

Hans-Ulrich Küpper*

Prozesskostenrechnung – ein strategisch neuer Ansatz?

Anmerkungen zum Beitrag >> Prozesskostenrechnung-Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung << von Coenenberg/Fischer

DBW, 51.Jg (1991), S.21-38

Bezugsgrößen; Controlling im Dienstleistungsbereich; Grenzplankostenrechnung; internes Rechnungswesen; Kosteneinflußgrößen; Strategische Entscheidung

Nach der Auseinandersetzung um Voll- oder Teilzeitkostenrechnung schien das interne Rechnungswesen eher an den Rand des wissenschaftlichen Interesses gerückt zu sein. Seit einiger Zeit ändern mehrere Entwicklungen dieses Bild. Besondere Aufmerksamkeit findet in der Praxis dabei das in den USA propagierte Konzept der Prozesskostenrechnung. Coenenberg und Fischer sehen in ihr ein neuartiges und weiterführendes Konzept.

Um die Neuartigkeit, die Vorteile und die Probleme eines als >>strategische Neuorientierung<< bezeichneten Ansatzes herauszuarbeiten, sollte er nicht mit Konzepten der Kostenrechnung verglichen werden, die wohl in der Praxis vorzufinden sind, jedoch hinter den seit längerem erarbeiteten wissenschaftlichen Stand zurückfallen. Deutsche Entwicklungen haben (schon wegen der Sprachbarriere) kaum eine Chance, in den USA wahrgenommen zu werden. Ich vermute, dass die Kritik von Kilger zur >Neuartigkeit der Prozesskostenrechnung recht bissig ausfallen würde, teilweise nicht zu Unrecht. Schon X.P. Franz [1] hat aufgezeigt, dass die Unterschiede der Prozesskostenrechnung gegenüber der Grenzplankostenrechnung eher gradueller Art sind. Will man ihre Leistungsfähigkeit begründet einordnen, muß man sie genauer mit den neueren Kostenrechnungssystemen vergleichen. Erst dann wird m.E. erkennbar, inwieweit sie tatsächlich weiterführen kann. Dies kann an vier Punkten verdeutlicht werden.

1. Cost drivers – Kosteneinflußgrößen

In der Prozesskostenrechnung wird betont, dass die Kostenantriebskräfte oder cost drivers die eigentlich Bezugsgrößen der Verrechnung von Gemeinkosten darstellen sollen. Die Höhe der Kosten hängt nicht nur von den Produkten, sondern von weiteren Bestimmungsgrößen ab. Diese Erkenntnis ist von der betriebswirtschaftlichen Produktions- und Kostentheorie intensiv herausgearbeitet worden. Sie fand ihren Ausdruck in Systemen von Kosteneinflußgrößen, wie sie u.a. von Gutenberg, Heinen und Kilger entwickelt worden sind. Aus diesem wird erkennbar, dass nicht eine, sondern eine Vielzahl von Einflußgrößen als >Kostenanreiber< wirksam sind.

So beruht die Kilgersche Grenzplankostenrechnung auf einem umfassenden System von Kosteneinflußgrößen [2]. Die Wirkung unterschiedlicher Bestimmungsfaktoren auf die Gemeinkosten versucht er über ein differenziertes Bezugsgrößensystem für homogene und heterogene Kostenverursachung zu erfassen. Die Bezugsgrößenwahl muß auf einer >sorgfältigen technisch-kostenwirtschaftlichen Einflußgrößenanalyse< basieren [3].

Jedoch ist er – im Unterschied zur Prozesskostenrechnung – bei fertigungsorientierten Kostenstellen bestrebt, den Zusammenhang zu den Produkten herzustellen, wenn neben der Wirtschaftlichkeitskontrolle eine Kalkulation vorgenommen werden soll. Dem gegenüber enthalten die von Lassmann ausgebaute Periodenerfolgsrechnung [4] und die Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung von Riebel [5] explizit Kosteneinflußgrößen, die von den Produktmengen unabhängig sind.

2. Prozessorientierung – Produktorientierung

Die traditionelle und die Grenzplankostenrechnung sind durch eine starke Ausrichtung auf die Produkte als Kostenträger gekennzeichnet. Dem stellt die Prozesskostenrechnung die Orientierung an Prozessen gegenüber. Zumindest in der starken Betonung von Prozessen und deren Zusammengehörigkeit über mehrere Kostenstellen hinweg liegt ein relativ neues Element. Dies findet sich jedoch auch schon in dem Ansatz der Periodenerfolgsrechnung, in der Kostenfunktion für einzelne Produktionsprozesse bestimmt werden.

