

Re-Engineering und strategisches Ressourcenmanagement durch Prozeßkostensteuerung

Prof. Dr. Volkmar Botta/Müden

1. Unternehmensstrategien

Strategien sind langfristig ausgerichtete Überlegungen. Sie zielen auf nachhaltige Sicherung und Verbesserung des Bestands des Unternehmens. Insbesondere sind seine Wettbewerbsposition auszubauen und zu stärken und sein Handlungsspielraum zu erhalten und zu erweitern.

Hieraus lassen sich zwei strategische Stoßrichtungen bestimmen. Die eine ist nach außen, also auf Markt und Wettbewerb gerichtet. Die zweite zielt nach innen, auf das Management von Einzel- und Gemeinkosten, um selbst infolge von Preisverfall und allgemeinem Wettbewerbsdruck erfolgreich bestehen und rentabel arbeiten zu können. Dabei sind Qualität und Kundenzufriedenheit wichtige Elemente, so daß letztlich eine intensive Verzahnung beider Stoßrichtungen besteht.

Einzel- und Gemeinkosten entsprechen dem bewerteten Verzehr von Gütern und Dienstleistungen zur Aufrechterhaltung der betrieblichen Leistungsbereitschaft sowie zur Erstellung und Verwertung der betrieblichen Leistungen. Hierbei handelt es sich um den bewerteten Ressourceneinsatz. Diesen zu steuern und im Sinne des Wirtschaftlichkeitsprinzips zu beeinflussen ist Aufgabe von Re-Engineering und Ressourcenmanagement.

Zu bedenken ist auch, daß Ressourcen nur dann an anderem Ort oder später verfügbar sind, wenn sie nicht andernorts oder früher verschwendet werden.

2. Re-Engineering und Ressourcenmanagement als Bausteine der Unternehmensstrategie

Re-Engineering bedeutet Re-Design zumindest der betrieblichen Abläufe, eventuell auch des strukturellen Lay-Out. Die Ablauforganisation des Unternehmens ist daher auf Zweckmäßigkeit, hinsichtlich Qualität, Kundenbezug, Schnelligkeit und Prozeßsicherheit zu überprüfen und an das Machbare anzupassen.

Dies bedeutet zunächst die Abkehr von der funktional gegliederten Organisation und die Zusammenführung durch Arbeitsteilung atomisierter Arbeitsabläufe (Detaylorisierung). Dadurch kommt es zur Zusammenführung von Zuständigkeit und Verantwortung (process-owner) für vollständige Arbeitsabläufe bzw. Prozesse. Besonderes Merkmal der neu zu definierenden Prozesse ist die Ausrichtung am Nutzen des jeweiligen Kunden. Dies können sowohl unternehmensinterne als auch externe Kunden sein.

Re-Engineering ist jedoch kein Vorgang, der einmalig durchgeführt wird und dann abgeschlossen ist. Re-engineering stellt vielmehr einen permanenten Prozeß des Wandels dar. Dieser ist an lernende und in diesem Sinne handelnde Organisationen gebunden,

die Struktur und Abläufe kontinuierlich kritisch überwachen, verbessern und die Wertschöpfung optimieren.

3. Zur Notwendigkeit von Re-Engineering und Ressourcenmanagement

Die Notwendigkeit hierzu resultiert aus der Veränderung des wirtschaftlichen Umfelds. In den letzten 50 Jahren hat sich der technologische Wandel drastisch beschleunigt, der Wettbewerb international intensiviert und die Transparenz der Märkte aufgrund der Informationstechnologien und Medien zugenommen. Hinzu kommen die Wandlung der Märkte von Abnehmer- zu Verkäufermärkten, Preisverfall, abnehmende Bindung von Kunden an Marken und rationales, am Preis-Leistungs-Verhältnis orientiertes Kaufverhalten.

Um dem damit einhergehenden Zeit- und Kostendruck zu widerstehen sind die Kosten des Unternehmens transparenter darzustellen, um auf Grundlage dieser gesteigerten Durchsichtigkeit ressourcensparendes Re-Design zu ermöglichen. Dieses hat unter Umständen auch Adjustierungen der aktuellen Unternehmensgröße, insbesondere aber der Unternehmensstrukturen und -kapazitäten zur Folge.

4. Traditionelle Kostenrechnung versus Prozeßkostenrechnung

Die traditionelle Kostenrechnung als Basis der Preiskalkulation hat mittels Zuschlagsrechnung dazu geführt, daß die den Produkten nicht direkt zurechenbaren Kosten über Gemeinkostenzuschlagssätze bezogen auf Einzelmateriale und Einzellohn zugerechnet wurden. Deshalb werden Produkte wegen gleicher Einzelkosten mit gleichen Gemeinkosten belastet. Eigenart indirekter Prozesse ist jedoch, daß diese Kosten nicht direkt zugerechnet werden können.

