

## Manfred Grotheer: Prozesskostenrechnung - Prof. Dr. Kaplan (Harvard Business School) live - Statements, Eindrücke und Interpretationen-

Am 20. Febr. 1992 konnte ich Prof. Dr. Robert S. Kaplan auf der Veranstaltung "Prozesskostenrechnung - ABC Performance Measurement" des Institute for International Research kennenlernen. Dr. Karl Günter Zelle, KPMG Peat Marwick Unternehmensberatung, unterstützte mich als fachlicher Leiter dieser Veranstaltung wesentlich dabei, auch einige Fragen direkt an Prof. Kaplan zu stellen.

Es war mein Ziel für diese Veranstaltung, von Prof. Kaplan Antworten auf folgende fünf Fragen zu erhalten:

1) In Deutschland gibt es verschiedene Interpretationen des ABC: Worin sehen Sie den Schwerpunkt des ABC:

durch Ablaufbetrachtungen sowie Messen und Bewerten von Administrationsvorgängen, Strukturkosten zu beeinflussen oder die Kalkulationsgenauigkeit zu erhöhen, indem prozentuale Gemeinkostenzuschlässe durch "Bemühtarife" ersetzt werden, da diese nach dem Kalk.-Prinzip "direkte Inanspruchnahme" die Ressourcennutzung besser widerspiegeln können als durchschnittliche Gemeinkostenzuschlässe.

2) Ein controlling-geeignetes Rechnungswesen sollte entscheidungsgerecht und führungsgerecht sein. Wenn Prozesse betrachtet und bewertet werden, gibt es dann auch einen Prozessverantwortlichen, so daß es - ähnlich wie beim Projektmanagement - eine Matrixorganisation zwischen Prozeß- und Kostenstellenmanagern gibt?

3) Sehen Sie das ABC als notwendige Weiterentwicklung der Deckungsbeitragsrechnung unter Beibehaltung der Deckungsbeitragsinformationen oder als eigenständiges Kostenrechnungsverfahren?

4) Die prozessorientierte Kalkulation wird in Deutschland teilweise auch als strategische Kalkulation bezeichnet, womit wahrscheinlich a) die langfristig notwendige Deckung der Strukturkosten und b) die Ermittlung und Deckung der direkten Strukturkosten (z.B. bei Differenzierungsstrategien) gemeint sind. Wie sind aus dieser Kalkulationsweise entscheidungsrelevante Kosten zu ermitteln (z.B. in Form einer stufenweisen Kalkulation mit Activities unterschiedlicher Fristigkeitsgrade der Beeinflussung)?

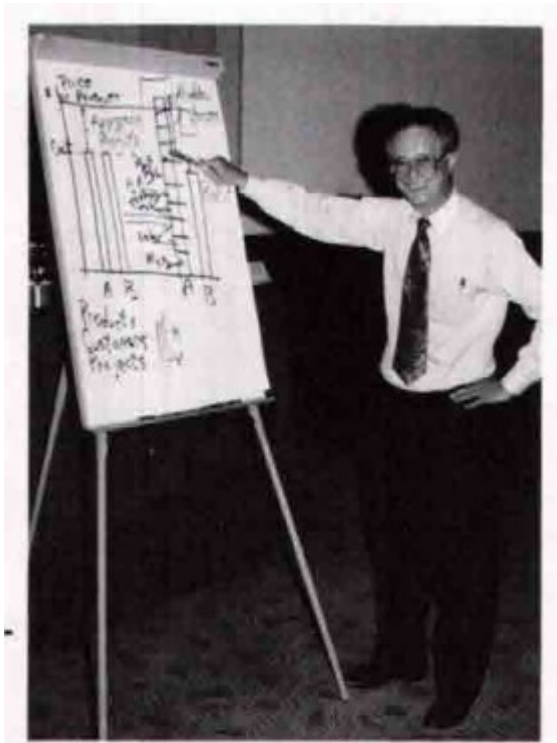
5) Welche Schritte organisatorischer Art sind erforderlich, um von einer flexiblen Plankostenrechnung zu einem ABM-System zu kommen.

