

Rolf ESCHENBACH, Dipl.-Ing. Dr. o. Univ.-Prof., ist Vorstand des Instituts für Unternehmensführung der Wirtschaftsuniversität Wien und wissenschaftlicher Leiter des Österreichischen Controlling-Instituts.

Nach Studium, Promotion und Habilitation an der TU München und 15 Jahren in der deutschen und schweizer Industrie, zuletzt als Vorstandsmitglied in den Unternehmensgruppen Oetker und Reemtsma, wurde Eschenbach 1975 an die Wirtschaftsuniversität Wien berufen.

Neben rd. 250 Vorträgen im In- und Ausland veröffentlichte Prof. Eschenbach rd. 150 Fachartikel und Bücher in den Bereichen Controlling, Strategisches Management und Materialwirtschaft.

Prozeßmanagement

Die Erstellung von Produkten und Leistungen kann man als eine Abfolge von Prozessen sehen. Das Denken in Prozessen zwingt zum abteilungsübergreifenden Planen, Entscheiden, Kontrollieren und Steuern.

Innerbetriebliche Prozesse sind zu Wertschöpfungsketten und diese mit vorgelagerten (Lieferanten) und nachgelagerten (Distributoren, Kunden) Wertschöpfungsketten zu Wertsystemen verbunden. Abteilungdenken wird durch ganzheitliches unternehmerisches Denken ersetzt. Durch die Gestaltung von Wertketten lassen sich Wettbewerbsvorteile gewinnen, indem Ressourcen im Sinne besserer Wirtschaftlichkeit gesteuert werden, d.h. Prozesse werden von demjenigen erledigt, der das beste know how und die meiste Erfahrung besitzt. In der Praxis kann das zur Auslagerung von Arbeitsgängen zu anderen Unternehmen führen. Im Prozeßmanagement wird die vorwiegend kostenstellenorientierte Kostenrechnung durch die Prozeßkostenrechnung ergänzt.

Management als Lenkung von Prozessen

Ingenieure und Techniker sind es von jeher gewohnt in Prozessen zu denken, zu planen, zu steuern und zu kontrollieren. Beispiele für solche Prozesse sind „Produkt entwickeln“, „Material beschaffen“, „Produktionsauftrag abwickeln“, „Reklamation bearbeiten“.

Auch bei anderen betrieblichen Funktionen in Produktions-, Handels- und Dienstleistungsbetrieben kann man sich die Produkt- und Leistungserstellung als eine Kette von Prozessen vorstellen. Beispiele dafür sind: „Kundenauftrag bearbeiten“, „Verkaufsförderungsaktion abwickeln“, „Jahresabschluß erstellen“.

Ein Kennzeichen des Managements von Prozessen ist, daß in Vorgängen (Prozessen), also dynamisch und nicht in fertigen Ergebnissen statisch gedacht wird. Prozesse kann man in Unterprozesse (Aktivitäten) untergliedern (Witt, S. 4).

Prozeßdenken muß Auswirkungen auf das Kostenmanagement, d.h. auf die Erfassung, Zurechnung, Steuerung und Verantwortung von Kosten haben.

Während traditionell in den Betrieben in Kostenstellen gedacht wird, d.h. Kosten werden für abgegrenzte Stellen geplant, dort abgerechnet und dort auch verantwortet, zwingt Prozeßdenken zum kostenstellenübergreifenden Kostenmanagement und damit zu Prozeßverantwortlichen anstelle von Stellenverantwortlichen.

Die Kostenstellenrechnung als Grundlage einer Kostenträgerrechnung ist die Basis des operativen Controlling. Kostenstellenweise werden im Sinne zielorientierter Unternehmensführung Kosten geplant und dem Soll-/Istvergleich unterzogen.

Beim Prozeßmanagement wird stellenübergreifend geplant und abgerechnet und deshalb muß geprüft werden, ob die bisher entwickelten Kostenrechnungssysteme der Prozeßmanagemententwicklung gerecht werden oder ob an eine Ergänzung oder gar Änderung der bisher bewährten Kostenrechnungssysteme (wie sie etwa die Grenzplankostenrechnung darstellt) gedacht werden muß.

Ausgehend von den USA hat sich in den letzten zehn Jahren unter Kostenrech-

nungsexperten ein heftiger Methodenstreit über die „richtige“ Kostenrechnung entwickelt, der sich jüngstens sowohl bei Praktikern als auch Wissenschaftlern einer Kompromißlösung nähert, d.h. dem Versuch, die ausgefeilten Methoden der Deckungsbeitragsrechnung durch prozeßadäquate Elemente zu ergänzen (Müller, 1993; Österreichisches Controlling-Institut 1992 und 1993).

