesichtungspunkten die Fragestellung nach dem Prozeßabschnitt bzw. Teilprozeß, für den Kosten angefallen sind an Bedeutung.

Den Gegensatz zwischen traditioneller und prozeßorientierter Notwendigkeit der Kostendarstellung verdeutlicht Abbildung 6. Beispielsweise sind aus den Logistik-Kostenstellenberichten eines Unternehmens die Gemeinkosten für Datenverarbeitung, Personal, Sachgemeinkosten etc. ersichtlich. Jedoch ermangelt es einer Aufteilung dieser insgesamt erfaßten Kosten nach Kriterien wie Fehlmengenkosten, Schwund, Verpackung, Sonderfrachten, Steuerung, Kapitalbindung etc.

Kosten- arten	Kapital- bindung	Steuerung	Materialbe- reistellung	Lager	Warenein- gang	Transport
Personal	X	X	X	X	X	X
Besch.-NK						
Sach-GMK						
Instandh.						
Energie						
Miete				X	X	X
Frachten						
Gebühren						
Zinsen	X		X	X		
Inv-GMK						
Abschrei- bung			X	X	X	X
Summe						

Abbildung 7: Prozessuale Kostenaufbereitung am Beispiel Beschaffungslogistik

Eine stark vereinfachte Möglichkeit zur Aufbereitung von Logistik-Kosten zeigt Abbildung 7 am Beispiel der Beschaffungslogistik. Der Beschaffungslogistik-Prozeß wird zunächst aufgeteilt in die Prozeßelemente Kapitalbindung, Steuerung, Materialbereitstellung usw. Diese sind als Spaltenüberschriften in Abbildung 7 gewählt. Ihnen werden die jeweils in Betracht kommenden Kostenarten zugeordnet. Diese sind exemplarisch in der ersten Spalte aufgeführt. Das Beispiel des Prozeßelements Lagerhaltung besagt also, daß im Lager Personal zum Einsatz gelangt, daß das Lager gemietet ist, daß die Lagerhaltung Kapitalbindung verursacht. Diese resultiert zum einen aus dem Wert der gelagerten Waren und zum anderen aus dem Wert der eingesetzten Maschinen und/oder maschinellen Anlagen. Neben den hierdurch bedingten Zinskosten wird der Verschleiß dieser Vermögensgegenstände in Abschreibungen berücksichtigt.

Eine entsprechende Aufbereitung der Kosten eines Dienstleistungsprozesses veranschaulicht Abbildung 8. Dabei bestätigt sich, daß die Kosten dieses Prozesses in allen mit Programmpflege, Verkauf, Angebotserstellung, Auftragsabwicklung, Materialwirtschaft, Qualitätssicherung, Reklamationsbearbeitung und Sonstigem befaßten Abteilungen eines Unternehmens anfallen und unter dem Verrichtungsgesichtspunkt des Prozesses auf eine neue Art aufzubereiten und synthetisch zusammenzustellen sind.

Obgleich ein ausgewählter Prozeß hinsichtlich der logischen Abfolge seiner Arbeitsschritte in jedem Unternehmen gleichartig sein sollte, ist es wahrscheinlich, daß sich in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße eine unterschiedliche Arbeitsteiligkeit ergibt. Diese kann unternehmenstypische Kostenaufteilungen nach sich ziehen. Selbstverständlich können Unterschiede in der absoluten Höhe der Kosten von Prozessen auch als Folge verschiedener Tarife auftreten.