Die Antworten auf diese Fragen erhielt ich in Prof. Kaplans Vortrag bzw. im direkten Gespräch mit ihm.

Zu 1: Zunächst legte Prof. Kaplan Wert darauf, von ABC (Activity-Based Costing) zu sprechen, so daß auch ich diesen Begriff hier beibehalte. Den Begriff "Prozesskostenrechnung" würde in den USA niemand richtig verstehen. Für Prof. Kaplan ist das ABC sowohl ein Instrument zur Beherrschung der Fixkosten wie auch zur Erhöhung der Kalk.-Genauigkeit.

Diejenigen Kosten, um die es beim ABC geht, sind die "Cost of Activity Supplied", die sich aus den "Cost of Activity Used" und den "Cost of Activity Not Used" (Excess Capacity) zusammensetzen. Kaplan geht es an dieser Stelle noch nicht um die Beeinflussbarkeit bzw. Veränderbarkeit. Er sieht zunächst eine vorgehaltene Kapazität und fragt dann, inwieweit diese Kapazität an Mitarbeitern, Maschinen und Sachmaßnahmen in Anspruch genommen wird (... organization fully uses resource supplied...). Dabei geht er von der verfügbaren Kapazität aus - nicht von der budgetierten.

So können die "cost of supplying resource" gleich bleiben, d.h. er unterstellt zunächst keine "automatische" Beeinflussbarkeit, wenn die "cost of using resource" geringer werden, indem in gleichem Maße die "Excess Capacity" zunimmt (s. Abb.1). An dieser Stelle kam in mir das Bild von den Nutz- und den Leerkosten auf.



Auf der Basis dieser verfügbaren Kapazität bildet er einen Tarif je Einheit (Aktivität) und arbeitet mit diesem Kostensatz in den verschiedenen Auswertungen der Ergebnisrechnung - Produkte, Regionen und Kunden - sowie ihren Vorsystemen, z.B. die Produktkalkulation, die er interessanterweise einige Male als "Bill Of Activities" bezeichnete. Dabei plädierte er dafür, die Entwicklung im Marketing auch im Rechnungswesen nachzuvollziehen: die ergebnismäßige Betrachtung von Kunden, Regionen und Produkten. "Im allgemein sehr guten deutschen Rechnungswesen wird noch zu viel von Kostenstelle an Kostenstelle verrechnet. Bringt die Kosten gleich auf das Produkt-, Kunden- oder Regionenergebnis".

Die Beeinflußbarkeit dieser Kosten soll in zwei Schritten erreicht werden:

- Stage 1: Reduce Demand for Activity  
 Stage 2: Exploit the excess capacity  
 a) produce more  
 b) spend less

