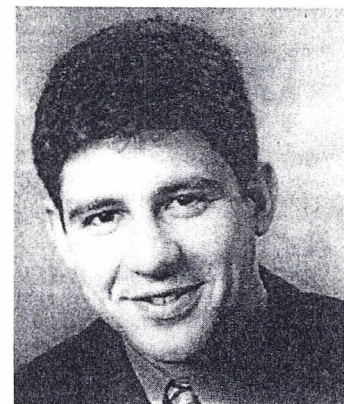


# PROZESS- CONTROLLING



Prof. Dr. Volkmar Botta, Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Rechnungswesen und Controlling der Friedrich-Schiller-Universität Jena



Dipl.-Kfm. Thomas Kästner, Prüfungsassistent bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young, Deutsche Allgemeine Treuhand AG, Grimmaische Straße 25, 04109 Leipzig und wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Rechnungswesen und Controlling der Friedrich-Schiller-Universität Jena

von Volkmar **Botta** und Thomas **Kästner**, Jena

## 1. Einführung

Zentrale Aufgaben des Controlling sind Planung, Koordination, Steuerung und Überwachung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage von Unternehmen sowie die **Versorgung des Management mit entscheidungsrelevanten Informationen**. Die operative Wahrnehmung dieser Aufgaben zielt auf den Erhalt des Unternehmens und die Steigerung seiner Wettbewerbsfähigkeit durch Wirtschaftlichkeit. Jedoch wird die grundsätzlich permanent bestehende Notwendigkeit zur Reduzierung von Unwirtschaftlichkeiten und Ressourcenverschwendung leider häufig erst spät und meist erst in Zeiten zunehmenden Wettbewerbsdrucks und rückläufiger Konjunktur erkannt, ernsthaft begriffen und dann, nicht selten auch zu spät, überhastet in Angriff genommen.

Kurzfristig ist meist nur wenig zu bewegen. Insbesondere sich verschärfender Wettbewerb verlangt nach **Maßnahmen zur vorbeugenden Verbesserung der Wertschöpfung des Unternehmens**. Eine **Schlüsselfunktion kommt dabei den der Wertschöpfung zugrunde liegenden Prozessen zu**. Dies konfrontiert Controlling mit der Notwendigkeit, für die effiziente Planung, Steuerung, Koordination und Überwachung möglichst aller Prozesse im Unternehmen pro-aktiv geeignete Instrumente zu entwickeln, be-

reitzustellen und einzusetzen. Mit ihrer Hilfe sollen der aktuelle Ressourcenverzehr aufgezeigt, die jeweiligen Kostentreiber identifiziert und der künftige Ressourceneinsatz auf den wirtschaftlich vertretbaren Umfang reduziert werden.

Ein Instrument des Prozesscontrolling ist zweifelsfrei die Prozesskostenrechnung. **Jedoch dürfen Prozesskostenrechnung und Prozesscontrolling nicht verwechselt werden**. Wirkliches Prozesscontrolling erfordert einen **weitreichenden Handlungsrahmen**, um Einfluss auf die effiziente Planung, Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Prozesse nehmen und dem grundsätzlichen Selbstverständnis des Controlling als einer Managementfunktion gerecht werden zu können.

Dazu ist auch ein Umdenken bezüglich des Begriffs Kostenträger erforderlich. Noch vor ca. 20 Jahren wurden unter Kostenträgern fast ausschließlich die zur Vermarktung bestimmten Sach- (Produkte) und Dienstleistungen verstanden. Intern erbrachte Dienstleistungen wurden dagegen nicht als Kostenträger behandelt. Soweit kein direkter Zusammenhang zwischen der für den Absatz bestimmten Leistung und den Kosten der internen Leistungen besteht, wurde und wird vielfach der nicht aktivierbare Teil Kosten den Absatzleistungen als Gemeinkosten zugeschlagen. Lange

Zeit wurden diese Kosten, die sich auf teilweise mehr als 60 % der Kosten eines Unternehmens belaufen, nicht konsequent genug auf Notwendigkeit und Leistungsbezug geprüft. Im Zuge sich global verschärfenden Wettbewerbs werden diese internen Leistungen nun jedoch zunehmend als Kostenträger betrachtet und auf Wirtschaftlichkeit untersucht.

## 2. Informationsquellen des Controlling

Wesentliche Informationsquellen des Controlling sind dafür bisher die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung sowie der Betriebsabrechnungsbogen. Sie erhellen Art und Ort des Verbrauchs von Ressourcen und die Zuordnung des bewerteten Verbrauchs auf Kostenträger. Allerdings vernachlässigen sie den Bezug zur Durchführung der Leistungserstellung. Dazu sind diese Rechnungen mit den betrieblichen Abläufen oder Geschäftsprozessen zu verknüpfen. Diese untergliedern sich in Haupt- und Teilprozesse.

**Hauptprozesse bilden die gesamte Wertschöpfungskette** ab. Sie beinhalten somit die entscheidenden Vorgänge zur Realisation des Betriebszwecks. Als Prozesse können sie nach verschiedenen Aspekten untergliedert werden. Eine Variante ist die Differenzierung in **Kern-**

**prozesse** der Wertschöpfung wie Beschaffung, Produktion, Absatz, Forschung & Entwicklung, in **Hilfsprozesse** wie Instandhaltung, Logistik, Arbeitsvorbereitung und Ausbildung sowie in Verwaltungsprozesse wie beispielsweise Personalabrechnung, Revision und Buchhaltung. Hauptprozesse ergeben sich als Abfolge von wenigstens zwei aufeinander aufbauenden Arbeitsschritten. Das sind Teilprozesse des Hauptprozesses. Als Teilprozesse kommen sowohl **physische Vorgänge** wie Montageprozesse, Auftragsabwicklungen sowie Dienstleistungen, aber auch **geistige Vorgänge** wie Planungs- und Entscheidungsprozesse in Betracht. Teilprozesse werden hingegen stets innerhalb von Kostenstellen durchgeführt und diesen deshalb zugeordnet.