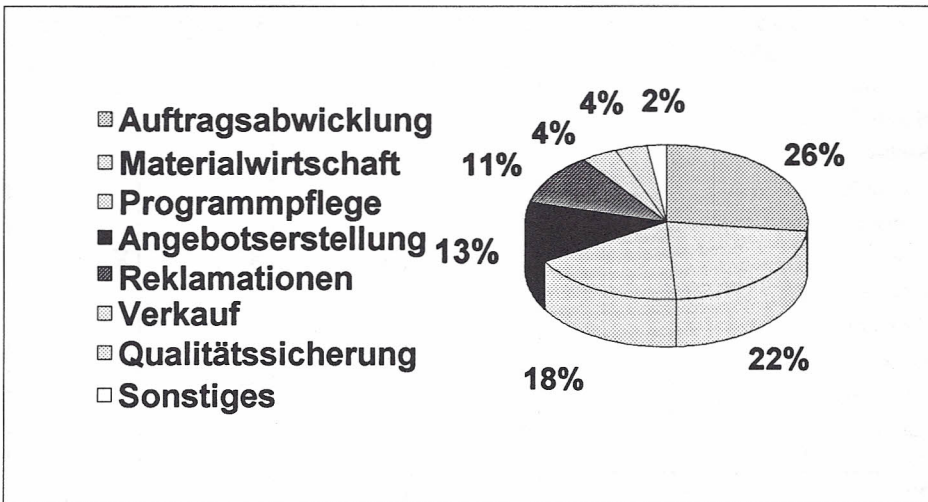


Abbildung 8: Kostenaufgliederung eines Dienstleistungsprozesses

4.2. Instrumente

Die systematische Umsetzung prozeßbezogener Kostenzuordnung dokumentiert sich in der Prozeßkostenrechnung⁹. Dieses Verfahren dient der Ermittlung der indirekten Kosten von Geschäftsprozessen¹⁰. Dazu werden die aus der Kostenarten- an die Kostenstellenrechnung übergebenen Kosten in den Kostenstellen zunächst auf Teilprozesse aufgespalten. Die Division der Kosten je Teilprozeßart durch die zugehörigen, durch Interviews gewonnenen Teilprozeßmengen ergibt die Kosten je Einheit eines Teilprozesses in einer Kostenstelle. Anschließend sind die Kosten der Teilprozesse mit den je Hauptprozeß in den beteiligten Kostenstellen erforderlichen Teilprozeßmengen zu multiplizieren. Schließlich werden Kosten der je Kostenstelle für einen Hauptprozeß ermittelten Kosten über alle am Hauptprozeß beteiligten Kostenstellen summiert. So sind die gesamten Kosten jedes Hauptprozesses zu bestimmen.

Schließlich ist die für den Prozeß zutreffende Bezugsgröße festzulegen, um die anteiligen Gemeinkosten je Kostenträgereinheit zu bestimmen. Im Gegensatz zu der mit starren Gemeinkostenzuschlagsätzen arbeitenden traditionellen Kostenrechnung ermöglicht die Prozeßkostenrechnung eine mengenabhängige Zurechnung von Gemeinkosten auf Produkte. Sie trägt damit zur "verursachungsgemäß richtigeren" Zuordnung der Gemeinkosten auf Exoten bei und bewirkt so eine Gemeinkostenentlastung von Großserienerzeugnissen. Ausgehend von bestehenden Strukturen fördert dies nicht nur gerechtere Kostenkalkulation, sondern öffnet vor allem preispolitischen Handlungsspielraum.

⁹ Zur Prozeßkostenrechnung vgl. z.B. Botta, V. (Reengineering), S. 29-44; Braun, S. (Prozeßkostenrechnung); Coenenberg, A. G.; Fischer, T. M. (Prozeßkostenrechnung), S. 21-28; Olshagen, C. (Prozeßkostenrechnung).

¹⁰ Siehe z.B. Krickl, O. C. (Geschäftsprozeßmanagement).

Teil- prozeß- menge	TPN	200				
	TP2	100				
	TP1	200				

Kosten- arten	Kostenstellen			
	1001	1002	4711	
Material				
Personal				
Gesamtko.			15.000	
Kosten je EH				

Kosten je Teilpro- zeß und Kostenart				
5000	2000			8000
25	10			40
10	20			
250	200			800

Gesamtkosten je Hauptprozeß X				1.250
-------------------------------	--	--	--	-------

Abbildung 9: Zusammenhang Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträger- und Prozeßkostenrechnung

Die Prozeßkostenrechnung zeigt Einsparpotentiale an Gemeinkosten unter langfristigen Gesichtspunkten auf. Tendiert man zur Reduzierung der Wiederholhäufigkeit von Prozessen, so kann die derzeit aufgrund der Häufigkeit vorgehaltene Kapazität langfristig entsprechend vermindert werden. Die Prozeßkostenrechnung macht sichtbar, daß die je Prozeß ermittelten Kosten bei Entfall jeder Wiederholung des Prozesses eingespart werden können.