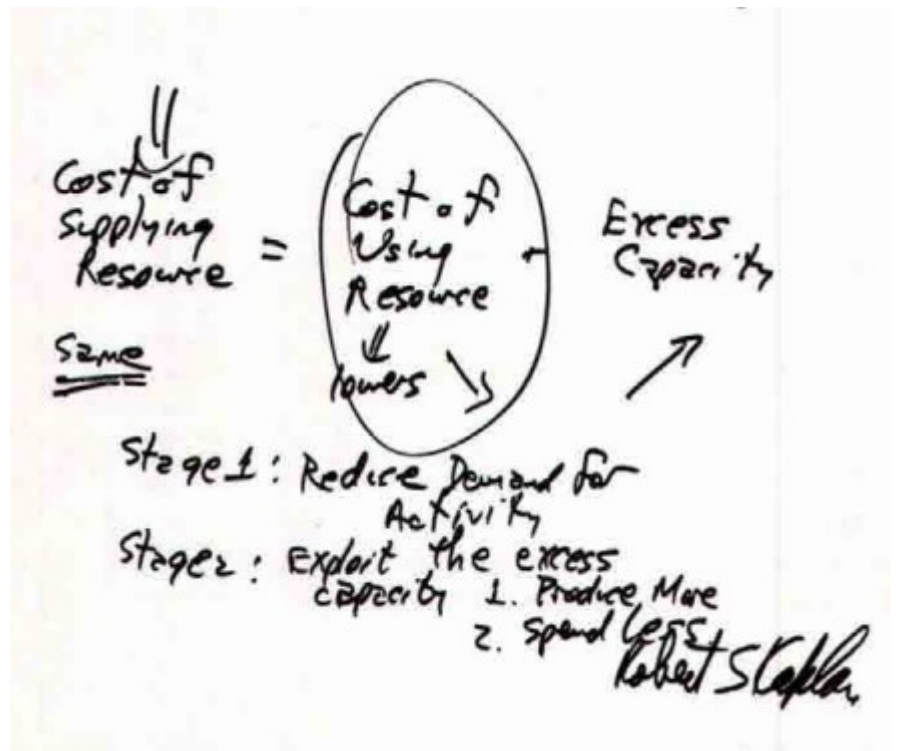
Damit soll zunächst durch die ablauforientierte Betrachtung von Aktivitäten die Effizienz erhöht werden. Die sich dadurch vergrößernde "Excess Capacity" soll benutzt werden, um mehr zu produzieren oder Kosten abzubauen.

Kaplan betonte, daß das ABC (ebenso wie alle anderen praktizierten Kostenrechnungsverfahren) nicht per se entscheidungsrelevante Zahlen für jeden Planungsfall enthält. Es dient dazu, durch Messen und Zählen die Effizienz in den Abläufen zu erhöhen und damit auch gleichzeitig eine erhöhte Transparenz auf Kunden-, Produkt- oder Regionenebene zu erzielen. Er nannte diese gewonnenen Informationen "Hidden Profit" und "Hidden Lost". Diese Bezeichnungen verwendete Kaplan, um die nach Maßnahmen verlangenden (vollkostenorientierten) Ergebnisveränderungen zu beschreiben, die sich einstellen, wenn statt pauschaler Zuschlagsätze, einzeln gemessene Leistungstarife geführt werden. Die Beeinflussung hat auf der Ebene der Activity-Center (das sind Kostenstellen, die ablauforientiert gebildet werden) zu erfolgen.