Die für Hauptprozesse notwendigen Teilprozesse sowie die Arten und Häufigkeiten von Teilprozessen werden mittels Tätigkeitsanalysen bestimmt. Dazu werden die in den betreffenden Kostenstellen anfallenden Arbeiten nach Art und Häufigkeit aufgezeichnet. Die Erhebung der relevanten Informationen kann durch gezielte Befragungen, vorbereitete Checklisten, Zeitmessungen vor Ort sowie unter Zuhilfenahme von Stellenbeschreibungen erfolgen.

Um die Ergebnisse der analysierten Tätigkeiten adäquat quantifizieren zu können, sind geeignete Bezugsgrößen erforderlich. Bezugsgrößen der Beschäftigung sollten leicht verständlich und aus dem betrieblichen Informationssystem generierbar sein. Sie werden **Cost Driver** genannt, weil Veränderungen dieser Größen die Höhe der Kosten meist direkt beeinflussen. Kosten treibende Einflussgrößen sind z. B. die Anzahl der Bestellungen oder der Rücksendungen. Kostentreiber sind aber auch die zunehmende Anzahl von Kunden, Lieferanten, Bankverbindungen, Artikeln, Kombinationsmöglichkeiten etc.

Aufbauend auf der Tätigkeitsanalyse werden die innerhalb der Kostenstellen auftretenden Arbeitsschritte, gegebenenfalls auch als Teile übergeordneter Aktivitäten, zunächst zu Teilprozessen und dann zu übergeordneten Hauptprozessen verdichtet.

Prozesse sind in der Ablauforganisation des Unternehmens beziehungsweise in

Projekten des Unternehmens verankert. Die Abwicklung zahlreicher Prozesselässt sich wegen der an den betrieblichen Funktionen ausgerichteten arbeitsteiligen Organisation der Unternehmen **oft nicht innerhalb eines einzelnen Funktionsbereichs** durchführen. Aus der für den Vollzug einzelner Hauptprozesse notwendigen Zusammenarbeit mehrerer Funktionsbereiche ergeben sich Verzahnungen beziehungsweise Schnittstellen mit zahlreichen Problemen und vielfältigem Abstimmungsbedarf.

Um im Vorfeld steuernd und optimierend auf die Wirtschaftlichkeit von Prozessen Einfluss nehmen zu können, muss sich das Prozesscontrolling selbst in oft rein materiell ausgerichtet erscheinenden Prozessen mit meist sachbezogenem, operativem Handeln auseinandersetzen, das sich als Ergebnis von Prozessen mit immateriellem Charakter darstellt, nämlich als Ergebnis von Entscheidungsprozessen. Entscheidungen von weit größerer Tragweite als der von operativen Entscheidungsprozessen werden im Rahmen von Prozessen der strategischen und operativen Planung gefällt. Das Augenmerk eines umfassend verstandenen Prozesscontrolling darf sich daher keinesfalls auf die Optimierung der Wirtschaftlichkeit bestehender Strukturen und Abläufe beschränken, sondern hat sich pro-aktiv insbesondere der Beeinflussung der Wirtschaftlichkeit zukünftiger Produkte, Strukturen und Abläufe des Unternehmens zuzuwenden. Neben den Prozessen der Wertschöpfungskette zur Erzeugung der Absatzleistungen und den Prozessen der Erstellung interner Dienstleistungen sind daher alle Planungs- und Entscheidungsprozesse Untersuchungsgegenstand eines wirklich umfassenden Prozesscontrollings.

Im Hinblick auf Entscheidungsprozesse sind daher **alle in betriebliche Prozesse eingebetteten Situationen aufzuspüren**, in denen Handlungs- sowie Ermessensspielräume zur Beeinflussung der Wirtschaftlichkeit bestehen, weil echte Entscheidungen erforderlich sind. Anschließend sind die Auswirkungen der Ausschöpfung dieser Freiräume auf die Ziele des Unternehmens zu analysieren. Dabei gewonnene Erkenntnisse sollten genutzt werden, die Rahmenbedingungen sowie die Handlungsanweisungen für betriebliche Entscheidungssituationen dahingehend umzugestalten,

dass Bedeutung und Häufigkeit den Zielen des Unternehmens schädlicher Verhaltensweisen kontrolliert reduziert werden.

### 3. Die Prozesskostenrechnung als Instrument des Prozesscontrolling

Die Prozesskostenrechnung wurde entwickelt, um Ressourcenverzehr und Kosten bestehender Prozesse transparent aufzubereiten, daraus wesentliche Planungs-, Steuerungs- und Kontrollinformationen zu gewinnen und den Kostenträgern die „wirklichen“ Kosten intern erstellter Leistungen gerechter zuordnen zu können. Dazu werden zunächst die Arten der Teilprozesse bestimmt, die in jeder Kostenstelle ausgeführt werden. Sodann werden die Kosten der Kostenstelle auf diese Arten verteilt und anschließend auf die Teilprozesse heruntergebrochen. Dabei wird zwischen **leistungsmengeninduzierten (lmi-) und leistungsmengenneutralen (lmn-) Prozessen** unterschieden.

Leistungsmengeninduzierte (lmi-) Prozesse hängen unmittelbar von der anhand der Bezugsgröße definierten **Arbeitslast der Kostenstelle ab**. Da der Arbeitsanfall, beispielsweise gemessen an der Anzahl bearbeiteter Reklamationen, die Höhe der Kosten beeinflusst, wird er Kostentreiber genannt. Besteht keinerlei (nachweisbare) Abhängigkeit zwischen dem Arbeitsanfall und den Kosten, so handelt es sich um leistungsmengenneutrale (lmn-) Prozesse, wie z. B. das **Leiten einer Kostenstelle**.

Zur Bestimmung der Prozesskosten werden in jeder Kostenstelle von den jeweiligen Gesamtkosten die Kosten der leistungsmengenneutralen Tätigkeiten abgesetzt und die verbleibenden Kosten gemäß anteiliger Kapazitätsbelastung auf die Prozessarten verteilt. Werden dann die Kosten jeder Prozessart durch die ermittelte Anzahl der jeweiligen Prozessabwicklungen dividiert, so ergibt sich der der einzelnen Abwicklung anzulastende Kostenbetrag.

