

Klaus Dellmann/Klaus Peter Franz (Hrsg.)

# Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement

**Mit Beiträgen von**

H. Ammann • M. Bromwich • G.W. Diekhöner • C.Chr. Freidank  
B. Friedl • O. Fröhling • B. Kaluza • Y. Kato • A. Klein • J. Kloock  
H.U. Küpper • K. Küting • L. Lachnit • P. Lorson • Th. Reichmann  
Chr. Riegler • D. Rückle • G. Scherrer • H. Schierenbeck • K. Spremann  
T. Tani • E. Troßmann • A. Wagenhofer • J. Weber

Verlag Paul Haupt Bern • Stuttgart • Wien



8898453

8-8898453

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

**Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement**

Klaus Dellmann; Klaus Peter Franz (Hrsg.).

Mit Beitr. von H. Ammann... – Bern; Stuttgart; Wien; Haupt, 1994

ISBN 3-258-04726-X

NE: Dellmann, Klaus (Hrsg.); Ammann, Hans

Alle Rechte vorbehalten

Copyright © 1994 by Paul Haupt Berne

Jede Art der Vervielfältigung ohne Genehmigung des Verlages ist unzulässig

Printed in Switzerland

KAH/2508

# Inhaltsverzeichnis

Die Autoren .....	9
<b>Teil I</b>	
<b>Zur Einführung</b>	
KLAUS DELLMANN – KLAUS PETER FRANZ	
Von der Kostenrechnung zum Kostenmanagement .....	15
HANS-ULRICH KÜPPER	
Vergleichende Analyse moderner Ansätze des Gemeinkostenmanagements .....	31 
OLIVER FRÖHLING	
Strategisches Kostenmanagement: Paradigmenbeschwörung	
überdeckt Konzeptionsdefizite .....	79
<b>Teil II</b>	
<b>Kostenmanagement und Activity Based Costing (Prozesskostenrechnung)</b>	
BIRGIT FRIEDL	
Prozesskostenrechnung als Instrument eines programmorientierten	
Kostenmanagements .....	135
MICHAEL BROMWICH	
The economic foundations of Activity Based Costing (ABC) .....	167

## Teil III

### Kostenmanagement und Target Costing

TAKEYUKI TANI – YUTAKA KATO Target Costing in Japan .....	191
CARL CHRISTIAN FREIDANK Unterstützung des Target Costing durch die Prozesskostenrechnung .....	223
GÜNTER W. DIEKHÖNER Kostensenkung in Entwicklung und Konstruktion effizient und praxisorientiert managen! .....	261

## Teil IV

### Kostenmanagement und Produktlebenszyklus

THOMAS REICHMANN – OLIVER FRÖHLING Produktlebenszyklusorientierte Planungs- und Kontrollrechnungen als Bausteine eines dynamischen Kosten- und Erfolgscontrolling .....	281
DIETER RÜCKLE – ANDREAS KLEIN Product-Life-Cycle-Cost Management .....	335

## Teil V

### Kostenmanagement bei neuen Technologien

BERND KALUZA Kostenmanagement bei neuen Technologien .....	371
KARLHEINZ KÜTING – PETER LORSON Neue Technologien: Instrumente und Objekte von Kostenrechnung und antizipativem Kostenmanagement .....	423

## Teil VI

### Unterstützung des Kostenmanagements durch Kosteninformationen

ALFRED WAGENHOFER – CHRISTIAN RIEGLER	
Verhaltenssteuerung durch die Auswahl von Bezugsgrößen .....	463
ERNST TROSSMANN	
Situationsbezogene Kalkulation im betrieblichen Güterflussnetzwerk .....	495
JÜRGEN WEBER	
Logistikkostenrechnung im Spannungsfeld zwischen Komplexität und zusätzlicher Information .....	527
LAURENZ LACHNIT – HELMUT AMMANN	
Systemgestütztes Kosten- und Erfolgsmanagement für Unternehmen mit Einzelfertigung .....	551

## Teil VII

### Unterstützung des Kostenmanagements durch Kostenkontrolle

GERHARD SCHERRER	
Probleme der Kostenkontrolle in der aktivitätsorientierten Kostenrechnung .....	585 
JOSEF KLOOCK	
Neuere Entwicklungen des Kostenkontrollmanagements .....	607

## Teil VIII

### Kostenmanagement für Banken

HENNER SCHIERENBECK	
Prozessorientierte Standard-Einzelkostenrechnung und Produktivitätssteuerung im Kundengeschäft der Banken .....	647
KLAUS SPREMAN	
Aufbau einer Bankkostenrechnung zur Unterstützung dezentraler Verantwortung .....	681
Sachregister .....	711



## Die Autoren

AMMANN, HELMUT, Dr., Co-Autor zu Laurenz Lachnit, Institut für Betriebswirtschaftslehre II, Lehrstuhl Rechnungswesen, Carl v. Ossietzky Universität Oldenburg, Oldenburg (Deutschland)

BROMWICH, MICHAEL, CIMA Professor of Accounting and Financial Management, The London School of Economics and Political Science, London (Great Britain)