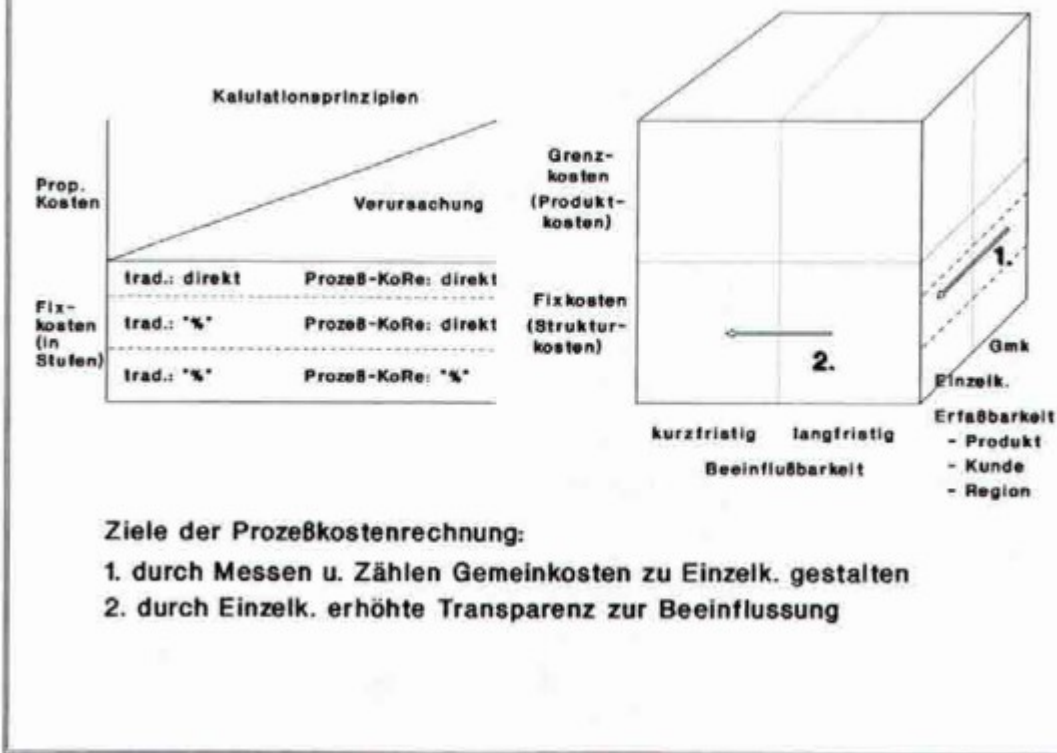
zu 2): Prof. Kaplan bejahte sowohl die Aspekte des Responsibility wie auch des Decision Accountings. Das ABC erhöht ablauforientiert die Entscheidungstransparenz, die gepaart sein muß, mit einer Entscheidungskompetenz und -verantwortung. Demnach gibt es einen Activity-Center-Manager.

zu 3): Das ABC wird von Prof. Kaplan als eigenständiges Kostenrechnungsverfahren interpretiert. Nur an einer Stelle benutzte er den Ausdruck "Contribution margin". Ihm geht es um die Verbesserung des Profits, indem er die "Hidden Profits" und "Hidden Losses" zur Anregung von Maßnahmen ermittelt. Kaplan schaut auf das Ergebnis "ganz unten".

An dieser Stelle muß ich zur weiteren Illustration den "Deyhle'schen Kostenwürfel" einfügen, an den mehrere Seminarteilnehmer während des Vortrages von Prof. Kaplan denken musste, zumal Prof. Kaplan, immer wenn er Strukturkosten meinte, deren Beeinflussbarkeit/Veränderbarkeit er gerade durch das ABC erhöhen will und die damit nicht konstant sind, von "Fixed" Costs sprach, wobei er, in dem Moment, in dem er das Wort "fixed" sprach, mit dem Zeigefinger zwei Anführungsstriche in die Luft zeichnete.



## Prozeßkostenrechnung - dargestellt am Kostenwürfel -



Anhand dieser Darstellung lassen sich die Ziele des ABC, wie Kaplan sie darstellte, zusammenfassen:

- a) statt prozentualer Gmk-Zuschlagsätze sind gemessene und tarifierte Kostensätze relativ zur Kont.-Einheit (Produkt, Region, Kunde, Projekt) zu bilden,
- b) durch das genauere Messen wird eine erhöhte Transparenz erhalten, die zu Maßnahmen (Management-Entscheiden) der Beeinflussung/Veränderung führen soll.

Nach meiner Interpretation des Vortrages von Prof. Kaplan bewegt sich damit das ABC im Bereich der Strukturkosten und hat für Anwender der flexiblen Plankostenrechnung keinen Einfluss auf den DBI (Netto-Erlös - Produktkosten).

zu 4: Wie schon zu den Antworten der Fragen 1 u. 2 geschildert, sieht Kaplan das ABC nicht als Automatismus zur Lieferung entscheidungsrelevanter Kosten. Das ABC soll zu Entscheidungen auffordern. Wenn zum Beispiel