Die Vorgehensweise sei anhand von Abbildung 1 erläutert. In der Kostenstelle werden zunächst die lmi- und lmn-Tätigkeitsarten (Spalten 1 und 2), die jeweiligen Maßgrößen (Spalte 3) und die beobachteten Kapazitätsbelastungen

| PROZESSKOSTENRECHNUNG<br>-Festlegung von Teilprozessen und Kosten- |                             |                              |                        | Kostenstellenbezeichnung: LABOR |            |          |                          |            |          |          |
|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|------------------------|---------------------------------|------------|----------|--------------------------|------------|----------|----------|
|                                                                    |                             |                              |                        | Kostenstellen-Ident-Nr.: 4711   |            |          |                          |            |          |          |
| Lfd. Nr.                                                           | Teilprozess                 | Maßgrößen<br>"Anzahl der..." | Teilprozess-<br>mengen | Mitarbeiterinsatz               |            |          | Teilprozesskosten in TDM |            |          | TPK Satz |
|                                                                    |                             |                              |                        | lmi                             | Umlage-lmn | lmi+ lmn | lmi                      | Umlage-lmn | lmi+ lmn | lmi      |
| 1                                                                  | Bemusterung Kunststoffteile | Mat.-Prüfungen               | 858                    | 4,00                            | 0,35       | 4,35     | 587,30                   | 51,45      | 638,75   | 0,685    |
| 2                                                                  | Bemusterung ....            | Mat.-Prüfungen               | 800                    | 2,00                            | 0,17       | 2,17     | 293,65                   | 24,99      | 318,64   | 0,367    |
| 3                                                                  | Sonderuntersuchungen        | Analysen Xy                  | 184                    | 6,00                            | 0,52       | 6,52     | 880,96                   | 76,44      | 957,40   | 4,788    |
| 4                                                                  | Beanstandungen              | Analyse B                    | 868                    | 9,00                            | 0,78       | 9,78     | 1.323,00                 | 114,66     | 1.437,66 | 1,524    |
| 5                                                                  | Fertigungsüberwachung       | Prüfung Q 1                  | 2.020                  | 2,00                            | 0,18       | 2,18     | 293,65                   | 26,46      | 320,11   | 0,145    |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |
|                                                                    |                             |                              |                        |                                 |            |          |                          |            |          |          |

Abbildung 1: Ermittlung von Prozesskosten am Beispiel

(Spalte 5) bestimmt und anhand des Mitarbeiterinsatzes gemessen. Den lmi-Tätigkeiten werden in Spalte 4 die jeweiligen Häufigkeiten zugewiesen. Der jeweilige Umlageschlüssel der bereitgestellten lmn-Kapazität (im Beispiel gleich 2) auf eine lmi-Tätigkeitsart ergibt sich in Spalte 6 als Quotient der Kapazitätsbeanspruchung durch die entsprechende lmi-Tätigkeitsart und der gesamten lmi-Kapazität (also z. B. für die Teilprozesse der Art 3 als Quotient von 6 und 23 multipliziert mit dem Faktor 2). Anhand der in Spalte 8 ausgewiesenen Gesamtkosten der Kostenstelle und ihrer Zuordnung auf lmi- und lmn-Tätigkeitsarten

lassen sich die Kosten je Tätigkeitsart (Spalte 10) und je einzelner Teilprozess (Spalten 10 bzw. 11) durch Division der Kosten je Art und der jeweiligen Prozesshäufigkeit bestimmen.

Zusammenhänge zwischen Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung und Prozesskostenrechnung veranschaulicht schematisch Abbildung 2.

Offensichtlich entschärft die Prozesskostenrechnung die Problematik der Gemeinkostenzurechnung, denn der Umfang der durch Schlüsselung auf die zu vermarktenden Leistungen zu ver-

teilenden Kosten dürfte in der Regel deutlich reduziert werden. Tatsächlich kann aber auch die Prozesskostenrechnung nicht gänzlich auf das Schlüsselung von Gemeinkosten (im Beispiel: Leitungskosten) verzichten. Die Verrechnung erfolgt jedoch völlig anders.

In der traditionellen Gemeinkostenrechnung werden die Material- und Lohnkosten je Leistungseinheit als Bezugsgrundlage für die Zurechnung von Material- und Fertigungsgemeinkosten gewählt und anschließend die Herstellkosten als Basis für die Zurechnung von Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten

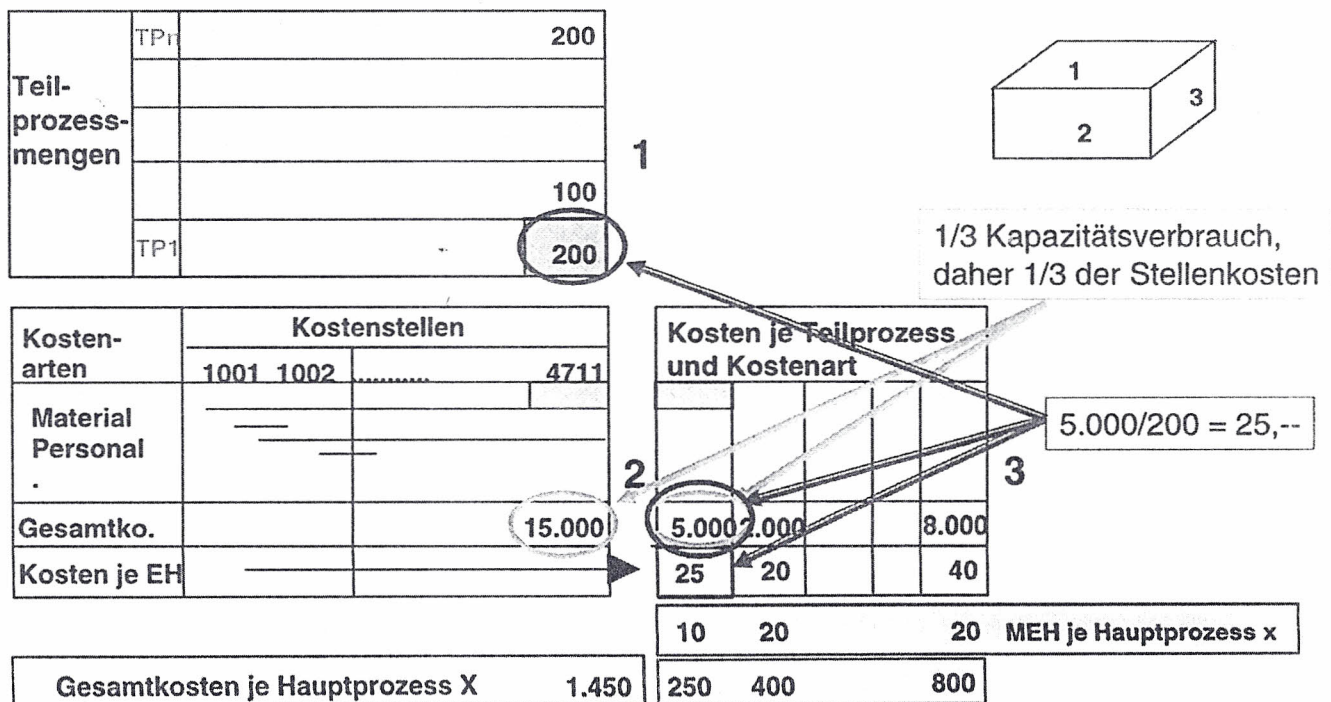


Abbildung 2: Verknüpfung der Prozesskosten- mit der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung

bemüht. Bei der Prozesskostenrechnung dagegen wird ein gemäß traditioneller Gemeinkostenrechnung relativ bedeutender Umfang von bisher nicht auf die finalen Kostenträger zurechenbaren Kosten **in Einzelkosten interner Leistungen umgewidmet**. Dies reduziert den Umfang traditionell ansonsten im einzelnen nicht direkt zurechenbarer Kosten.

Als Basis für diesen nun zur Verteilung anstehenden, deutlich geringeren Kostenbetrag wird darüber hinaus – im Gegensatz zur traditionellen Gemeinkostenrechnung – als Kostenträger nicht die einzelne Leistungseinheit gewählt, sondern eben die Leistungsart. Somit werden die von der einzelnen Einheit jeder Leistungsart zu tragenden Kosten nicht anhand prozentualer Zuschläge auf die der Einheit direkt zurechenbaren Kosten ermittelt. Vielmehr ergibt sich der Zurechnungsbetrag je Leistungseinheit durch Division des der Leistungsart zugerechneten Betrags durch die jeweilige Anzahl von Leistungseinheiten je Art.

Problematisch an der Prozesskostenrechnung ist jedoch die **Verrechnung der Imn-Kosten auf die Leistungsarten**. Wird nämlich der Prozess zur Erbringung einer bestimmten Art von Leistung optimiert, so reduziert sich der Ressourcenbedarf bei gleichbleibender Leistungsmenge. Dadurch sinken nicht nur die Imn-Kosten je Prozess, sondern auch der zu tragende Imn-Anteil. Bleiben aber die Imn-Kosten insgesamt unverändert, so steigt die Belastung aller anderen Prozesse mit Imn-Kosten, weil die Minderbelastung der einen (optimierten) Prozessart anteilig auf die anderen Prozessarten verteilt wird. Entsprechend verteuern sich diese Teilprozesse.

Darin zeigt sich **eine Schwäche der Prozesskostenrechnung** als Instrument des Prozesscontrolling und ein Ansatzpunkt zur Optimierung dieses Instruments.

Als Vorzug der Prozesskostenrechnung gegenüber der traditionellen Gemeinkostenrechnung ist dagegen herauszuheben, dass der je einzelner Leistungseinheit zu verrechnende Anteil an Gemeinkosten mit wachsender Anzahl Mengeneinheiten je Leistungsart schrumpft, da die je Leistungsart zu verrechnenden Imn-Kosten unabhängig von der Menge Leistungseinheiten dieser Leistungsart sind. Dies mindert das Aus-

maß der ungesunden Quersubventionierung exotischer, nur in kleinen Mengen nachgefragter Leistungen zu Lasten von in großen Mengen nachgefragten Standardleistungen.

Die Prozesskostenrechnung erweitert den preispolitischen Handlungsspielraum bei Massenprodukten, weil sie aufdeckt, welche Kosten sich tendenziell durch Prozesse in sogenannten indirekten Bereichen verhindern lassen. Diese Kosten sind Opportunitäten. Sie lassen sich durch Reduzierung der Häufigkeit einzelner Prozessarten einsparen oder innerbetrieblich für andere Verwendungen erschließen.

Obgleich die Prozesskostenrechnung keinerlei Hinweise auf qualitative Prozessverbesserungen liefert, bietet sie dadurch brauchbare Entscheidungshilfen, dass sie die Kosten auftragsbedingter interner Abwicklungen, also im traditionellen Sinne indirekter Leistungen, den Aufträgen zuzuordnen erlaubt.

Insofern wird die Prozesskostenrechnung in vielfältiger Weise zum Instrument des Prozesscontrolling. Insbesondere schafft sie eine für die Preiskalkulation und Auftragsabrechnung bedeutsame Grundlage für weitestgehend verursachungsgerechte Vollkostenkalkulation. Eine systematische Nutzung dieser entscheidungsrelevanten Informationen – beispielsweise im Prozess der Angebotskalkulation – könnte **dem Hereinholen gegebenenfalls nicht einmal die zurechenbaren Kosten deckender Aufträge entgegenwirken** und damit die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens steigern helfen.

#### 4. Qualitätsaspekte im Prozesscontrolling

Aufgrund der spezifisch arbeitsteiligen Organisationsstruktur (z. B. wie Beschaffung, Produktion, etc.) jedes Unternehmens überschneiden sich die Kernaufgaben des Prozesscontrolling häufig mit denen anderer, insbesondere funktional ausgerichteter Controllingansätze. Prozesscontrolling muss jedoch das Zusammenwirken der Funktionsbereiche in übergeordneten Geschäftsprozessen planen, steuern und überwachen und dafür Sorge tragen, dass jeder funktional abgegrenzte Verantwortungsbereich seine

Leistungen pünktlich, in der richtigen Menge, am richtigen Ort und vor allem auch in der richtigen Qualität in der Prozesskette verfügbar macht. Eine zentrale Aufgabe des Prozesscontrolling ist daher nicht nur die durchgängige Überwachung aller Prozessschritte auf Qualität der abgegebenen Leistungen, sondern vor allem auch das Aufspüren der Auswirkungen unzureichender Erfüllung von Qualitätsmerkmalen über alle Prozessstufen.