Für das finanzielle Prozeß-Controlling stellt die Prozeßkostenrechnung daher einen Ansatzpunkt dar. Ihre Verknüpfung zur Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung ist mit Abbildung 9 schematisch verdeutlicht.

Weitere Instrumente des finanziellen Prozeß-Controllings sind die traditionellen Verfahren des operativen Controllings, nämlich Planung, Zielvereinbarung und Zielverfolgung mittels Abweichungsanalyse.

Die überwachende Begleitung von Prozessen als Aufgabe finanziellen Prozeß-Controllings ist wesentlich weniger ergiebig als die organisatorische Gestaltung der Prozesse selbst und die Reduzierung überflüssiger Prozesse. Letztlich implizieren beide Ansätze jedoch gleichermaßen Konzentration auf das Wesentliche bzw. die Beschäftigung mit den richtigen Dingen. Diese sind gleich beim ersten Mal richtig auszuführen. Die Ursachen eventuell dennoch aufgetretener Fehler müssen unverzüglich analysiert und behoben werden.

Ansatzpunkte für die notwendige organisatorische Umgestaltung bestehender Prozesse oder Abwicklungen, für Business-Process-Re-Engineering, werden mit Benchmarking aufgedeckt. Dabei handelt es sich schlicht um die Überprüfung vergleichbarer Vorgänge in verschiedenen Organisationseinheiten desselben Unternehmens (Internes Benchmarking) oder bei anderen Unternehmen (Externes Benchmarking) und die Abarbeitung dabei erkannter Defizite.

Dies erscheint vergleichsweise unproblematisch. Wo aber liegen die Ansatzpunkte zur Bestimmung überflüssiger Prozesse? Diese resultieren beispielsweise aus unbefriedigender Beherrschung von Abläufen. Das begründet Qualitätsprobleme am Produkt. Deshalb wird eine

komplette oder teilweise Wiederholung des Prozesses erforderlich. Überflüssige Prozesse können aber auch die Folge technischer Änderungen am Konzept von Produkten sein. Sie ziehen Änderungen in anderen Bereichen nach sich, beispielsweise in der Fertigungsvorbereitung, im Produktionsablauf und im Kundendienst. Liegen keine zwingenden Gründe für die technische Änderung vor, so kann diese als überflüssiger Prozeß angesehen werden. Wird ihre Umsetzung jedoch entschieden, so ruft sie Anpassungsmaßnahmen in anderen Bereichen hervor, die wiederum als überflüssige Prozesse überflüssige Kosten verursachen und in Ressourcenverschwendung münden. Ähnlich lassen sich überflüssige Prozesse auf Variantenvielfalt und Komplexität zurückführen.

5. Prozeßbezogenes Berichtswesen

Möglichkeiten des Aufbaus prozeßbezogener Berichte seien hier am Prozeß der Beschaffungslogistik aufgezeigt. Abbildung 10 stellt Ist- und Budget-Kosten der