DELLMANN, KLAUS, (Hrsg.), Univ.-Professor, Direktor des Instituts für Unternehmensrechnung und Controlling der Universität Bern, Bern (Schweiz)

DIEKHÖNER, GÜNTHER W., Dr.-Ing., Inhaber der PM, Produktentwicklung – Methodikberatung, Bremen (Deutschland)

FRANZ, KLAUS PETER, (Hrsg.), Univ.-Professor, Universität Kaiserslautern, zur Zeit Wissenschaftlicher Direktor des Universitätsseminars der Wirtschaft (USW), Ertstadt (Deutschland)

FREIDANK, CARL-CHRISTIAN, Univ.-Professor, Steuerberater, Direktor des Instituts für Rechnungslegung und Controlling der Hochschule St. Gallen, St. Gallen (Schweiz)

FRIEDL, BIRGIT, Dr., Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Eberhard-Karls-Universität, Tübingen (Deutschland)

FRÖHLING, OLIVER, Dr., Lehrstuhl für Controlling und Unternehmensrechnung, Universität Dortmund, Dortmund (Deutschland)

KALUZA, BERND, Univ.-Professor, Lehrstuhl Betriebswirtschaftslehre, insbesondere für Produktionswirtschaft und Industriebetriebslehre, Universität Duisburg, Duisburg (Deutschland)

KATO, YUTAKA, Associate Professor, Co-Autor zu Takeyuki Tani, School of Business Administration, Kobe University, Kobe (Japan)

**KLEIN, ANDREAS**, Dipl.-Kfm., Co-Autor zu Dieter Rückle, Wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Rechnungswesen, Universität Trier, Trier (Deutschland)

**KLOOCK, JOSEF**, Univ.-Professor, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensrechnung, Universität zu Köln, Köln (Deutschland)

**KÜPPER, HANS-ULRICH**, Univ.-Professor, Institut für Produktionswirtschaft und Controlling, Ludwig-Maximilians-Universität München, München (Deutschland)

**KÜTING, KARLHEINZ**, Univ.-Professor, Direktor des Instituts für Wirtschaftsprüfung an der Universität des Saarlandes, Saarbrücken (Deutschland)

**LACHNIT, LAURENZ**, Univ.-Professor, Institut für Betriebswirtschaftslehre II, Lehrstuhl Rechnungswesen, Carl v. Ossietzky Universität Oldenburg, Oldenburg (Deutschland)

**LORSON, PETER**, Dr., Co-Autor zu Karlheinz Küting, Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Institut für Wirtschaftsprüfung an der Universität des Saarlandes, Saarbrücken (Deutschland)

**REICHMANN, THOMAS**, Univ.-Professor, Lehrstuhl für Controlling und Unternehmensrechnung, Universität Dortmund, Dortmund (Deutschland)

**RIEGLER, CHRISTIAN**, Mag., Co-Autor zu Alfred Wagenhofer, Universitätsassistent am Institut für Unternehmensführung der Karl-Franzens-Universität Graz, Graz (Österreich)

**RÜCKLE, DIETER**, Univ.-Professor, Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Rechnungswesen, Universität Trier, Trier (Deutschland)

**SCHERRER, GERHARD**, Univ.-Professor, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Unternehmensrechnung, Revisions- und Treuhandwesen, Universität Regensburg, Regensburg (Deutschland)

**SCHIERENBECK, HENNER**, Univ.-Professor, Institut für Betriebswirtschaft, Lehrstuhl für Bankmanagement und Controlling, Universität Basel, Basel (Schweiz)

**SPREMMANN, KLAUS**, Univ.-Professor, Schweizerisches Institut für Banken und Finanzen der Hochschule St. Gallen, St. Gallen (Schweiz), und Hongkong Bank Professor of International Finance, University of Hong Kong Business School (Hong Kong)

**TANI, TAKEYUKI**, Professor of Management Control, School of Business Administration, Kobe University, Kobe (Japan)

**TROSSMANN, ERNST**, Univ.-Professor, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Lehrstuhl Controlling, Universität Hohenheim, Stuttgart (Deutschland)

**WAGENHOFER, ALFRED**, Univ.-Professor, Vorstand des Instituts für Unternehmensführung an der Karl-Franzens-Universität Graz, Graz (Österreich)

**WEBER, JÜRGEN**, Univ.-Professor, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik, Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung, Otto-Beisheim-Hochschule, Vallendar (Deutschland)