Fehlerhaftigkeiten oder Qualitätsmängel entstehen z. B. auch durch ungenügende Prozessbeherrschung. Werden in einer zehnstufigen Wertschöpfungskette bei gleicher Wertschöpfung je Stufe die Prozesse der Arbeitsfolgen zu je 98 % beherrscht, so entstehen zwar nur 2 % Ausschuss je Fertigungsabschnitt oder Teilprozess. Insgesamt führt dies allerdings zu bis zu 20 % Ausschuss über alle Stufen. Dies treibt den Ressourcenbedarf auf 125 % der Endleistung.

Deshalb muss das Prozesscontrolling dafür sorgen, dass nur für alle Folgestufen qualitativ geeignete Leistungen in der Wertschöpfungskette weitergereicht werden. Darüber hinaus sind die Mängel jeder Fertigungsstufe aufzudecken, zu analysieren und Maßnahmen zur Fehlerreduzierung einzuleiten.

Abbildung 3 verdeutlicht den Zeitversatz in der Ursache-Wirkungskette zwischen der Feststellung des Auftretens von Ausschuss, dem deshalb zunehmenden Ressourcenverbrauch und den Auswirkungen auf die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage sowie auf betriebswirtschaftliche Kennzahlen. Die Zunahme des Verbrauchs bewirkt Kostenauftrieb und Engpässe des preispolitischen Handlungsspielraums. Dies wird wegen des Zeitversatzes bis zur Rechnungslegung an dieser Stelle jedoch meist erst verspätet erkennbar. Zielgerichtete Gegenmaßnahmen werden daher in der Regel auch später als erforderlich eingeleitet.

Dabei geht jedoch nicht nur kostbare Zeit verloren, sondern insbesondere die Verknüpfung zu den Prozessen und den ursächlichen Wirkungsketten. Deshalb muss das Prozesscontrolling sicherstellen, dass sich auch nach Beendigung des gesamten Prozesses entdeckte Qualitätsdefizite den Arbeitsplätzen in der Prozesskette zuordnen lassen.

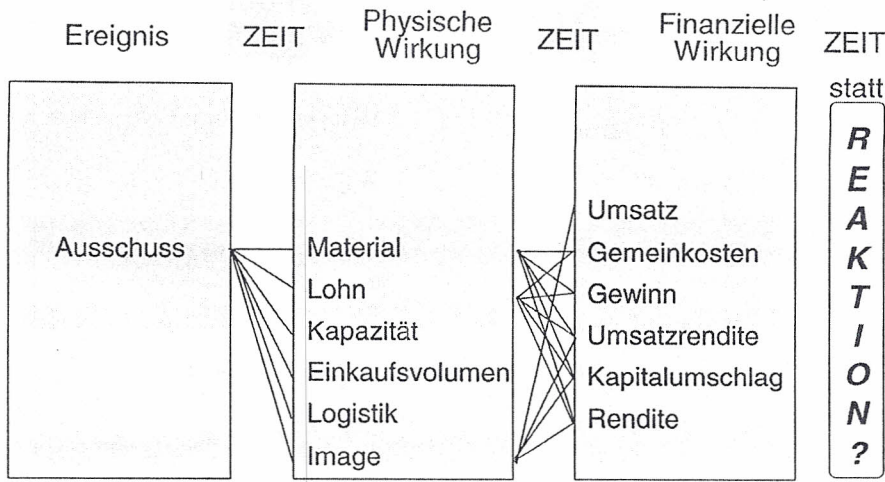


Abbildung 3: Zusammenhang zwischen Ausschussentstehung, Ressourcenverbrauch und Rechnungslegung

Dabei werden vornehmlich zwei Ziele verfolgt. Zum einen sollen alle Qualitätsparameter möglichst eindeutig den an dem Erzeugungsprozess involvierten Kostenstellen zugeordnet werden können, damit auf jeder Fertigungsstufe und auch nach Abschluss des Fertigungsprozesses die Verursacher des Ausschusses festgestellt und die Ursachen der Fehler in deren Prozessen analysiert und beseitigt werden können. Zum anderen sollten die gesamten Kosten des zu Ausschuss gewordenen Erzeugnisses dieser Kostenstelle angelastet werden. Dadurch sollen die anderen Kostenstellen von nicht von ihnen zu vertretenden Kosten entlastet und der Blick auf die wirklichen Verursacher gelenkt werden. Das hat unabhängig davon zu geschehen, wie hoch der Kostenanteil dieser Kostenstellen an den Kosten der Prozesskette ist, weil sie für die zusätzlich zu den bei ihnen entstandenen Kosten des fehlerhaften Outputs auch für diejenigen Kosten verantwortlich sind, die nach Verlassen dieser Wertschöpfungsstufe bis zur Feststellung des Fehlers anfallen. Diese Betrachtungsweise würde den Anspruch einer verursachungsgerechten Kostenzurechnung verwirklichen. Zusätzlich würde erkennbar, welche Wertschöpfungsstufen auf anderen Stufen des Prozesses Ressourcenverluste verursachen. Dabei sollte den Prozessstufen mit Engpasscharakter besondere Beachtung zuteil werden, denn Verluste dieser Ressourcen sind praktisch nicht auszugleichen oder verleiten vielleicht zu unnötigen Kapazitätsausweitungen und Investitionen.

Um die Rückverfolgung von Fehlern in Prozessen und die Prozessoptimierung

voranzutreiben, müssen neben Qualitäten und Kosten auch Termine und Kapazitäten der betrieblichen Leistungserstellung geplant, gesteuert und kontrolliert werden. Diesbezüglich kann auf die bekannten Verfahren der Netzplantechnik wie die Critical Path Method (deterministisch), die Program Evaluation and Review Technique (stochastisch) und die Metra-Potential-Methode zurückgegriffen werden. Sie unterstützen im Wesentlichen das Erkennen und die Steuerung zeitkritischer Aktivitäten.