Der wichtigste Anstoß zum verstärkten Prozeßdenken kam von den Kostenrechnern. Sie stellten fest, daß die rasant steigenden fixen Gemeinkosten zum Kennzeichen zahlreicher Produktionen bei Gütern und Dienstleistungen geworden sind (Abb. 1). Die traditionellen Verfahren der Zuschlagskalkulation, bei denen Gemeinkosten mit Prozentsätzen auf die direkt den Produkten zurechenbaren Kosten „zugeschlagen“ wurden, mußten deshalb versagen. Zuschlagsätze von bisweilen mehreren hundert Prozent zeigen die Problematik dieser Art der Kostenzurechnung.

Die traditionelle Kostenstellenrechnung (in ihrer fortschrittlichsten Form der Stufendeckungsbeitragsrechnung) scheint

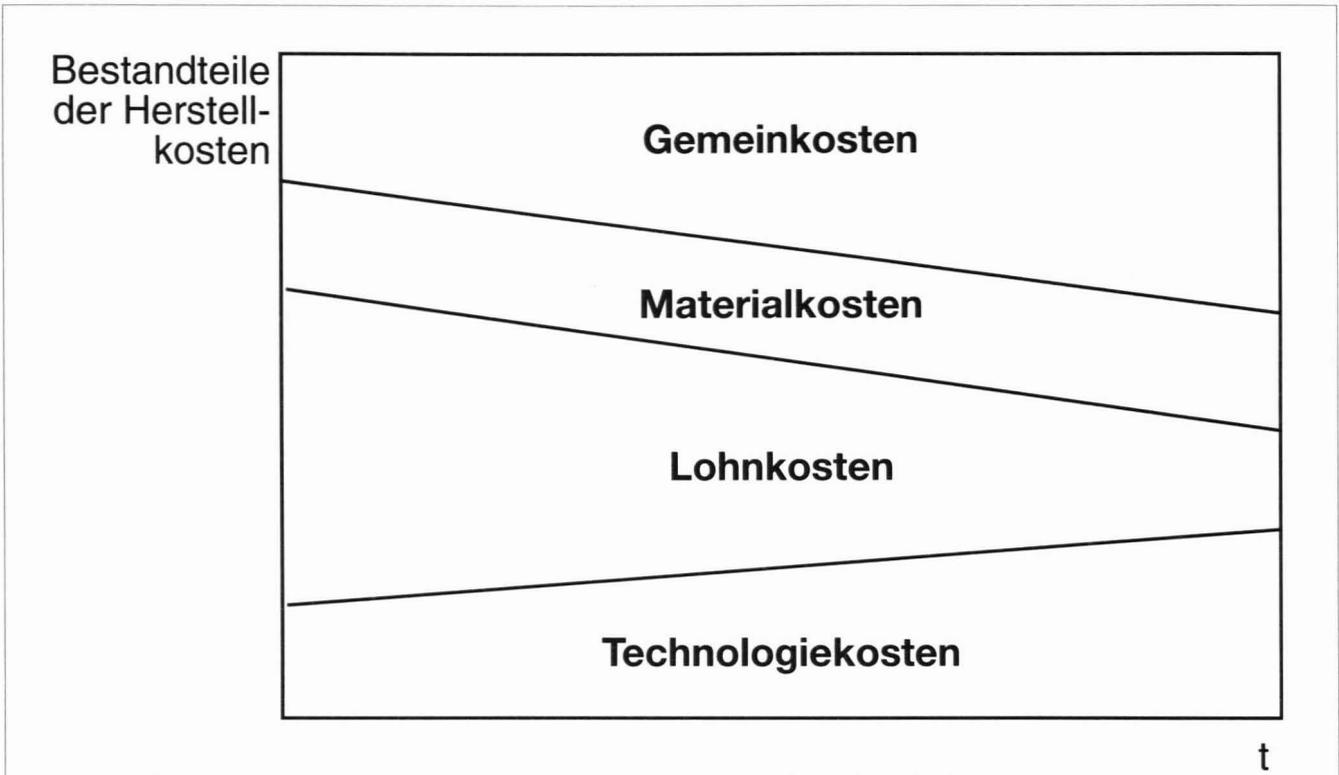


Abb. 1: Dynamik der Produktionskostenstruktur in Anlehnung an Zelle, K.-G.: Warum Prozeßkostenrechnung (Activity Based Costing – ABC)?, 1992, S. 5