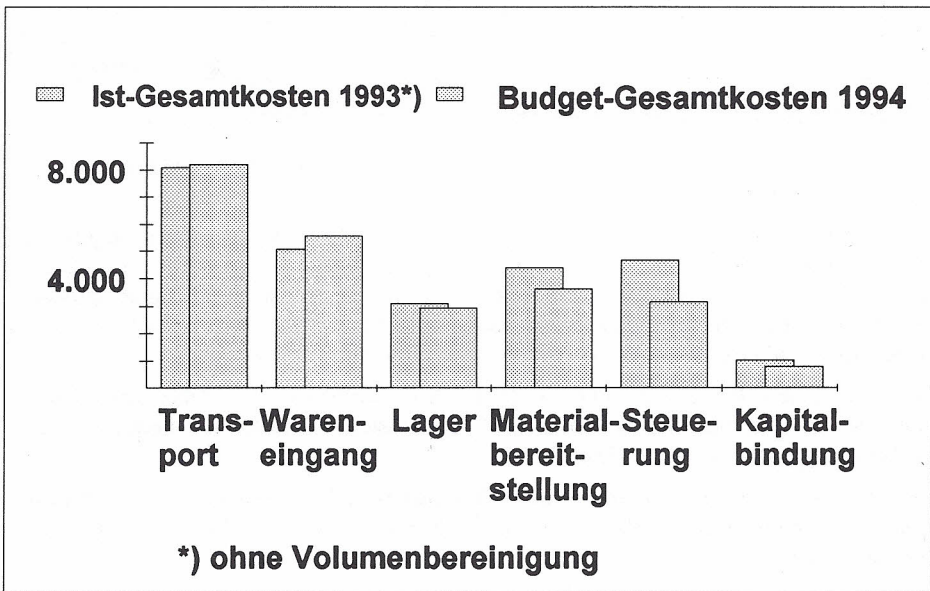


Abbildung 10: Kostenvergleich Budget gegen Ist Vorjahr ohne Volumenbereinigung

Beschaffungslogistik für zwei Perioden vergleichend gegenüber. Die budgetierten Kosten liegen teils ober- und teils unterhalb der Kosten des Vorjahres. Es ist zu beachten, daß die Darstellung jedoch nicht volumenbereinigt ist. Um die Vergleichbarkeit der Daten zu gewährleisten, werden die Kosten einer Periode auf das Volumen der anderen Periode umgerechnet (siehe Abbildung 11). Die budgetierten Kosten sind durchweg niedriger als die Ist-Kosten der Vorperiode. Demzufolge sollen die Prozesse insgesamt und eventuell trotz inflationären Preisauftriebs kostengünstiger abgewickelt werden. Jedoch fallen die für die einzelnen Prozeßelemente geplanten Kosteneinsparungen recht unterschiedlich aus. Gründe dafür sind aus der Darstellung nicht ersichtlich.