# Vergleichende Analyse moderner Ansätze des Gemeinkostenmanagements

HANS-ULRICH KÜPPER

## Gliederung:

<b>1. Bedeutung und Probleme des Gemeinkostenmanagements .....</b>	32
1.1 Veränderungen in der Kostenstruktur .....	32
1.2 Spezifische Merkmale von Gemeinkosten .....	33
1.3 Analyse der «Gemeinkostenproblematik» .....	35
<b>2. Ansätze zur Planung, Steuerung und Kontrolle von Gemeinkosten .....</b>	38
2.1 Ausrichtung der wichtigsten Ansätze des Gemeinkostenmanagements .....	38
2.2 Planungsorientierte Ansätze des Gemeinkostenmanagements .....	39
2.2.1 Produktorientierte Ansätze zur Planung und Kontrolle der Gemeinkosten .....	41
2.2.2 Prozessorientierte Ansätze zur Planung und Kontrolle von Gemeinkosten .....	45
2.3 Steuerungsorientierte Ansätze des Gemeinkostenmanagements .....	50
2.3.1 Zielkostenrechnung (Target Costing) .....	50
2.3.2 Principal-Agent-Ansätze .....	54
2.3.3 Budgetierungsansätze .....	56
<b>3. Strategische Perspektiven des Gemeinkostenmanagements .....</b>	61
3.1 Umfassende Unternehmensrechnung anstelle einer strategischen Kostenrechnung .....	61
3.2 Strategische Problembereiche des Kostenmanagements .....	64
3.3 Verknüpfung von Kosten- und Investitionsrechnung .....	67
3.4 Zusammenfassende Ordnung der Instrumente des Gemeinkostenmanagements .....	70
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	72

## 1. Bedeutung und Probleme des Gemeinkostenmanagements

### 1.1 Veränderungen in der Kostenstruktur

Eine Vielzahl empirischer Untersuchungen zeigt deutliche Veränderungen in der Kostenstruktur. Der Anteil der Gemein- und der Fixkosten nimmt zu, die direkt produktbezogenen Kosten nehmen ab (vgl. Abb. 1). Hierauf gründet das hohe Interesse an neueren Ansätzen der Kostenrechnung wie der Prozesskostenrechnung und der Zielkostenrechnung, mit denen eine bessere Beeinflussung der längerfristig gebundenen Kosten möglich werden soll.

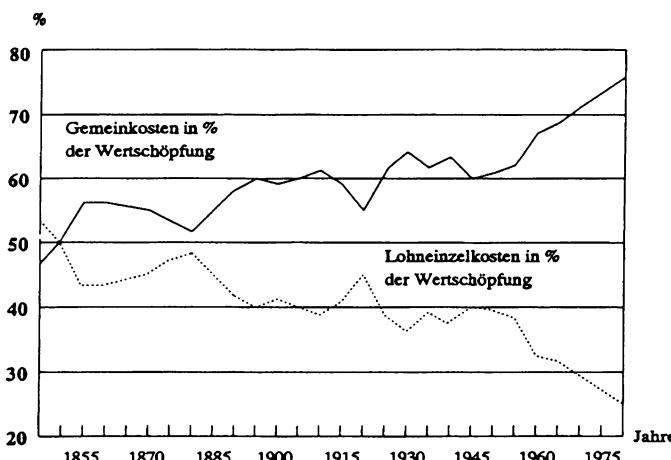


Abb. 1: Veränderte Kostenstrukturen<sup>1</sup>

Die Gründe für diesen Wandel sind in verschiedenen Bereichen zu suchen. Die Anforderungen der Märkte zielen auf eine stärkere Anpassung der Produkte an die Kundenwünsche. Unternehmungen sind häufig sehr flexibel geworden in bezug auf ihr Produktionsprogramm. Dies erfordert eine genaue Planung und Steuerung der Fertigung. Damit haben die dienstleistenden Tätigkeiten gegenüber den unmittelbar produktiven zugenommen. Die Verschiebung zum Dienstleistungsbereich als dem tertiären Sektor gilt aber nicht nur innerhalb von Industrieunternehmungen, sondern für die gesamte Wirtschaft, wie Abb. 2

<sup>1</sup> MILLER/VOLLMANN (1985), S. 143; FRANZ (1991), S. 175.

zeigt. Da die meisten Dienstleistungen von Menschen vollzogen werden, führen sie vielfach zu Gemein- und Fixkosten.

Jahr \ Sektor	Primär	Sekundär	Tertiär
Jahr			
1850	54,6 %	25,2 %	20,2 %
1900	38,0 %	36,8 %	25,2 %
1925	31,5 %	40,1 %	28,4 %
1950	21,6 %	43,5 %	34,9 %
1975	6,6 %	45,8 %	46,9 %
1980	5,3 %	45,3 %	49,3 %
1985	4,7 %	41,7 %	53,6 %

Abb. 2: Zunahme des Dienstleistungsbereichs<sup>2</sup>

Die zunehmende Technisierung und Automatisierung erhöht ferner den Anteil der Anlagen- und Instandhaltungskosten. Neue Technologien im Fertigungsbereich und in der Informatik haben zu flexiblen Fertigungszellen und -systemen geführt, die den Einsatz computerunterstützter Systeme des CAD, CAM, CAQ usw. bis hin zu integrierten CIM-Systemen und umfangreiche dispositivo Tätigkeiten erfordern.<sup>3</sup> Schliesslich führt auch der Ausbau der Führungsteilsysteme zu einer Zunahme des Fix- und Gemeinkostenblocks. Diese Entwicklungen dürften zumindest für unseren Wirtschaftsraum längerfristigen Trends entsprechen. Deshalb wird die Bedeutung eines Gemeinkostenmanagements weiter zunehmen.