Die Bedeutung des Qualitätsaspekts im Rahmen des Prozesscontrolling wird darüber hinaus an der Gefahr deutlich, dass manche Qualitätsmängel erst beim Kunden entdeckt werden und Imageverlust bewirken könnten. Zur Absicherung der Prozessqualität wurde das Instrument der Zertifizierung von Geschäftsprozessen geschaffen, das in engem Zusammenhang mit den Aufgabenschwerpunkten des Prozesscontrolling in Bezug auf die Erfassung, Bewertung, Optimierung und Gewährleistung der im Unternehmen ablaufenden Prozesse steht.

## 5. Quantitative Harmonisierung der Kapazitäten im Prozesscontrolling

In Ergänzung der qualitätsorientierten Betrachtung muss sich das Prozesscontrolling mit der Abstimmung der Kapazitäten im Unternehmen auseinandersetzen. Das Ausgleichsgesetz der Planung nach Gutenberg besagt, dass **der Engpass kurzfristig die Leistungsfähigkeit des Systems bestimmt**. Langfristig wird er jedoch an den Bedarf angepasst. Aller-

dings ist die Auftragsstruktur nur selten so konstant, dass die für die Prozesse erforderlichen Kapazitäten längerfristig konsequent aufeinander abgestimmt werden können. Deshalb ist es eine wesentliche Aufgabe des Prozesscontrolling, **zur intensiveren Nutzung der vorhandenen Kapazitäten** (beispielsweise mittels Maschinenbelegungs-, Reihenfolge- und Losgrößenplanung) beizutragen beziehungsweise Prozessengpässe durch geeignete Schichtpläne und Arbeitszeitmodelle zu reduzieren. Unter Ertragsgesichtspunkten könnte sich Prozesscontrolling zur Optimierung der Engpassnutzung bei Vollbeschäftigung spezifischer Deckungsbeiträge zur Priorisierung von Aufträgen bedienen. Unter Liquiditätsgesichtspunkten wäre die Abarbeitung der Aufträge am Engpass nach den Einzahlungsüberschüssen zu steuern.

Andererseits muss das Prozesscontrolling verhindern, dass Engpässe, die infolge von Qualitätsmängeln an anderen Stellen des Prozesses Verkürzungen der Engpasskapazität hervorrufen, nicht automatisch zur Ausweitung der Engpasskapazität führen. Dies erhellt noch einmal die Notwendigkeit der Zuordnung von Kapazitätsverlusten auf die Verursacher qualitativer Mängel mit Auswirkung am Engpass.

## 6. Erweiterte Sichtweise des Prozesscontrolling

Die bisherigen Überlegungen zeigen die Bedeutung des Prozesscontrolling für Planung, Steuerung und Kontrolle wertschaffender Prozesse.

Behandelt wurde jedoch bisher vorwiegend der physische Vollzug von bestehenden Prozessen. Selbst wenn diese als Grundlage von Planungs- und Simulationsrechnungen des Prozesscontrolling verwendet werden, sollte dieser Ansatz zu einer antizipierenden Optimierung erweitert werden. Diese muss an der Gestaltung der Entscheidungssituationen und -prozesse ansetzen und dem physischen Vollzug vorauslaufen.

Aufgabe des Prozesscontrolling ist demnach neben der Bereitstellung von Instrumenten zur Erfassung und Bewertung ablaufender Prozesse mit geringem Entscheidungsspielraum daher vor allem auch die Analyse der Prozesse zur Entscheidungsfindung, die schließlich zur

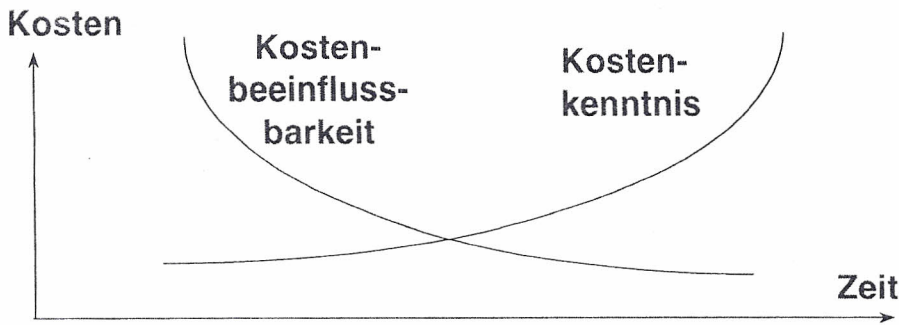


Abbildung 4: Kenntnis und Beeinflussung von Kosten

len, beeinflussen Entwicklungsentscheidungen auch Umfang und Zeitpunkt von Investitionen, den Finanzbedarf, den Kapitaleinsatz und Kapitaldienst, die Abschreibungen oder Leasingraten. Das bedeutet, dass ein, gemessen am Gesamtbudget gering erscheinender Anteil an Kosten für Prozesse aufgewendet wird, in denen Entscheidungen mit ungeheurer Auswirkung auf die Kosten künftiger Perioden fallen – und zwar sowohl bezüglich Einzelkosten als auch Gemeinkosten.

physischen Abfolge von betrieblichen Aktivitäten führen. Gemäß diesem Verständnis ist es nunmehr Aufgabe des Controlling, Handlungs- und Entscheidungsspielräume zu planen, zu steuern, zu überwachen und zukünftige Kostenstrukturen gezielt zu beeinflussen. Die Zielrichtung des Prozesscontrolling lässt sich daher zu der Forderung verdichten, dass **bloße Kostenverwaltung durch aktive Kostengestaltung zu ersetzen ist**. In diesem Sinn verdeutlicht auch die Abbildung 4, dass **sich die Kostenbeeinflussungsmöglichkeiten mit zunehmender Kenntnis der tatsächlichen Kosten reduzieren**. Deshalb erweist sich **Kostenvorbeugung** auch für Prozesse als wahres Mittel nachhaltiger Kostenoptimierung. Je früher in die Entscheidungssituationen von Prozessen eingegriffen wird, die sich mit der Planung künftiger Leistungen und ihrer Realisierung befassen, desto leichter und umfassender können die späteren Kosten beeinflusst werden. Der **gedanklichen Vorwegnahme zukünftig ablaufender Prozesse** kommt deshalb eine immens höhere Bedeutung zu als der Analyse existierender Prozesse.