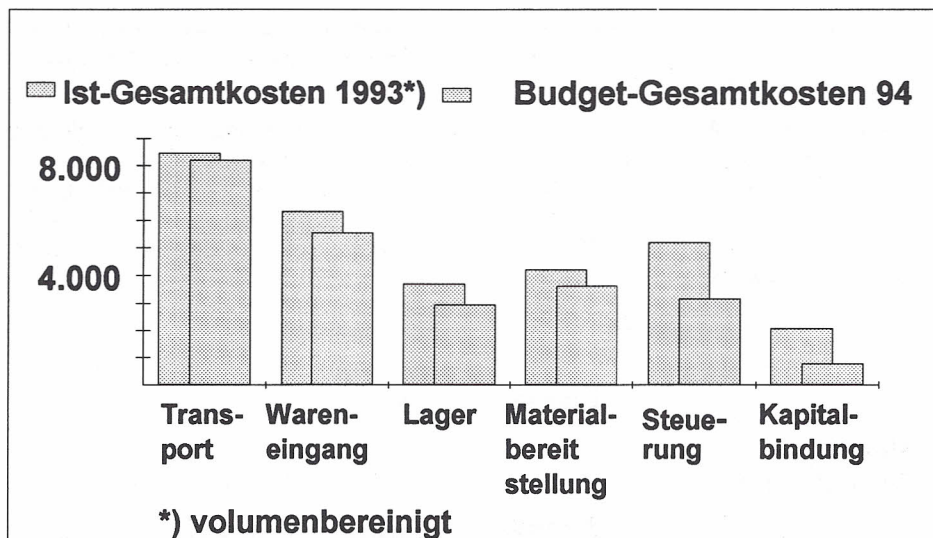


Abbildung 11: Volumenbereinigter Kostenvergleich Budget gegen Ist Vorjahr

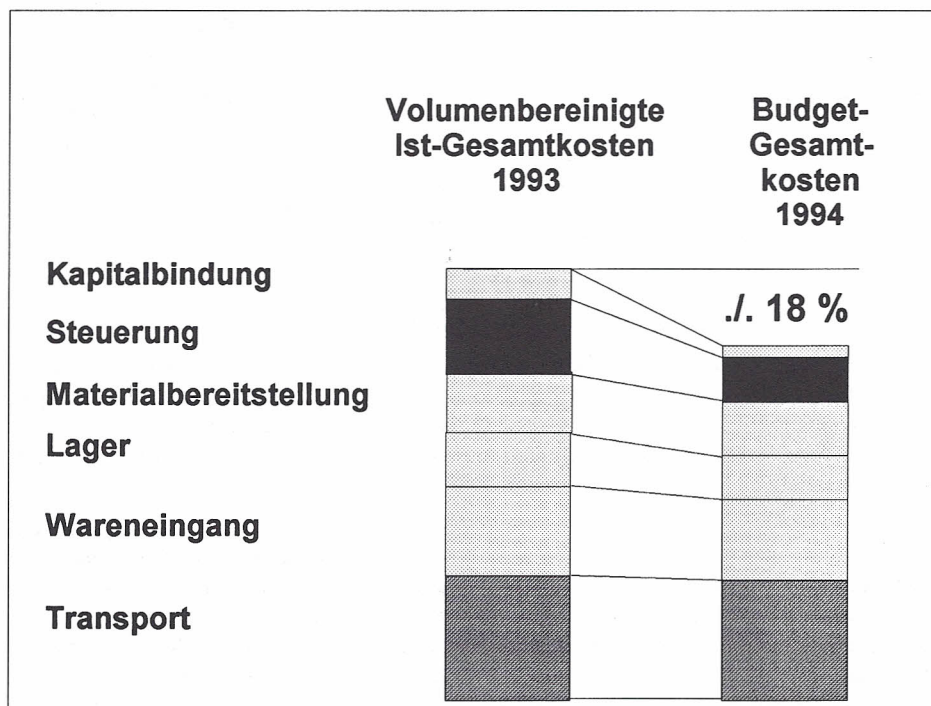


Abbildung 12: Volumenbereinigter Gesamtkostenvergleich Budget gegen Ist Vorjahr

Die im Vergleich zum Vorjahr volumenbereinigt insgesamt budgetierte Kosteneinsparung kann durch Gegenüberstellung der Kostenblöcke sichtbar gemacht werden. Dies ist mit Abbildung

12 geschehen. Die gesamte Kostenreduzierung addiert sich dabei volumenbereinigt zu 18 %. Diese Darstellung stellt die Gesamtveränderung in den Vordergrund ohne die Einzelveränderungen zu vernachlässigen.

Interessanter ist der in Abbildung 13 gezeigte Budget-/Ist-Kostenvergleich der laufenden Periode. Danach betragen die Ist-Kosten 68,2. Sie fallen absolut niedriger aus als budgetiert. Die Differenz beläuft sich auf 14,5 (82,7 - 68,2). Das entspricht einer Unterschreitung um 17,53 %. Diese gegenüber dem Budget insgesamt positive Entwicklung ergibt sich, obgleich die Kapitalbindungskosten, der im Verhältnis zu den anderen Prozeßkostenelementen kleinste Kostenblock, um 88,9 % anwachsen.