zunächst keine befriedigenden Auskünfte auf Fragen wie „Was kosten bestimmte Abläufe, die über den Unternehmenserfolg entscheiden?“ oder „Was kostet eine neue Produkt- oder Dienstleistungsvariante?“ zu liefern. Auch fanden die Wegbereiter der Prozeßkostenrechnung, daß die herkömmliche Kostenrechnung keine befriedigenden Antworten hatte auf solche Fragen: „Wie läßt sich Markt- und Kundenorientierung auch im Kostenmanagement realisieren?“ und „Wie können wir die überbordende Komplexität der Unternehmen abbauen?“ (Horvath, S. 33).

Neue Einsichten und Gestaltungsmöglichkeiten durch Prozeßdenken

Die Erstellung von Produkten und Leistungen in einem Unternehmen kann man sich als Kette von Aktivitäten vorstellen, die zu einer Werterhöhung der Produkte (Leistungen) von Aktivität zu Aktivität führt. Man spricht deshalb auch von Wertketten oder Wertschöpfungsketten. Die Wertkette eines Unternehmens ist eine organisierte Ansammlung von Tätigkeiten bzw. (Wert-)Aktivitäten, durch die ein Produkt entworfen, hergestellt, vertrieben, ausgeliefert und unterstützt wird (Porter, S. 63).

Die Verbindung einzelner Wertschöpfungsaktivitäten innerhalb eines Unternehmens führt zur Wertschöpfungskette des Unternehmens. Die Verbindung der Wertschöpfungskette eines Unternehmens mit den Wertschöpfungsketten anderer Unternehmen führt zu einem Wertsystem (Abb. 2).

Der Wertketten- und Wertsystemgedanke hat sich als außerordentlich fruchtbar erwiesen. Die einem Unternehmen benachbarten Wertketten eines Wertsystems beeinflussen die Wertkette eines jeden Unternehmens, die ihrerseits außerbetriebliche Wertketten tangiert. Es bestehen also passive und aktive Einflüsse.

Durch die Gestaltung der betrieblichen Wertkette und des Wertsystems lassen sich Wettbewerbsvorteile erlangen und erhalten. Innerbetrieblich ist dies grundsätzlich durch Kostensenkungen oder durch Leistungssteigerungen zu bewerkstelligen. Dazu sind die betrieblichen Prozesse zu optimieren und zu gestalten. Durch die Zuordnung ganzer Prozesse zu jeweils einer Person (Process-Owner wie beispielsweise Produktmanager oder Produktverantwortlicher für den Logistikprozeß) lassen sich die Kosten direkter steuern, als wenn die Abwicklung eines Prozesses im Verantwortungsbereich mehrerer Kostenstellenverantwortlicher liegt.

Durch die Gestaltung des Wertsystems, d.h. durch die Abstimmung der eigenen Wertkette(n) mit vorgelagerten (Lieferanten) und nachgelagerten (Distributoren, Kunden) Wertketten lassen sich Synergien, Größendegressionen und betriebsübergreifende Rationalisierungen nutzen. Dabei können zusätzliche Nutzenpotentiale erschlossen werden (es liegt also kein Nullsummenspiel vor). Wie der Nutzen aus Koordination und Optimierung verteilt wird, hängt von der Marktmacht und damit der Verhandlungsstärke der Allianzpartner ab (Porter, S. 79ff).

Im Wertkettenmanagement sind folgende Phasen zu unterscheiden:

- a) Analyse der bestehenden Wertketten
- b) Optimierung der Wertketten und ihrer Schnittstellen.

Die Konsequenz einer innerbetrieblichen Wertkettenanalyse besteht in Maßnahmen zur Produktivitätssteigerung.

Als Konsequenz einer externen Wertkettenanalyse mit dem Ziel der Optimierung der Wettbewerbsposition sind grundsätzlich zwei Arten von Zusammenarbeit zwischen Unternehmen denkbar.