Ist also beispielsweise ein Umrüstprozeß erforderlich, um eine Maschine von der Produktion des Produkts A auf die von B umzustellen, so ist unerheblich, daß von A 1000 und von B 100.000 Einheiten herzustellen sind. Angenommen, ein Umrüstvorgang koste DM 250.000. Die traditionelle Kostenrechnung verteilt dann die Summe der Umrüstkosten, also DM 500.000, auf 101.000 Produkteinheiten. Im Durchschnitt ergeben sich also die Umrüstkosten pro Einheit von A und B zu DM 4,95.

Die Prozeßkostenrechnung dagegen bezieht die Umrüstkosten auf die jeweils dahinterliegenden Mengen, also auf 100.000 bzw. auf 1.000 Einheiten. Wegen der unterschiedlichen Mengen von A und B unterscheiden sich die Umrüstkosten pro Stück. Sie betragen für Produktart A DM 2,50 pro Stück und für Produktart B DM 250,-- pro Stück. Diese richtigere Gemeinkostenzurechnung verhindert die Belastung von Großserienprodukten zugunsten von Exoten. Exoten werden statt dessen mit den richtigen Kosten belastet, und die eigentlichen Renner können günstiger kalkuliert werden.

5. Grundlagen und Ansatzpunkte der Prozeßkostenrechnung

Ansatzpunkte für die Prozeßkostenrechnung sind ohne Zweifel die indirekten Bereiche des Unternehmens. Ihre Kosten werden traditionell mittels Schlüssel auf die Produkte umgelegt.

Die Prozeßkostenrechnung soll diesen Zustand der nahezu willkürlichen Zurechnung indirekter Kosten auf Produkte beenden. Dazu sind je Kostenstelle geeignete Beschäftigungs-Bezugsgrößen zu bestimmen, die Kosten auf Arbeitsverrichtungen herunterzubrechen. Arbeitsverrichtungen und zugehörige Kosten sind funktionsübergreifend zu ganzheitlichen Arbeitsabläufen/Geschäftsprozessen zu aggregieren, bevor die Kosten der einzelnen Produkteinheit als endgültigem Kostenträger zugeordnet werden.

Erfassung und Bewertung der in den Kostenstellen vorgefundenen Teilprozesse beziehen sich auf die gegenwärtige Situation der Aufbau- und Ablauforganisation. Deshalb kann die prozeßbezogene Zuordnung von Kosten auf Prozesse zunächst nur Hinweise auf Gemeinkosten-Einsparpotentiale liefern. Sie sind ermittelt auf Basis des derzeitigen Budgets. Bei Entfall eines Prozesses wären sie realisierbar beziehungsweise anderweitig im Unternehmen wertschöpfend einzusetzen. Verschwendung durch Nichtbeanspruchung ließe sich so vermeiden.

6. Technik der Prozeßkostenrechnung

Allem voran steht die Definition umfassender Geschäftsprozesse. Ein solcher Prozeß könnte beispielsweise die komplette Abwicklung von Bestellvorgängen sein. Dieser Vorgang startet mit der Anforderung einer Ware in einer Kostenstelle und endet mit dem Ausgleich der Lieferantenrechnung durch das Unternehmen. Zur Erfassung aller Arbeitsschritte der Prozesse ist eine umfassende Befragung aller Organisationsabteilungen und die Zuordnung der dort anfallenden Tätigkeiten auf die Organisationseinheiten übergreifenden Hauptprozesse erforderlich.

Eine komplette Analyse aller Organisationseinheiten des Unternehmens ist sehr zeitaufwendig. Es bietet sich daher an, mit der Aufnahme von Prozessen zu beginnen, bei denen ein relativ enger Bezug zur eigentlichen Leistung des Unternehmens zu vermuten ist. Beispiele dafür sind u. a. Instandhaltungsprozesse, Arbeitsvorbereitung, Logistik, Auftragsbearbeitung und Abwicklung von Reklamationen.

Das heißt, es sind zunächst die im Rahmen einer begrenzt anzusetzenden Prozeßkostenrechnung relevanten Kostenstellen zu bestimmen. In diesen sind die kostentreibenden Einflußfaktoren zu ermitteln und die für die einzelnen Tätigkeiten/Teilprozesse zutreffenden Beschäftigungsmaßgrößen festzulegen. Dabei ist zu fixieren, ob die Tätigkeit beschäftigungsneutral (l_{mn} = Leistungsmengenneutral) ist oder mit der Beschäftigung variiert (l_{mi} = leistungsmengeninduziert). Nach Aufnahme der Anzahl von Verrichtungen je Tätigkeit und der derzeit zugeordneten Kapazität werden die leistungsmengenneutralen Ressourcenverzehre auf die leistungsmengenabhängigen Ressourceneinsätze durch Schlüsselung mittels vermuteter Inanspruchnahme verteilt und die Teilprozesse auf Basis des Budgets der untersuchten Organisationseinheit bewertet.