### 1.2 Spezifische Merkmale von Gemeinkosten

In der Kostenrechnung führt die Trennung zwischen Einzel- und Gemeinkosten einerseits und variablen sowie fixen Kosten andererseits zu zwei grundlegenden Klassifizierungen nach Kostenarten. Sie werden nach dem Kriterium der Zurechenbarkeit bzw. der Beschäftigungsabhängigkeit unterschieden.

<sup>2</sup> CORSTEN (1990), S. 7.

<sup>3</sup> Vgl. SIEGWART/RAAS (1989), S. 8ff.

Einzelkosten sind einer Bezugsgrösse direkt zurechenbar. Dies ist im Normalfall die Produkteinheit. Jedoch kann man im Anschluss an RIEBEL<sup>4</sup> auch in bezug auf andere Grössen wie Produktarten, -gruppen, Bereiche, Perioden usw. nach «relativen» Einzel- und Gemeinkosten differenzieren. Das Kriterium der Beschäftigungsabhängigkeit stellt eine massgebliche Variable der operativen Planung in den Vordergrund und ist am marginalanalytischen Denken orientiert.

Wie Abb. 3 veranschaulicht, führen die Kriterien Zurechenbarkeit und Beschäftigungsabhängigkeit zu ähnlichen, aber nicht identischen Kostenaufspaltungen. Einerseits sind alle (auf die Produkteinheit bezogenen) Einzelkosten variabel. Andererseits sind die meisten Gemeinkosten auch fix. Jedoch gibt es neben den variablen «unechten» auch variable «echte» Gemeinkosten. In dieser Klasse liegen die Unterschiede zwischen beiden Differenzierungen.

Zurechenbarkeit auf Produkteinheit	Einzelkosten	Gemeinkosten		
		Unechte Ge- meinkosten	Echte Gemeinkosten	
Veränderlichkeit bei Beschäftigungs- änderungen	Variable Kosten			Fixe Kosten
	<b>Beispiele</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Kosten für Werkstoffe (außer bei Kuppelprozessen)</li> <li>Verpackungskosten</li> <li>Provisionen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kosten für Hilfsstoffe</li> <li>Kosten für Energie und Betriebsstoffe bei Leontief-Produktionsfunktionen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kosten des Kuppelprozesses</li> <li>Kosten für Energie und Betriebsstoffe bei mehrdimensionalen Kostenfunktionen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kosten der Produktart und Produktgruppe</li> <li>Kosten der Fertigungsvorbereitung und Betriebsleitung</li> <li>Abschreibungen (Lohnkosten)</li> </ul>

Abb. 3: Gegenüberstellung von fixen und Gemeinkosten<sup>5</sup>

Zurechenbarkeit und Beschäftigungsabhängigkeit haben eine unterschiedliche Bedeutung. Erstere ist für die Erfassung der Kosten wichtig. Dagegen zielt die Beschäftigungsabhängigkeit auf deren Entscheidungsrelevanz ab. Den-

<sup>4</sup> RIEBEL (1990), S. 36ff.

<sup>5</sup> SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 317.

noch erscheint es im Hinblick auf das Kostenmanagement gerechtfertigt, Gemein- und Fixkosten weitgehend gemeinsam zu betrachten. Ihre Unterschiede sind erst bei sehr genauer Betrachtung zu berücksichtigen.

Gemein-(und damit in grossem Umfang auch Fix-)Kosten fallen in allen Unternehmensbereichen an. In der Fertigung sind es insbesondere Kosten für Personal (Meistergehälter, Hilfslöhne), Hilfs- und Betriebsstoffe, Energie, Werkzeuge, Instandhaltung, Abschreibungen und Zinsen. Materialgemeinkosten beziehen sich auf die Kosten der Lagerung von Material, wie sie vor allem für das dort tätige Personal, Zinsen, Versicherungen, Steuern und anderes anfallen. Typische Vertriebsgemeinkosten entstehen für Werbe- und Vertriebsaktionen, die Ausgangslager und die Fakturierung. Da im Verwaltungsbereich keine produktbezogenen Tätigkeiten durchgeführt werden, haben die in ihm entstehenden Kosten für Personal, Anlagen, Zinsen, Versicherungen, Steuern usw. durchweg Gemeinkostencharakter.

Eine Klassifikation der Gemeinkosten richtet sich zweckmässigerweise nach der Art der eingesetzten Güter. Danach lassen sich Gemeinkosten für den Einsatz von materiellen Gütern (z.B. Abschreibungen, Energiekosten usw.), Nominalgütern (Zinsen), Dienstleistungen und Informationen (z.B. Software, Adresskarten usw.) als wichtigste Gruppen unterscheiden. Dienstleistungen können beispielsweise in Form von Transporten unmittelbar an Produkten vollzogen werden oder Führungstätigkeiten beispielsweise der Planung, Kontrolle, Personalsteuerung, Abrechnung usw. darstellen.

### *1.3 Analyse der «Gemeinkostenproblematik»*

Schon die Erfassung und Messung der eingesetzten Gütermenge ist in der Regel bei Gemeinkosten schwierig. So gehört die Bestimmung des Anlagenverbrauchs zu den intensiv diskutierten Fragen der Produktionstheorie.<sup>6</sup> Bei Verwaltungs- und Dienstleistungen sowie Informationen sind die Probleme der Messung des Gütereinsatzes vor allem auf die Vielfalt und begrenzte Standardisierbarkeit zurückzuführen.<sup>7</sup>

Für die Planung und Kontrolle spielen die Entscheidungsabhängigkeit und Abbaufähigkeit von Gemeinkosten eine zentrale Rolle. Um diese Zusammen-

<sup>6</sup> SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 108f.