- ein Einzelauftrag Entwicklungs-, Konstruktions- und Beschaffungsaktivitäten oder
- ein Kunde unsere Verkaufs-, Logistik- und Verwaltungsaktivitäten

stärker in Anspruch nimmt (using resource), sollen diese Betrachtungsobjekte operativ auch einen stärkeren Ergebnisbeitrag (Ziel-DB) leisten. Ist dieses nicht möglich, sind Management-Entscheidungen zu treffen, um diese Ressourcen besser einzusetzen oder abzubauen.

zu 5: Deutsche Unternehmungen haben, lt. Kaplan, durchweg ein sehr gutes Rechnungswesen, da sich als Basis für die Einführung des ABC eignet. Da inzwischen Erfahrungen mit der Implementation des ABC vorliegen, sei mit einer Projektdauer zur ABC-Einführung von 6-9 Monaten bei 3-5 Vollzeit-Projektmitarbeitern zu rechnen.

Ergänzend zum Vortrag von Prof. Kaplan folgten am 22. Febr. 92 Vorträge zur Einführung/Anwendung des ABC, die von Beratern sowie Anwendern in kompetenter Weise gehalten wurden und aus denen ich einige Kernaussagen skizzieren möchte:

Hr. D. Wäscher, Abt.-Dir. Betriebsw./Planung/Controlling der W. Schlafhorst AG & Co, nannte folgende pragmatischen Aspekte:

- a) einmal pro Jahr (um Zykluszeiten zu berücksichtigen) wird mit den Leitern von Nicht-Fertigungskostenstellen ein Vergleich hinsichtlich ihrer Kosten und Standards Of Performance (Leistungsmengen) durchgeführt (Effizienzvergleich).

b) bei jeder konstruktiven Änderung ist eine Teile-Bilanz zu führen, um mit der konstruktiven Änderung auch eine Verringerung der Teilezahl zu erreichen, da die Teilezahl als wesentlicher "Kostentreiber" erkannt wurde.

Hr. K. Rummel, Kaufm. Leiter im Betrieb Erlangen der Siemens AG, Bereich Med. Technik, nannte als einen Erkenntnisgewinn des ABC: "Wenn das Geschäft brummt, müssen Sie sich bereinigen, bevor Sie wieder investieren! Wann sonst?!" Welche Produkte/Kunden binden welche administrative Leistung in welcher Höhe? Wie sieht ihr Ergebnis aus? Lassen sich diese Ressourcen "wenn es brummt" woanders besser nutzen?

Hr. Lembke und Hr. G. Busch, Controller im Bereich Logistik der Hewlett Packard GmbH, Böblingen, stellten ein prozesskostenorientiertes Rechnungswesen in einem Logistikeinsatzgebiet dar. Sie sprachen sich für eine möglichst einfache Gestaltung dieses Systems aus. Um den analytischen Aufwand bei der Planung und Erfassung gering zu halten, sprachen sie sich für ein bis zwei Leistungsmessgrößen pro Kostenstelle aus. Diese Leistungsmessgrößen setzen sich in ihrem Fall teilweise aus übergeordneten Messgrößen (Standards Of Performance) zusammen, in die insbesondere auch externe Aspekte (z.B. aus Kundensicht) einfließen. So bildet die Ziel-Zeitdauer zwischen Auftragsunterschrift des Kunden und Bereitstellung des Gerätes beim Kunden eine übergeordnete Messgröße zur Ableitung von Messgrößen zur Bearbeitungsdauer des Auftrags in der Vert.-Niederlassung, Disposition, Kommissionierung, Versand etc.

Auch wenn es "ewige Themen" der Kostenrechnung sein mögen, die jetzt etwas neu aufbereitet und aktualisiert wurden, empfand ich diese Veranstaltung für Management-Accounting-orientierte Controller, die den Kostenwürfel im gedanklichen Zugriff haben, thematisch überaus interessant. Alle Referenten waren lebhaft und führten ihre Vorträge in freier Rede und kompetent durch.

Quelle: <https://www.haufe.de/download/controller-magazin-ausgabe-031992-controller-magazin-138714.pdf>