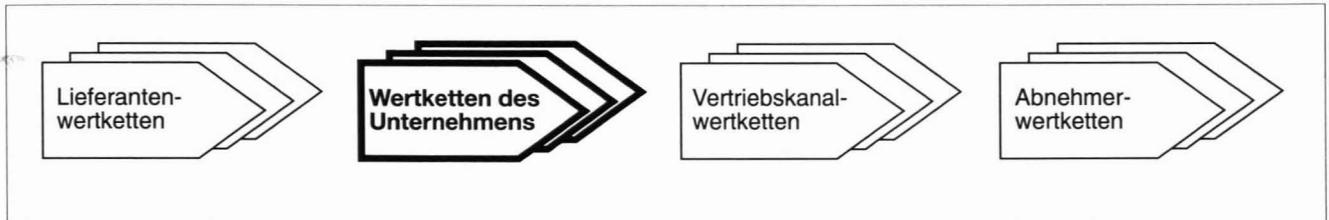


Abb. 2: Wertsystem nach Porter (vergl. Porter, S. 60)

a) Kauf oder Verkauf von Inputs; Beispiel:

Ein Unternehmen erwirbt den rohstoffzeugenden Vorlieferanten (Brauerei erwirbt Mälzerei).

b) Allianz als kurz- oder langfristiges Bündnis; Beispiel:

Automobilhersteller verlagert die Produktion von Komponenten an einen Vorlieferanten; Nahrungsmittelhersteller überträgt Lagerung und Verteilung der Fertigwaren an eine Distributionsfirma; Werbeagentur beauftragt einen Steuerberater mit der laufenden Buchhaltung.

Zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit lassen sich horizontale, vertikale und diagonale Allianzen unterscheiden (Bronder, C. und Pritzl, R., S. 46).

Eine horizontale Allianz liegt vor, wenn Hersteller der gleichen Branche Aktivitäten auf einen aus ihrer Mitte verlagern, z.B. wenn mehrere Produzenten einer Branche das Lagern von Beschaffungsgütern einem der ihren übergeben. Auf die Vorschriften der Kartellgesetzgebung ist im Falle horizontaler Allianzen besonderer Bedacht zu nehmen.

Vertikale Allianzen können sowohl mit Lieferanten als auch mit Abnehmern eingegangen werden. Ein aktuelles Beispiel einer vertikalen Allianz mit einem Zulieferer ist ein Just-in-time-Abkommen.

Diagonale Allianzen schließen Hersteller verschiedener Branchen, die beispielsweise durch die gleichen Kunden miteinander verbunden sind. Beispiel: Allianz zwischen Möbelhersteller und Erzeuger von Heimtextilien beim Entwerfen von Mustern.

Über interne Prozesse liegen im allgemeinen mehr und bessere Informationen als über die Schnittstellen zu vor- und nachgelagerten Geschäftspartnern vor. Darauf ist bei der Analyse Rücksicht zu nehmen und es ist zweckmäßig, die internen und externen Verknüpfungen getrennt zu analysieren.

Der Analyse folgt die strategische Entscheidung und dieser, im Falle der angestrebten externen Allianz, die Suche nach geeigneten Partnern und danach die vertragliche Vereinbarung über Start und Management der Allianz.

Die betriebswirtschaftliche Aufbereitung der strategischen und der operativen Entscheidungsgrundlage ist Sache des Controlling. Es versteht sich, daß durch laufendes Wertkettencontrolling (Aktivitätscontrolling) der Erfolg der innerbetrieblichen Rationalisierungsanstrengungen und der externen Allianzen sichergestellt werden muß.

Wer Allianzen eingeht, verzichtet in Teilbereichen auf eigene uneingeschränkte Souveränität. Er hat im Einzelfall abzuwägen, ob die erlangten Wettbewerbsvorteile Machtverzicht rechtfertigen. So wäre es beispielsweise noch vor kurzer Zeit undenkbar gewesen, daß Tiefkühlprodukte verschiedener Hersteller auf dem gleichen Lastwagen transportiert worden wären. Heute wird auf dem Wege über Distributionszentren über solche Lösungen nachgedacht.

Kritisch ist zum Wertkettenmodell anzumerken, daß eine große Fülle von inner- und außerbetrieblichen Informationen über Aktivitäten und Prozesse benötigt werden. Dazu erfordert Wertkettenmanagement Kenntnis und Interpretation von Verknüpfungen und Abhängigkeiten zwischen Prozessen und es liegt auf der Hand, daß damit zusätzliche Kosten verbunden sind. Diese sind mit dem Nutzenzuwachs aus dem Wertkettenmanagement zu vergleichen. Positive Wirkungen gehen von der ganzheitlichen Sicht des Unternehmens aus. Prozeßorientierung fördert abteilungs- und unternehmensübergreifendes Denken und dabei insbesondere den Gedanken, daß Aufgaben dort erledigt werden sollten, wo spezifisches know how und Erfahrungen in höchstem Maße vorliegen. In der Praxis führt das dazu, daß z.B. ein Produktionsunternehmen die Fakturierung oder gar die gesamte Buchhaltung zu einem darauf spezialisierten Rechenzentrum verlagert.