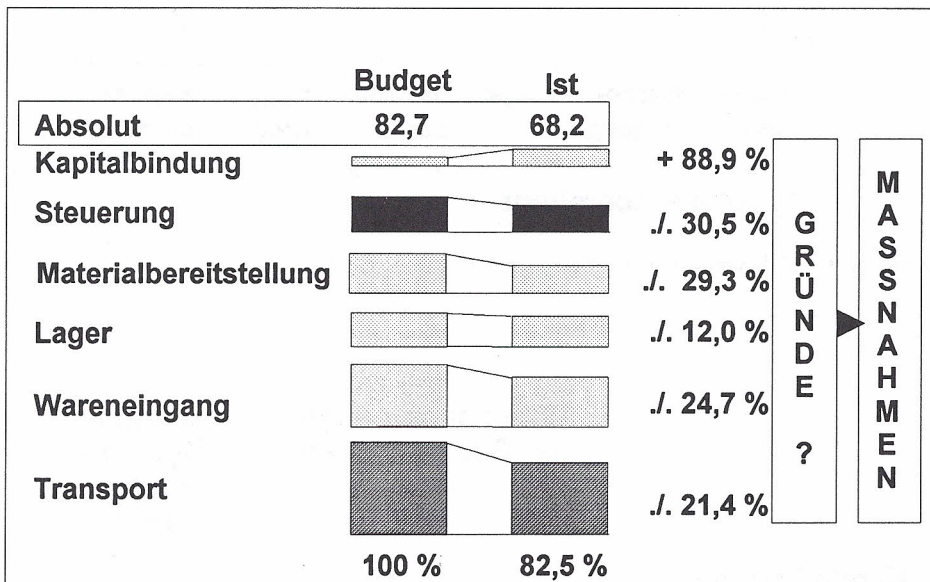


Abbildung 13: Kostenvergleich Ist gegen Budget laufendes Jahr

Eine Analyse kann selbstverständlich nur auf der Grundlage von volumenbereinigtem Zahlenmaterial erfolgen. Dieses unterstellt, kann der Zuwachs an Kapitalbindungskosten verschiedene Ursachen haben. Er könnte auf verlangsamten Umschlag, auf Wertzuwachs der gelagerten Ware durch Anstieg der Einstandspreise oder auf qualitative Verschiebungen in der Zusammensetzung der gelagerten Waren zurückzuführen sein.

Unter dem Gesichtspunkt des Prozeß-Controllings ist insbesondere der Frage nachzugehen, ob eine Verlangsamung des Umschlags eingetreten ist. Die Erhöhung der Kapitalbindung ließe sich dann auf eine Verlangsamung des Lagerabgangs und/oder eine Beschleunigung des Lagerzugangs zurückführen. Als erstes wäre daher sicherlich die Nachhaltigkeit dieser Tendenz zu prüfen, um gegebenenfalls Maßnahmen zur Reduzierung der Kapitalbindungsentwicklung herbeizuführen. Die Art der Maßnahmen hat sich selbstverständlich nach den Ursachen zu richten. Mittels Lieferterminverschiebungen könnte kurzfristigen Einbrüchen des Lagerabgangs aufgrund von Absatzengpässen oder Produktionsunterbrechungen begegnet werden. Nachhaltigen Einbrüchen des Lagerabgangs wäre durch Änderung der Bestellpolitik Rechnung zu tragen, um die Kapitalbindungskosten zu senken.

Ein ganz wesentlicher Aspekt, auf den bereits hingewiesen wurde, ist in der permanenten Verbesserung der Prozesse zu sehen. Aus finanzieller Sicht manifestiert sich diese Optimierung in Kostensenkungen gegenüber einem Vergleichszeitraum. Die entsprechende Berichterstattung wird Leistungsfortschritts- oder auch Performance-Berichterstattung genannt. Eine Möglichkeit des Aufbaus von Berichten zu diesem Zweck zeigt Abbildung 14.

Unternehmen:	Aktuelle Periode	Vorperiode	Δ %	Performance vol.-ber.
Volumen (Tsd.)	100	88	13,6	-
Kosten (TDM)	8.500	10.000	- 15,0	25,2
Transport	4.100	4.300	- 4,7	16,1
Kapitalbindung	500	800	- 37,5	45,0
Wareneingang	1.100	1.500	- 26,7	35,5
Lager	1.600	1.400	14,3	- 0,5
Materialbereitstellung	800	1.200	- 33,0	41,3
Steuerung	400	800	- 50,0	56,0
Kennzahlen: Beschaffungskosten in % v.Fertigungsmaterial	5,0	5,7	- 0,7	12,3

Abbildung 14: Performance-Berichterstattung

In der ersten Analysezeile des Berichts werden zunächst einmal die absoluten Mengen der zu vergleichenden Periode aufgeführt und die prozentuale Veränderung ausgewiesen. In der nächsten Zeile werden die Kosten und ihre Veränderung dargestellt. Der Vergleich beider Zeilen liefert zunächst die Aussage, daß derzeit 15 % weniger Kosten erforderlich sind, um 13,6 % mehr Aufgaben abzuwickeln.