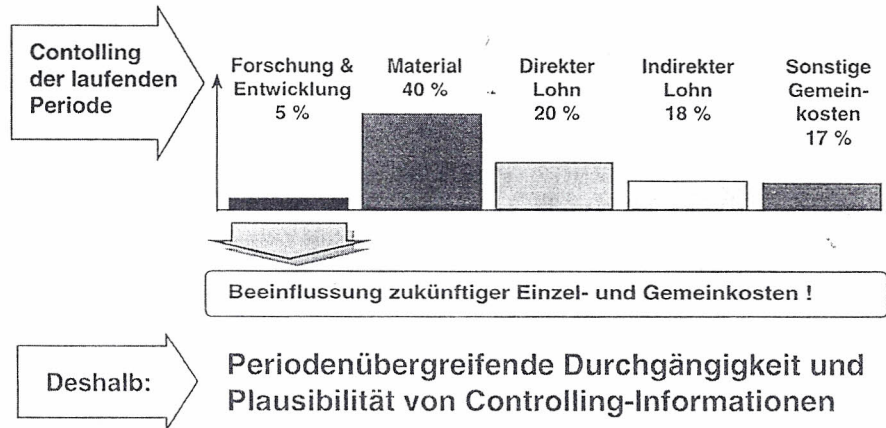


Abbildung 5: Kostenstruktur eines Unternehmens

Gemäß Abbildung 5 entfallen 60 % der Gesamtkosten auf die Einzelkosten der Leistungen und 40 % auf Gemeinkosten. Ein erheblicher Anteil davon dürfte auf fixe Gemeinkosten entfallen. Nur 5 % der gesamten Kosten werden jedoch zukunftsgerichtet für Forschung und Entwicklung aufgewendet. Diese Tätigkeiten beeinflussen aber ganz entscheidend die zukünftigen Einzelkosten der Produkte und der Erzeugungsprozesse. Wenn dabei insbesondere neuere Fertigungstechnologien zum Einsatz gelangen sol-

höhe, -struktur und Kapitaleinsatz. Dies verdeutlicht die Abbildung 6 anhand der Unterschiede von Kostenverursachung, Kostenbeeinflussung und Kostenentstehung.

So ergab eine schon länger zurückliegende Untersuchung, dass die in den Perioden aufgewendeten Entwicklungskosten sich häufig zwar nur auf 5 % der Gesamtkosten der jeweiligen Periode belaufen, dass damit aber hinsichtlich der Entwicklung neuer Produkte bis zu

Anhaltspunkte zur Bestätigung dieser Aussage und für die Notwendigkeit der erweiterten Sichtweise des Prozesscontrolling liefern die Abbildungen 5 und 6.

Abbildung 5 zeigt beispielhaft die Aufteilung der Kosten eines Unternehmens gemäß Budget. Controlling achtet auf die Verhinderung von Budgetüberschreitungen und sucht nach Möglichkeiten für Kosteneinsparungen. Unterjährig konzentrieren sich diese Einsparungen vornehmlich auf variable Kosten, selten auf fixe Strukturkosten. Daher führen sie im Hinblick auf die Herabsetzung der Break-Even-Beschäftigung auch zu geringeren Flexibilitätsgewinnen.

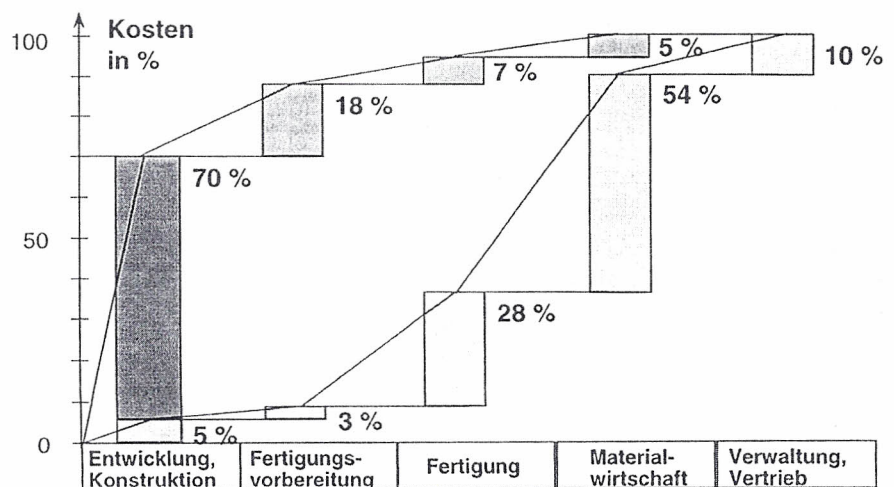


Abbildung 6: Kostenbeeinflussung, -entstehung und -verantwortung

ca. 70 % der zukünftigen Produktkosten zur Disposition gestellt werden. Das eröffnet den Zugang zu enormen Rationalisierungspotenzialen bezogen auf die Lebenszyklen von Produkten. Diesen Zugang zur Einflussnahme auf die zukünftigen Kosten der Produkte im Entwicklungsstadium nutzt das **Target Costing**. Dabei werden im Entwicklungsprozess zu fällende Entscheidungen nur akzeptiert, wenn sie die Einhaltung beziehungsweise Unterschreitung der insgesamt vorgegebenen Zielkosten sowohl hinsichtlich Einzel- wie auch Gemeinkosten erlauben. Ähnlich sind das Value Engineering und das Simultaneous Engineering bezüglich der Beeinflussung zukünftiger Kosten zu bewerten und deshalb als für das Prozesscontrolling nützliche Instrumente anzusehen.