Die Grenzplankostenrechnung enthält ebenfalls Ansätze einer Ausrichtung auf Aktivität: in der Verwendung mehrerer Bezugsgrößen je Kostenstelle bei heterogener Kostenverursachung, in der Unterscheidung mehrerer Arten von Arbeit [6] (mit den zugehörigen Zeiten) in einer Stelle und in den Funktionsanalysen [7] für Vertriebs- sowie Verwaltungsstellen. Bei der Anwendung der Grenzplankostenrechnung auf Dienstleistungsunternehmen, wie sie insb. von Vikas [8] ausgearbeitet und z.B. bei der Deutschen Bundespost umfassend durchgeführt wird [9], besteht die gleiche Prozessorientierung wie in der Prozesskostenrechnung.

Die Prozeßorientierung ist ein zweckmäßiger Ansatz, um den Gemeinkostenbereich und Dienstleistungsunternehmen genauer zu durchdringen, zu planen und zu kontrollieren. Dies konsequenter zu sehen und durchzuführen, ist ein wichtiger Schritt, der durch die Prozesskostenrechnung mehr als durch andere Systeme vorangetrieben wird. Übergreifende Prozesse (z.B. >Material beschaffen<) als Entscheidungstatbestände anzusehen, entspricht dem Konzept einer entscheidungsorientierten Kostenrechnung und führt – zu Recht – über die reine Produktorientierung hinaus.

3. Prozeßgrößen – Bezugsgrößen

Der eher graduelle als konzeptionelle Unterschied zwischen Prozeß- und Grenzplankostenrechnung zeigt sich besonders deutlich an den sog. Prozeßgrößen. Ein Vergleich der Beispiele von Coenenberg und Fischer in den Abbildungen 6 und 8 mit den entsprechenden Übersichten bei Kilger [10] zeigt ein hohes Maß an Übereinstimmung (z.B. Lagerraum, Rüst- und Fertigungszeit, Anzahl Bestellungen und Kundenaufträge, Analysen bzw. Prüfungen). Vor diesem Hintergrund verstehe ich nicht, warum Coenenberg und Fischer den Eindruck erwecken, in der Kalkulation würden stets wertmäßige Zuschlagsbasen herangezogen. Dies wirkt eher irreführend.

Eine grundsätzliche >Neuorientierung< ist gerade bei diesem Element, in dem sich das Konzept konkretisiert, nicht erkennbar. Einen Vorzug der Prozesskostenrechnung sehe ich darin, dass sie das Konzept der Bezugsgrößen konsequenter als Kilger weiterführt. Zum einen werden die Bezugsgrößen verfeinert, indem man beispielsweise von der Zahl bearbeiteter Angebote bei Kilger auf die Zahl der Angebotspositionen übergeht. Inwieweit die zur genaueren Erfassung der Kosteneinflußgrößen notwendig und zugleich wirtschaftlich ist, kann nur im konkreten Fall beurteilt werden.

Zum anderen werden mit Recht die nicht ausbringungsmengenabhängigen Bezugs- und Prozeßgrößen stärker berücksichtigt [11]. Damit wird es insbesondere möglich, den Einfluß der bedeutsamer gewordenen Struktur des Produktionsprogramms kostenrechnerisch abzubilden.

4. Strategische Neuorientierung – Weiterführung bekannter Ansätze?

Gegenüber modernen Kostenrechnungssystemen erscheint die Wertung als strategische Neuorientierung deutlich zu hoch gegriffen. Coenenberg und Fischer begründen ihre These mit Allokations-, Komplexitäts- und Degressionseffekten. Diese Effekte werden in der Grenzplankostenrechnung durch die Bezugsgrößendifferenzierung und zugehörige Funktionsanalysen [12] in grundsätzlich entsprechender Weise erreicht.

Ähnlichkeit besteht auch in der Bereitschaft, neben den variablen die fixen Kosten umzuverteilen. Aus Gründen der praktischen Notwendigkeit hat Kilger die Fixkostenschlüsselung in die Grenzplankostenrechnung eingebaut [13] obwohl sie deren Grundkonzept eigentlich widerspricht. Jedoch trennt er konsequenter als die Prozesskostenrechnung zwischen variablen und fixen Anteilen.

Die Prozesskostenrechnung beruht im Vergleich zu den bei uns bekannten modernen Kostenrechnungssystemen auf keinem neuen Konzept. Sie führt vor allem im Hinblick auf Planungs-, Kontroll- und Verwaltungstätigkeiten einige Ansatzpunkte konsequenter weiter. Dies ist wichtig. Zudem bewirkt die Beschäftigung mit diesem >neuen< Ansatz eine stärkere Beachtung und Verbreitung von Konzepten, die in der Praxis bisher gern mit Praktikabilitätsargumenten zurückgewiesen wurden. Insoweit hat die Prozesskostenrechnung eine >Marketingwirkung<.