Das bedeutet, daß das Volumen der Vorperiode mit 86,4 % der derzeitigen Kosten abgewickelt werden könnte. Im Vergleich zu den in der Vorperiode jedoch tatsächlich zur Bewältigung eben dieser Menge angefallenen Kosten entspricht das einer Wirkungssteigerung der Kosten um 25,2 %.

Im Detail ergeben sich unterschiedliche Veränderungen für die einzelnen Positionen. Sie reichen von Einsparungen in der Größenordnung von 50 % bis zu Kostensteigerungen von 14,3 % unter Bezug auf die ungewichteten Kostenbeträge.

Unter Bezug auf die volumenbereinigten Kostenveränderungen streut die Performance-Entwicklung zwischen einer Verschlechterung von 0,5 % und Verbesserungen von bis zu 56 %.

Als Beispiel zur Verwendung von Kennzahlen ist in der letzten Zeile der Abbildung 14 das prozentuale Verhältnis aus Beschaffungskosten zu Fertigungsmaterialkosten gebildet. Diese Kennzahl trifft eine Aussage zur Effizienzentwicklung des Beschaffungsbereichs. Demnach konnten die Beschaffungskosten gegenüber der Vorperiode von 5,7 % der

Fertigungsmaterialkosten auf 5 % gesenkt werden. Anhand des hier vorliegenden Zahlenmaterials kann diese Aussage nicht nachgerechnet werden. Diese Größe besagt lediglich, daß die Bedeutung der Beschaffungskosten in von Hundert der Fertigungsmaterialkosten rückläufig ist. Eine Aussage zur absoluten Entwicklung des Betrags der Beschaffungskosten ist damit jedoch nicht möglich. Die Performance zeigt eine Verbesserung von 12,3 %. Das bedeutet, daß die Beschaffung des Fertigungsmaterials des Vorjahres derzeit zu 87,7 % der vorjährigen Beschaffungskosten durchführbar wäre.

6. Zukunftsperspektiven

Vor dem Hintergrund des sich permanent verschärfenden Wettbewerbs, wachsender Produkt- und Variantenvielfalt sowie zunehmend qualitäts- und kosten-/leistungsverhältnisbewußter Kunden ist die strikte Anwendung des Wirtschaftlichkeitsprinzips im Unternehmen unabdingbare Voraussetzung für die Absicherung des Fortbestands von Unternehmen durch Wettbewerbsfähigkeit.

Dazu sind im Unternehmen nicht nur intelligentere Strukturen, Abläufe und Produkte erforderlich. Vor allem gilt es, rechtzeitig, richtig und kostenbewußt zu entscheiden. Auf diese Art sind die Unternehmen von Überflüssigem im weitesten Sinn zu entschlacken. Überflüssig ist jede Fehlentwicklung, jede abgebrochene Entwicklung, jede Investitionsruine, jede Doppel- und Nacharbeit, alles also, was Kosten verursacht und keine Erträge generiert. Dafür die entscheidungsrelevanten Informationen bereitzustellen, ist eine wesentliche Aufgabe des Controllings. Die Prozeßorientierung dürfte sich nachhaltig als ein Schritt in die richtige Richtung erweisen. Um die dazu notwendige Unterstützung zu geben ist die Prozeßkostenrechnung als alleiniges Instrument jedoch überfordert. Zur Zukunftsbewältigung benötigen wir zukunftsbezogene Informationen. Es ist aber müßig, die Frage nach geeigneten Systemen zu stellen, solange das Gedankengut und das Bewußtsein um die Notwendigkeit streng ökonomischen Verhaltens in Unternehmen nicht durchgängig in den Köpfen aller Mitarbeiter verankert sind. Diese Lernprozesse massiv zu fördern und zu beschleunigen sieht der Verfasser als vordringliche Zukunftsaufgabe an.