Anschließend werden die Kosten der Teilprozesse über alle betroffenen Organisationseinheiten zu Kosten von Hauptprozessen verdichtet. Die so ermittelten Kostenbeträge je Hauptprozeßart sind durch die beobachteten Häufigkeiten der Hauptprozesse zu dividieren, um die Kosten je einzeltem Hauptprozeß zu erhalten. Diese Kosten verteilen sich anschließend proportional auf die jeweils damit abgearbeitete Produktmenge.

7. Unterstützung des Re-Engineering durch die Prozeßkostenrechnung

Die Prozeßkostenrechnung schafft brauchbare Grundlagen für das Re-Engineering von Geschäftsprozessen im Unternehmen. Sie zeigt auf, welche Organisationseinheiten an welchen Prozessen beteiligt sind und was die Bearbeitung der jeweils anfallenden Aufgaben kostet.

Sie läßt weiterhin die nach dem derzeitigen Organisationsstand Schnittstellen zwischen den Organisationseinheiten sichtbar werden. Diese bringen grundsätzlich Probleme mit sich und sind im Rahmen eines Re-Designs der Geschäftsprozesse möglichst zu beseitigen.

Ein weiterer Aspekt ergibt sich, wenn im Rahmen einer umfassenden Prozeßkostenrechnung nicht alle Kosten verteilt werden können. Daraus wäre zu folgern, daß nicht alle Organisationseinheiten über die definierten Geschäftsprozesse angesprochen sind. Deshalb ist der Katalog der aufgestellten Geschäftsprozesse möglicherweise unvollständig.

8. Unterstützung des Ressourcenmanagements durch die Prozeßkostenrechnung

Die Prozeßkostenrechnung liefert das Mengen- und Wertgerüst der Prozesse gemäß derzeitiger Aufbau- und Ablauforganisation. Dabei können unter Umständen zeitkritische Aktivitäten aufgezeigt werden, die als Engpaß die Durchlaufzeit durch die Organisationseinheiten beeinträchtigen. Diese Information ist hilfreich für die Steuerung des Ressourceneinsatzes im Unternehmen, ohne dadurch zunächst den Verzehr insgesamt zu beeinflussen.

Die Kenntnis des bewerteten Ressourcenverzehrs je Prozeß zeigt vor allem auf, wieviel sich bei Entfall von Prozessen einsparen läßt. Dabei kann gemäß ABC-Analyse zunächst mit den kostenintensivsten Hauptprozessen begonnen werden, da diese Information über die durchgeführte Prozeßkostenrechnung verfügbar ist. Ressourcenmanagement sollte daher Einfluß auf die Häufigkeit von Prozessen nehmen. Den operativ Verantwortlichen sind die Konsequenzen aufzuzeigen, die sich aus der Häufigkeit des Anfalls technischer Änderungen oder Bestellungen ergeben.

Die Kenntnis der Kosten einzelner Geschäftsprozesse unterstützt Re-Design und Ressourcenmanagement darüber hinaus in bezug auf internes und externes Benchmarking. Dieses dient dazu, vergleichsweise günstigere Prozeßorganisationen ausfindig

zu machen und deren Kennwerte als Richtwerte für interne Optimierungen heranzuziehen.

9. Zukunftsaufgaben von Controlling und Rechnungswesen

Die Steuerung der Gemeinkosten hat strategisch zunehmende Bedeutung für Wettbewerbsfähigkeit und Handlungsspielraum des Unternehmens. Aus meiner Sicht dürfte daher die Entwicklung geeigneter Beschäftigungsbezugsgrößen für indirekte Bereiche eine der vordringlichsten Aufgaben für Controlling und Rechnungswesen sein. Hier ist der Wertschöpfungsgedanke intensiver als bisher zu verfolgen.

Re-Engineering und Ressourcenmanagement sind permanent erforderlich. Die Tätigkeit wird abrechnungstechnisch jedoch einzelnen Perioden zugeordnet.

Controlling und Rechnungswesen sind gefordert, Methoden bereitzustellen, die es dem Unternehmen ermöglichen, Einzel- und Gemeinkosten produktbezogen nicht nur in der jeweiligen Periode, sondern über den ganzen Lebenszyklus von Produkten zu begleiten, vom Entwicklungsbeginn über Markteinführung bis hin zum Ausscheiden aus dem Markt.