Von >strategischen< Informationsvorteilen zu sprechen, erscheint mir problematisch. Das Rechnungswesen gehört sicher zu den Instrumenten einer Unternehmung, die ihre Position auf längere Sicht mit beeinflussen. Jedoch ist die – auch [14] bei Coenenberg und Fischer erkennbare – Assoziation nicht ungefährlich, die Kostenrechnung könne das geeignete Instrument für die Unterstützung strategischer Entscheidungen bilden. Für diesen Zweck sind langfristig ausgerichtete Informationsinstrumente heranzuziehen und zu entwickeln.

Anmerkungen

- [1] Franz (1990)
- [2] Kilger (1988), S. 135
- [3] Kilger (1988), S. 325 (kursiv Original)
- [4] Lassmann (1968); Lassmann (1973);
Lassmann(1980);Lassmann(1981);Wartmann(1963); Franke (1972)
- [5] Riebel (1990)
- [6] Kilger (1988), S. 335
- [7] Kilger (1988),S.500 und S. 508 ff.
- [8] Vikas (1988)
- [9] Strohbach (1990)
- [10] Kilger (1988), S. 338 und S. 430

- [11] Auf die Zweckmäßigkeit einer Trennung von mengen- und wertabhängigen Größen hat Riebel besonders hingewiesen, ohne dass dies bei Coenenberg und Fischer berücksichtigt wird. Riebel (1990), S. 453 ff
- [12] Vgl. z.B. Kilger (1988), S. 506 ff
- [13] Vgl. u.a. Kilger (1988), S. 426, S. 467, S. 478 f. und S. 698 ff, Plaut (1987), S. 364
- [14] Vgl. Horvách (1990), insb. S. 175 ff.

Verzeichnis der zitierten Literatur

- Franke, Reimund (1972): Betriebsmodelle. Rechensysteme für Zwecke der kurzfristigen Planung, Kontrolle und Kalkulation. Düsseldorf 1972.
- Franz, Klaus-Peter (1990): Die Prozeßkostenrechnung – Darstellung und Vergleich mit der Plankosten – und Deckungsbeitragsrechnung. In: Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument, hrsg. Von Dieter Ahlert, Klaus-Peter Franz und Hermann Göppl. Wiesbaden 1990, S. 109-136.
- Horváth, Péter (hrsg.)(1990): Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen? Stuttgart 1990.
- Kilger, Wolfgang (1988): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung 9. verb.Aufl., Wiesbaden 1988.
- Lassmann, Gert (1968): Die Kosten und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben. Düsseldorf 1968.
- Lassmann, Gert (1973): Gestaltungsformen der Kosten- und Erlösrechnung im Hinblick auf Planungs- und Kontrollaufgaben. In: Die Wirtschaftsprüfung, 26. Jg.(1973), S. 4-17
- Lassmann, Gert (1980): Neue Aufgaben der Kosten und Erlösrechnung aus der Sicht der Unternehmensführung. In: Führungsprobleme industrieller Unternehmungen. Festschrift für Friedrich Thomee zum 60. Geburtstag Hrsg. Von Dietger Hahn. Berlin/New York 1980, S. 327-347.
- Laßmann, Gert (1981): Einflußgrößenrechnung. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg von Erich Kasiol, Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer. 2. Aufl. Stuttgart 1981, Sp.427-438.
- Plaut, Hans-Georg (1987): Die Entwicklung der flexiblen Plankostenrechnung zu einem Instrument der Unternehmensführung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 57. Jg.(1987), S. 355-366.
- Riebel, Paul (1990): Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung. 6.wesentlich erw. Aufl. Wiesbaden 1990
- Strohbach, Winfried (1990): Die Einführung einer dezentralen Leistungs- und Kostenrechnung (DELKOS) bei den Unternehmen der Deutschen Bundespost. In: Konzepte und Instrumente von Controlling-Systemen in öffentlichen Institutionen, hrsg. Von Jürgen Weber und Otto Tytkowski. Stuttgart 1990, S. 103-129
- Vikas, Kurt (1988): Controlling im Dienstleistungsbereich mit Grenzplankostenrechnung. Nachdr.d.l.Aufl., Wiesbaden 1988.

Wartmann, R. (1963): Rechnerische Erfassung der Vorgänge im Hochofen zur Planung und Steuerung der Betriebsweise sowie der Erzauswahl. In: Stahl und Eisen, 83. Jg. (1963),S. 1414-1426.

* Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper, Universität München, Institut für Produktwirtschaft und Controlling, Rosenheimer Straße 139, 8000 München 80