Gestaltung und Kosten zukünftiger Prozesse und Strukturen werden direkt durch Entscheidungen von gestern und heute bestimmt. So beeinflussen die Konstruktion und die Wahl von Materialien unter Umständen die erforderliche Fertigungstechnologie und lösen somit gegebenenfalls Investitionsentscheidungen aus. Entscheidungen von heute determinieren also die künftigen Kosten des Unternehmens in erheblichem oder sogar entscheidendem Umfang. Daher muss die Steuerung und Überwachung von Entscheidungsprozessen, wo immer sie im Unternehmen anfallen, zentraler Bestandteil eines Systems zur Beeinflussung zukünftiger Kostenstrukturen sein. Prozesscontrolling muss diese Entscheidungen auf künftige optimale Kostenstrukturen ausrichten. Hilfreich dürfte dabei die Einschränkung der Ermessensspielräume und die Formalisierung der in verschiedenen Prozessen und Situationen abzuwickelnden Entscheidungsprozesse sein, die zu beachten und anzuwenden dann zu den Aufgaben der operativen Einheiten gehören sollte.

In diesem Kontext sollte ein effizientes Prozesscontrolling natürlich auch Empfehlungen zur Beseitigung schiefer Informationslagen, also zur Beseitigung des Principal-Agent-Dilemmas, sowie zur **Gestaltung zielführender Anreizstrukturen** erarbeiten. Dies sollte Unternehmertum im Unternehmen entwickeln helfen. Rein monetär ausgestaltete Systeme werden dies wohl kaum vermögen, denn die Mitarbeiter sollen sich auch in die Lage des Kunden versetzen. Dazu

bedarf es verständlicher Informationen über die Auswirkungen der zu treffenden Entscheidungen, den erlaubten Entscheidungsfreiraum, die maximal zulässigen Risiken und die zu erreichenden Ziele ebenso wie klarer Verantwortungsabgrenzung.

Sind die Kostenstrukturen zukünftiger Perioden schließlich mittels pro-aktivem Prozesscontrolling bestimmt, sollte das periodenbezogene Prozesscontrolling zusätzlich auf die üblichen Instrumente des operativen Controlling zurückgreifen, um die Auswirkungen der getroffenen Entscheidungen zu überprüfen und gegebenenfalls notwendige Korrekturen durch das Entscheidungsprozesscontrolling zu veranlassen.

Die Ausführungen zeigen den Trend zur zukunftsorientierten prozessbezogenen Ausgestaltung des Controlling zu einem entscheidungsorientierten Prozesscontrolling.

## Literaturhinweise

- Arnaout, A. (2001): Anwendungsstand des Target Costing in deutschen Großunternehmen, Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in Controlling, H. 6/2001, 13. Jg., S. 289-299
- Botta, V. (2001): Balanced Unternehmens Controlling, in: Kostenrechnungspraxis, 45. Jg., 2001, H. 4, S. 199-205
- Botta, V. (2001): Rechnungswesen und Controlling, Bausteine des Rechnungswesens und ihre Verknüpfung, 2. Aufl., Berlin
- Ebbeken, K.; Ebbeken, M.: Prozessorientierte Centerkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, 45. Jg., 2001, H. 3, S. 173-181
- Ewert, R. (1997): Target und Verhaltenssteuerung, in: Freidank, D.-C. et al (Hrsg.), Kostenmanagement, Neue Konzepte und Anwendungen, Berlin, S. 299-321
- Hirsch, B.; Wall, F.; Attorps, J. (2001): Controlling-Schwerpunkte prozessorientierter Unternehmen, in: Kostenrechnungspraxis, 45. Jg., 2001, H. 2, S. 73-79
- Horváth, P. (1998): Controlling München
- Horváth, P. (Hrsg.) (1994): Kunden und Prozesse im Fokus: Controlling und Reengineering, Stuttgart
- Köberle, G. (1994): Die Bedeutung der Prozesskostenrechnung im Entscheidungsablauf des Unternehmens, München

Männel, W. (1995): Prozesskostenrechnung: Bedeutung, Methoden, Branchenerfahrungen, Softwarelösungen, Wiesbaden

Männel, W. (2000): Qualitätscontrolling, Wiesbaden

Riegler, C.: Verhaltenssteuerung durch Target Costing, Analyse anhand einer ausgewählten Organisationsform, Stuttgart

Schmidt, S. (1996): Entwicklung eines Kostenrechnungsmodells für die Qualitätssicherung, Aachen

Weber, J., Schäffer, U., Willauer, B. (2000): Operative Planung erfolgreich gestalten, Band 17 der Reihe Advanced Controlling, Vallendar ■

## Zuordnung CM-Themen-Tableau

|    |    |    |   |   |   |
|----|----|----|---|---|---|
| 31 | 32 | 33 | E | L | A |
|----|----|----|---|---|---|

## Restliche Literatur zum Komplexitäts-Aufsatz von Dr. Guido Leidig (Fortsetzung v. Seite 139)

- M. Usteri/W. Fickentscher/W. Wickler (Hrsg.): Gene, Kultur und Recht, Bern 2000
- W. Völcker: Emergenz und komplexe Dynamik in dissipativen Marktsystemen, Hamburg 1998
- G. R. Wagner: Betriebswirtschaftliche Umweltökonomie, Stuttgart 1997
- M. M. Waldrop: Complexity. The Emerging Science at the Edge of Order and Chaos, New York 1992
- M. M. Waldrop: Inseln im Chaos. Die Erforschung komplexer Systeme, Reinbek b. Hamburg 1993
- J. Weber / U. Schäffer: Balanced Scorecard & Controlling, 2. Aufl., Wiesbaden 2000
- R. Weimar: Neuroscience Before the Gates of Jurisprudence, in: Usteri/Fickentscher/Wickler (Hrsg.), 2000, S. 39ff.
- R. Wendorff: Zeit und Kultur. Geschichte des Zeitbewußtseins in Europa, Opladen 1985
- H. Willke: Ironie des Staates. Grundlinien einer Staatstheorie polyzentrischer Gesellschaft, Frankfurt/M. 1996
- K. F. Withauer: Fitness der Unternehmung, Wiesbaden 2000
- G. Wöhe: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 20. Aufl., München 2000
- Th. Wunder: Wie konkret muss eine Balanced Scorecard sein?, in: CM 2001, H. 2, S. 133ff.