Prozeßmanagement verlangt eine angemessene Kostenrechnung

Prozeßmanagement hat eine strategische (in der Vorbereitungs- und Entscheidungsphase) und eine operative Dimension (im laufenden Aktivitätencontrolling). Für beide Fälle benötigt die Unternehmensleitung betriebswirtschaftliche Beratung, d.h. Führungsunterstützung bei der Entscheidung in Gestalt von Planung, Kontrolle, Information und Handlungsempfehlung. Dieses Aktivitätenbündel nennen wir heute „Controlling“. Weber (1991, S. 39ff) hat überzeugend herausgearbeitet, daß unter den obwaltenden Rahmenbedingungen für das Funktionieren des Prozeßmanagements die Wahl der angemessenen Kostenrechnung(en) von entscheidender Bedeutung ist.

Die Kostenrechnung gehört zu den wichtigsten führungsunterstützenden betrieblichen Systemen. Wenn von Kostenrechnung im Zusammenhang mit dem Prozeßgedanken die Rede ist, dann liegt der Schwerpunkt nicht so sehr beim Errechnen oder dem Rechnen mit Kosten, sondern beim Kostenmanagement, d.h. bei den Konsequenzen, die aus den ermittelten Kosten zu ziehen sind. Die Entwicklung der Prozeßkostenrechnung hat sich in den letzten fünf Jahren vollzogen, wengleich auf erste Gedanken zurückgegriffen wird, die etwa 35 Jahre zurückliegen (Höchtel, Wüest, S. 117).

1987 entwickelten die an der Harvard-Business-School lehrenden Professoren Cooper, Kaplan und Johnson ein Kostenrechnungskonzept, das sie „Activity Based Costing“ (ABC) nannten. Mit dieser „neuen“ Kostenrechnung richteten sich die Harvard-Professoren an amerikanische Unternehmen, die nach wie vor die Vollkostenrechnung einsetzen und die in der Prozeßkostenrechnung eine willkommene Weiterentwicklung der Vollkostenphilosophie sahen. In der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre wird dagegen darauf hingewiesen, daß man die Grenzplankostenrechnung sehr wohl auch pro-

zeßkonform gestalten könne (Müller, S. 125ff) und daß man den Prozeßgedanken eher ergänzend (Mayer, S. 74, Weber, S. 186) und nicht wie die Amerikaner an Stelle der Grenzkostenrechnung einsetzen sollte.

Prozeßcontrolling

Modernere Controllingansätze wie der vom Österreichischen Controller-Institut vertretene führungsunterstützende, die von Horvath vertretene systembildende und systemkoppelnde Sichtweise oder Webers Koordinationsansatz berücksichtigen implizit, wenn auch nicht instrumentell den Prozeßgedanken. Insbesondere Weber berücksichtigt die Forderung, daß Prozesse so zu gestalten sind, daß sich vor- und nachgelagerte Prozesse reibungslos verbinden lassen (Weber 1993, S. 30ff).

Prozeßmanagement ist sicherlich ein neuer interessanter Ansatz auch für den deutschsprachigen Raum, sodaß sich Controller mit ihm auseinandersetzen müssen. Der Prozeßgedanke hat zur Überprüfung bestehender Kostenrechnungssysteme geführt und insbesondere die Praxis klopft ihn auf seine Eignung zur Verbesserung der betrieblichen

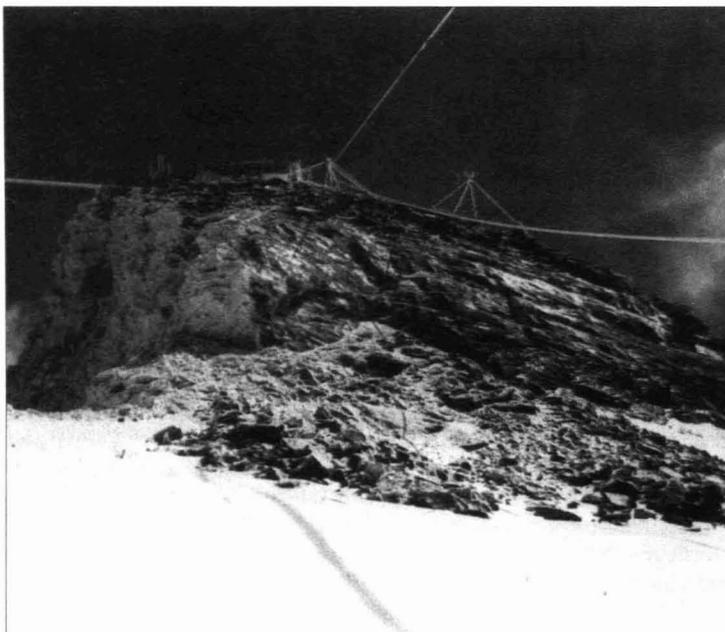
Kostenrechnung ab.