<sup>7</sup> PICOT (1979), S. 1155.

hänge bei Anlagen und Personal als den wichtigsten Komponenten der Betriebsbereitschaft zu erkennen, muss man zwischen den Produkten, den an ihnen durchgeführten Prozessen und den sie vollbringenden Leistungspotentialen unterscheiden. Daraus folgt der in Abb. 4 wiedergegebene dreistufige Zusammenhang. Um (Zwischen- oder End-)Produkte zu erzeugen, müssen materielle oder immaterielle Objekte (z.B. Informationen) bearbeitet werden. Die hierbei erforderlichen Verrichtungen werden von Menschen und/oder Maschinen, gegebenenfalls unter Zuhilfenahme von Werkzeugen und weiteren Betriebsmitteln, vollzogen.

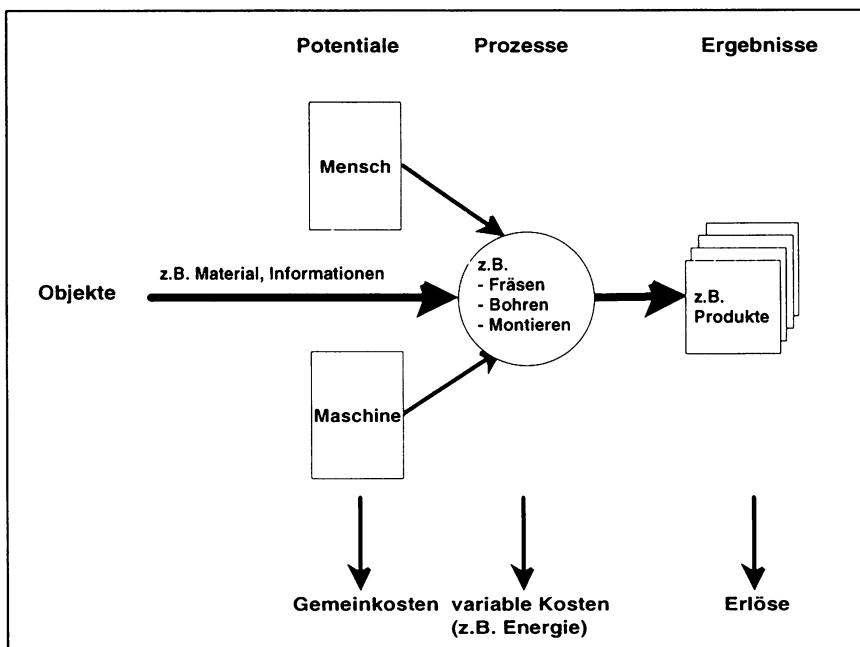


Abb. 4: Mehrstufigkeit des Gütereinsatzes bei der Leistungserstellung

Die Gemeinkosten entstehen für die Nutzung dieser Leistungspotentiale, die im Normalfall eine Vielzahl von (gleich- oder verschiedenartigen) Verrichtungen an einer grossen Zahl von Produkten ausführen. Ihr Leistungsvermögen drückt sich in ihrer qualitativen und quantitativen Kapazität aus.<sup>8</sup> Deshalb ist

<sup>8</sup> KÜPPER (1992), S. 118f.

die Beziehung zwischen der Entscheidung über die Herstellung der einzelnen Produkte und dem Leistungspotential im allgemeinen mehrdeutig. Damit sind die Kosten des Leistungspotentials den einzelnen Produkteinheiten nicht eindeutig zurechenbar. Darüber hinaus hängen die Entscheidungen über die Leistungspotentiale nicht nur von einzelnen Produkten, sondern von den Entscheidungen über eine gesamte Kombination von Produkteinheiten (und Prozessen) ab.

Dies hat wichtige Konsequenzen für die Planung von Personal und Anlagen. Massgebend für die Höhe der Gemeinkosten sind Entscheidungen über den Aufbau, die Veränderung und den Abbau der Leistungspotentiale. Diese werden in der Regel für eine Vielzahl von Prozessen sowie Produkten und damit über mehrere Perioden hinweg genutzt. Sie sind daher durch längerfristige Investitionsentscheidungen festzulegen. Häufig lassen sie sich auch nicht kurzfristig abbauen, weil die Unternehmung beispielsweise an Kündigungsfristen gebunden ist.