Literaturverzeichnis

- Becker, A. (ISO), ISO Norm 9001 macht ihren Kundendienst unschlagbar, in: *Impulse*, 1992, Nr. 10, S. 116-120.
- Botta, V. (Produktionsgeschwindigkeit), *Produktionsgeschwindigkeit und Fertigungsqualität*, Berlin 1976.
- Botta, V. (Reengineering), Reengineering und strategisches Ressourcenmanagement durch Prozeßkostensteuerung, in: Männel, W. (Hrsg.), *Schriften zur Betriebswirtschaftslehre*, Lauf an der Pegnitz 1993, S. 29-44.
- Braun, S. (Prozeßkostenrechnung), *Die Prozeßkostenrechnung: ein fortschrittliches Kostensystem?*, Ludwigshafen, Berlin 1994.
- Bühner, R. (Mitarbeiter), *Der Mitarbeiter im Total Quality Management*, Stuttgart 1993.
- Coenenberg, A.G.; Fischer, T. (Prozeßkostenrechnung), Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung, in: *Die Betriebswirtschaft*, 51. Jg. (1991), H.1, S. 21-28.
- Gaitanides, M. (Prozessorganisation), *Prozessorganisation, Entwicklung, Ansätze und Programme prozessorientierter Organisationsgestaltung*, München 1983.
- Gutenberg, E. (Einführung), *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*, unveränderter Nachdruck der 1. Aufl. von 1958, Wiesbaden 1991.
- Haist, F. (Qualität), *Qualität im Unternehmen*, München 1991.
- Hansen, W. (Hrsg.), (Zertifizierung), *Zertifizierung und Akkreditierung von Produkten und Leistungen der Wirtschaft*, München, Wien 1993.
- Horváth, P. (Controlling), *Controlling*, 5. Aufl., München 1994.
- Juran, J. M. (Handbuch), *Handbuch der Qualitätsplanung*, 2. Aufl., Landsberg 1989.
- Kamiske, G. F. (Schule), *Die hohe Schule des Total Quality Management*, Berlin, Heidelberg 1994.

- Kilger, W. (Einführung), Einführung in die Kostenrechnung, 3. Aufl., Wiesbaden 1992.
- Krickl, O. C. (Hrsg.), (Geschäftsprozeßmanagement), Geschäftsprozeßmanagement: Prozeßorientierte Organisationsgestaltung und Informationstechnologie, Heidelberg 1994.
- Kürzl, A. (Qualität), Qualität und Qualitätsmanagement - aus der Praxis für die Praxis, Berlin 1989.
- Lücke, W. (Qualitätsprobleme), Qualitätsprobleme im Rahmen der Produktions- und Absatztheorie, in: Koch, H. (Hrsg.), Zur Theorie des Absatzes, Festschrift zum 75. Geburtstag von Erich Gutenberg, Wiesbaden 1973, S. 263-299.
- Olshagen, C. (Prozeßkostenrechnung), Prozeßkostenrechnung, Aufbau und Einsatz, Wiesbaden 1991.
- Preißler, P. (Controlling), Operatives Controlling, 3. Aufl., Landsberg a.L. 1989.
- Rademacher, H. (Normen), Die Normen DIN ISO 9000 bis 9004 in: Adams, W.; Rademacher, H. (Hrsg.), Qualitätsmanagement - Strategie, Struktur, Systeme, Frankfurt a. M. 1994.
- Reichmann, T. (Controlling), Controlling mit Kennzahlen, 3. Aufl., München 1993.
- Töpfer, A. (Quality), Total Quality Management - Anforderungen und Umsetzung im Unternehmen, 3. Aufl., Neuwied, Krißel, Berlin 1994.
- Weber, J. (Controlling), Controlling im international tätigen Unternehmen, München 1991.
- Zink, K. J. (Business), Business Excellence durch TQM - Erfahrungen europäischer Unternehmen, München, Wien 1994.
- Zink, K. J. (Qualitätsbegriff), Der erweiterte Qualitätsbegriff in Bungard, W. (Hrsg.), Qualitätszirkel in der Arbeitswelt- Ziele, Erfahrungen, Probleme, Beiträge zur Organisationspsychologie, Bd. 7, Göttingen, Stuttgart 1992, S. 23-36.