Prozeßorientierte Gedanken lassen sich in bestehende Controlling-Konzeptionen einbauen. Im instrumentellen Bereich können sich Erweiterungen oder Ergänzungen durch eine mehr aktivitätenorientierte Kostenrechnung, durch Prozeßportfolios (Witt und Witt, S. 109) und Konsequenzen im Koordinationsbereich ergeben, um die Schnittstellenprobleme besser in den Griff zu bekommen (Blank und Ondrejkojvic S. 306ff).

Literatur:

- [1] BLANK, K.; ONDREJKOVIC, A.: Prozeßmanagement als neue Controllingkonzeption, in: ESCHENBACH, R. und KUNESCH, H.: Denken und Handeln in Prozessen, Arbeitspapier des Instituts für Unternehmensführung der Wirtschaftsuniversität Wien 1992
- [2] BRONDER, C.; PRITZEL, R.: Leitfaden für strategische Allianzen, Harvard Manager 1/1991, S. 44–53
- [3] HÖCHTL, F.; WÜEST, G.: Neue Ansätze – Prozeßkostenmanagement, in: ESCHENBACH, R.; KUNESCH, H.: Denken und Handeln in Prozessen, Arbeitspapier des Instituts für Unternehmensführung der Wirtschaftsuniversität Wien 1992
- [4] HORVATH, P.: Perspektiven im Kostenmanagement durch Prozeßkostenrechnung und Target Costing, in: Österreichisches Controller-Institut (Hrsg.): Tagungsband zum Symposium „Straffes Kostenmanagement“, Wien 1993, S. 29–60

- [5] MÜLLER, H.: Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung, Habil.-Schrift, Wirtschaftsuniversität Wien 1993
- [6] MAYER, R.: Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis (KRP) 1/1990, S. 74
- [7] Österreichisches Controller-Institut (Hrsg.): Prozeßkostenrechnung, Tagungsband zum gleichnamigen Symposium, Wien 1992
- [8] Österreichisches Controller-Institut (Hrsg.): Straffes Kostenmanagement, Tagungsband zum gleichnamigen Symposium, Wien 1993
- [9] PORTER, M.: Wettbewerbsvorteile, Frankfurt/M. 1986
- [10] WEBER, J.: Rechnungswesenwahl im Prozeßmanagement, in: WITT, F.-J. (Hrsg.): Aktivitäts-Controlling und Prozeßkosten-Management, Stuttgart 1991, S. 39–70
- [11] WEBER, J.: Einführung in das Controlling, 4. Auflage, Stuttgart 1993
- [12] WITT, F.-J.; WITT, K.: Prozeßportfolio im Aktivitätscontrolling, in: WITT, F.-J. (Hrsg.): Aktivitäts-Controlling und Prozeßkosten-Management, Stuttgart 1991, S. 109–129
- [13] WITT, F.-J. (Hrsg.): Aktivitäts-Controlling und Prozeßkosten-Management, Stuttgart 1991
- [14] ZELLE, K.-G.: Warum Prozeßkostenrechnung (Activity Based Costing – ABC)? In: Österreichisches Controller-Institut (Hrsg.): Prozeßkostenrechnung, Tagungsband zum gleichnamigen Symposium, Wien 1992



Strom auf dem Sonnblick

Im Zittelhaus sind Wetterwarte, Richtfunkstation der Verbundgesellschaft und der Alpenverein untergebracht. Energiequellen in 3.106 m Seehöhe: Sonne und Strom.

Die KELAG liefert den Strom für die technischen Anlagen der höchstgelegenen Stromkunden Österreichs. Seit diesem Sommer arbeitet hier auch eine vollbiologische Kläranlage.

Umweltfreundliche Technik im Hochgebirge. Strom macht's möglich.

Energie für Kärnten – KELAG