Zur Planung, Steuerung und Kontrolle der von Leistungspotentialen durchgeführten Arbeit und Dienstleistungen<sup>9</sup> liefert eine Gliederung in standardisierbare, begrenzt standardisierbare und nicht standardisierbare Prozesse einen ersten Anhaltspunkt. Standardisierbar erscheinen physische Tätigkeiten wie Transporte, Buchungen, Schreitarbeiten und ähnliches sowie einfache geistige Tätigkeiten. Zu letzteren können beispielsweise Aktivitäten der Angebotseinholung, Bestellung, Rechnungsprüfung, Kalkulation, Lohnabrechnung, Fakturierung usw. gehören. Diese Tätigkeiten sind in hohem Masse automatisierbar, was sich daran zeigt, dass sie sich vielfach computergestützt steuern und gegebenenfalls ausführen lassen. In begrenztem Umfang standardisierbar können sich einfache Planungen, Kundengespräche oder Konstruktionsaufgaben und dergleichen erweisen. Sie treten in ähnlicher Weise immer wieder auf. Daher kann man bei ihnen näherungsweise Einheits- oder Standardprozesse definieren, auf die sich die tatsächlichen Vollzüge zu mindest bei grober Betrachtungsweise zurückführen lassen. Nicht standardisierbar sind Prozesse einmaliger Art, die eine in gewissem Umfang schöpferische Tätigkeit erfordern. Sie sind vor allem in den Bereichen der Ideenfindung, Strategieentwicklung, individuellen Personalführung sowie Forschung und Entwicklung zu finden.

<sup>9</sup> Vgl. KERN (1979); CORSTEN (1985); GERHARDT (1987); CORSTEN (1990); MALERI (1991); CORSTEN (1993).

Als zentrale Ursachen für die Schwierigkeiten des Gemeinkostenmanagements erweisen sich damit

- die Individualität der von Leistungspotentialen erbrachten Tätigkeiten und
- die Mehrdeutigkeit der Beziehungen zwischen der Bereitstellung von Leistungspotentialen und den mit ihnen erstellten/hervorgebrachten Produkten.

Sie bewirken eine Interdependenz zwischen den Produkten als Kostenträgern und den Leistungspotentialen, für welche die Gemeinkosten anfallen. Damit geht eine Interdependenz zwischen kurzfristigen Entscheidungen über einzelne Produkte und längerfristigen Entscheidungen über die Gestaltung von Leistungspotentialen einher. Die vielfältige Nutzungsmöglichkeit von Leistungspotentialen eröffnet der Unternehmung Freiheitsräume. Durch eine geeignete Ausnutzung der Interdependenzen kann sie zu einer besseren Zielerfüllung gelangen und Synergieeffekte zwischen den verschiedenen Prozessen und Potentialen realisieren. Die Interdependenzen machen die Gemeinkostenplanung und -kontrolle jedoch komplizierter und aufwendiger. Das Risiko eines Verfehlens der optimalen oder guten Lösungen nimmt zu.

## **2. Ansätze zur Planung, Steuerung und Kontrolle von Gemeinkosten**

### *2.1 Ausrichtung der wichtigsten Ansätze des Gemeinkostenmanagements*

Für die Planung, Steuerung und Kontrolle von Gemeinkosten ist eine Reihe von Ansätzen und Verfahren entwickelt worden. Sie reichen von ausgefeilten und in vielen Unternehmungen genutzten Instrumenten der Kostenrechnung bis zu theoretischen Modellen der Gestaltung von Anreizsystemen, von quantitativen Verfahren der analytischen Kostenplanung bis zu qualitativen Techniken der Budgetvorgabe im Verwaltungsbereich.

Versucht man sie in eine Ordnung zu bringen, so erweist sich die von der Kostenrechnung her bekannte Unterscheidung zwischen den Rechnungszwecken der Planung und Steuerung als besonders aussagefähig. Planungsorientierte Ansätze sind darauf gerichtet, Informationen für Entscheidungen zu gewinnen. Diese werden insbesondere für die Preispolitik, die Fertigungs-, Beschaffungs- und Absatzplanung herangezogen. Die Relevanz der Informationen wird durch die Analyse der jeweiligen Entscheidungsprobleme sowie durch die zu ihrer Lösung verwandten Planungsmodelle bestimmt. Um die Wirkungen der verfügbaren Alternativen auf die verfolgten Ziele zu ermit-

teln, benötigt man vor allem Prognoseinformationen, in denen man beispielsweise von den erwarteten Preisen, Beschäftigungsgraden, Ausschusskoeffizienten usw. ausgeht. Hierfür eignen sich Ansätze der Prognose und nicht der Standardkostenrechnung.<sup>10</sup>

Die in der Planung getroffenen Entscheidungen müssen von den Mitarbeitern umgesetzt werden. Dies erfolgt nicht automatisch, sondern hängt von ihrem Verhalten ab. Deshalb benötigt man Instrumente, welche sie zu einem plakonformen Verhalten motivieren. Hierauf sind die steuerungsorientierten Ansätze gerichtet.<sup>11</sup> Mit ihnen versucht man, geeignete Vorgabegrößen für die Stellen und ihre Inhaber zu ermitteln. Sie sollen als Ziel- und Massgrößen, gegebenenfalls zusammen mit einem Anreizsystem, eine Umsetzung der Planung sicherstellen.

Der üblicherweise an dritter Stelle genannte Rechnungszweck der Kostenrechnung, die Kontrolle, tritt nicht neben diese beiden Typen von Ansätzen, sondern ist mit jedem von ihnen verbunden. Kontrolle kann nämlich sowohl zur Überprüfung von Planinformationen als auch zur Sicherung der Planumsetzung dienen. Durch die Ermittlung und Analyse der Abweichungen von Planwerten erhält man Erkenntnisse sowohl über die Realisation der Planung als auch über mögliche Planungsmängel. Der Vergleich von Vorgabe- und Istwerten dient in entsprechender Weise zur Überprüfung des tatsächlichen Verhaltens und gegebenenfalls zur Anpassung der Vorgabewerte.

## 2.2 Planungsorientierte Ansätze des Gemeinkostenmanagements

Zentrale Instrumente für die Gewinnung von Informationen zur Entscheidungsfindung sind die Verfahren der Plankostenrechnung auf Voll- und Teilkostenbasis. Traditionellerweise stehen bei ihnen die Produkte als wichtigste Kostenträger und die Beschäftigung als Hauptkosteneinflussgröße im Zentrum der Betrachtung. Diese Kosteneinflussgröße Beschäftigung wird als zu den Produktionsmengen proportional angesehen. In der Flexiblen Plankostenrechnung und der Grenzplankostenrechnung ist dieses System besonders weit ausgebaut.

<sup>10</sup> Zu dieser Unterscheidung vgl. KOSIOL (1956); SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 238ff.

<sup>11</sup> Zum Steuerungsbegriff vgl. KÜPPER (1990a), S. 833.

Seit einiger Zeit wird demgegenüber eine stärkere Orientierung an Prozessen mit einer Herausarbeitung mehrerer Kostentreiber als Kosteneinflussgrößen vertreten. Ihr Vergleich mit dem Vorgehen der Grenzplankostenrechnung in indirekten Bereichen und deren Weiterentwicklung auf Dienstleistungsunternehmen lässt ein hohes Mass an konzeptioneller Verwandtschaft erkennen.<sup>12</sup> Deshalb scheint es gerechtfertigt, zumindest diese Komponenten der Grenzplankostenrechnung zugleich als prozessorientiert zu bezeichnen.

Als weitere Konzepte können die auf Einflussgrößen ausgerichtete Betriebspunktkosten- bzw. -erfolgsrechnung von WARTMANN, LASSMANN<sup>13</sup> und anderen sowie die von RIEBEL vorgeschlagene Relative Einzelkosten-(und Deckungsbeitrags-)Rechnung herangezogen werden. Erstere beachtet die Abhängigkeit von mehreren Kosteneinflussgrößen am konsequentesten. Zu diesen gehören auch nicht beschäftigungsabhängige Größen wie die Auftragszahl, Temperatur und die Kalenderzeit. In ihr werden für die betrieblichen Teilprozesse und Bereiche vor allem mit Hilfe statistischer Regressionsanalysen empirische Produktionsfunktionen ermittelt. Deshalb ist sie den prozessorientierten Ansätzen zuzuordnen. Sie wurde vor allem in der Eisen- und Stahlindustrie empirisch umgesetzt. Im folgenden wird sie jedoch nicht näher analysiert,<sup>14</sup> weil ihre Einsetzbarkeit in typischen Gemeinkostenbereichen begrenzt ist.

In der Relativen Einzelkostenrechnung werden sämtliche Kosten nach ihrer Zurechenbarkeit einer Hierarchie von Bezugsgrößen zugeordnet.<sup>15</sup> Diese beginnt mit den Kostenträgern und reicht über Produktgruppen, Sparten und ähnliches bis zur Gesamtunternehmung. Ihr Schwerpunkt liegt in der Erfassung und Systematisierung sämtlicher Kosten und Erlöse in einer Grundrechnung, deren Daten durch die unterschiedlichsten Auswertungsrechnungen genutzt werden können. Der Verzicht auf eine Kostenschlüsselung wird in ihr besonders streng beachtet. An die Stelle der Kostenverteilung tritt eine Vorgabe von (Gemeinkosten-)Budgets. Für diese werden erste Ansätze, jedoch kein umfassendes System entwickelt. Deshalb wird auch dieses System nachfolgend nicht weiter analysiert.

<sup>12</sup> KÜPPER (1991); KLOOCK (1992).

<sup>13</sup> LASSMANN (1973) und die dort angegebene Literatur.

<sup>14</sup> Vgl. hierzu SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 419ff.

<sup>15</sup> RIEBEL (1990), S. 36ff.; SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 388f.

### 2.2.1 Produktorientierte Ansätze zur Planung und Kontrolle der Gemeinkosten

In der traditionellen Flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis<sup>16</sup> werden die Gemeinkosten unter Annahme einvariabler linearer Kostenfunktionen bestimmt. In Abhängigkeit von der Beschäftigung als einziger Kosten-einflussgrösse wird die Höhe der verschiedenen Gemeinkostenarten mit Hilfe von Variatoren, Mehrstufenplänen oder einer Trennung in fixe und variable Bestandteile für die Planbeschäftigung ermittelt. Nach Ablauf der Planungsperiode rechnet man die Plankosten auf Basis der Istbeschäftigung in die Sollkosten um. Im Anschluss an die Elimination von Preisabweichungen wird die gesamte Mengenabweichung in die Beschäftigungs- und die Verbrauchsabweichung aufgespalten.

Durch die Konzentration auf eine einzige Kosteneinflussgrösse, die Beschäftigung, lassen sich mit diesem Verfahren die Gemeinkosten nur relativ grob erfassen. Weitere Einflussgrössen sind in dieser Grösse enthalten und gehen in die Verbrauchsabweichungen ein. Da die Beschäftigung nur in den Fertigungsstellen über die Produktmengen und die Bearbeitungs- oder Maschinenzeiten relativ zuverlässig gemessen werden kann, führt dieser Ansatz in diesem Bereich zu einer gewissen Genauigkeit. Im Material-, Vertriebs- und Verwaltungsbereich ist die Gemeinkostenplanung und -kontrolle dagegen äusserst grob.

Eine wesentliche Verfeinerung erreicht die insbesondere von KILGER<sup>17</sup> ausgearbeitete Grenzplankostenrechnung. Dies gelingt über ein System von Bezugsgrössen. Bei ihnen handelt es sich um Kosteneinflussgrössen, von denen als Massgrössen der Kostenverursachung<sup>18</sup> die variablen Kosten (proportional) abhängig sind. Sie sollten nach Möglichkeit einen Massstab für den Output der Kostenstellen bilden und proportional zu den Mengeneinheiten der Kostenträger sein.<sup>19</sup> In den produktbezogenen Kostenstellen lassen sich die variablen Kosten damit in Abhängigkeit von Fertigungs- und Maschinenstunden, Durchsatzgewichten und anderem genau planen.<sup>20</sup> Für andere Stellen

<sup>16</sup> SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 238ff.

<sup>17</sup> KILGER (1988).

<sup>18</sup> KILGER (1988), S. 324ff.

<sup>19</sup> DELLMANN (1990), S. 339.

<sup>20</sup> Vgl. KILGER (1988), S. 430.

versucht man, über indirekte Bezugsgrößen als Hilfsgrößen wie die proportionalen (Herstell-)Kosten oder den Umsatz der bearbeiteten Produkte eine näherungsweise Planung und Zurechnung von variablen Gemeinkosten zu erreichen. Die Abweichungsanalyse wird im Fertigungsbereich durch die Bestimmung spezieller Abweichungen verfeinert. Man spaltet die Verbrauchsabweichungen nach weiteren Einflussgrößen des Produktionsprozesses, beispielsweise in Effizienz- und Intensitätsabweichungen, Losgrößenabweichungen, Verfahrensabweichungen und dergleichen<sup>21</sup> auf.

Trotz dieser produktionstheoretischen Präzisierung ist eine Reihe von Problemen nur unbefriedigend gelöst. In der Fertigung sind dies vor allem die Behandlung der Abschreibungen und der Zinsen. Für die Planung und Aufspaltung der Abschreibungen in fixe und variable Anteile greift KILGER im Anschluss an BAIN auf ein Näherungsverfahren zurück.<sup>22</sup> Nach ihm ist es für die Kostenaufspaltung massgeblich, ob der Anlagenersatzzeitpunkt durch Zeit- oder durch Nutzungsverschleiss bestimmt wird. Unter Berücksichtigung der Planbeschäftigung werden die Periodenabschreibungen approximativ in eine fixe Zeitabschreibung und einen variablen Abschreibungsbetrag je Beschäftigungseinheit aufgeteilt.<sup>23</sup> Interessant an diesem Vorgehen erscheint vor allem die Verknüpfung mit der Investitionsentscheidung über die Nutzungsdauer. Es nimmt zumindest in Ansätzen den Gesichtspunkt auf, dass die Höhe der für Anlagen anfallenden Gemeinkosten und ihre Aufspaltung in fixe oder variable Anteile sowohl von der längerfristigen Investitions- als auch von der kurzfristigen Beschäftigungsentscheidung abhängig ist.

Einen weiteren bedeutsamen Gemeinkostenblock bilden die Zinskosten. Ihre Höhe ergibt sich aus dem in Anlage- und Umlaufvermögen gebundenen Kapital.<sup>24</sup> Im Anlagevermögen kann dessen Höhe mit Hilfe der Durchschnitts- oder der Restwertverzinsung näherungsweise bestimmt werden. Für eine genaue Planung der Zinsen erscheint es notwendig, von den Zahlungsströmen auszugehen. Ihr Vergleich mit der in der Kostenrechnung üblichen bestandsorientierten Berechnung lässt zwei konzeptionelle Fehler der traditionellen Rechnung erkennen. Zum einen vernachlässigt sie die für zurückgeflossene Gewinne entstehenden Habenzinsen. Zum anderen sollten Debitorenzinsen

<sup>21</sup> KILGER (1988), S. 536ff.

<sup>22</sup> BAIN (1936/37), KILGER (1988), S. 401ff.

<sup>23</sup> Vgl. auch KÜPPER/ZHANG (1991).

<sup>24</sup> Vgl. KÜPPER (1991a).

nicht auf den Umsatzwert, sondern auf die Selbstkosten der abgesetzten Produkte gerechnet werden, da für sie nur in dieser Höhe Kapital eingesetzt worden ist.<sup>25</sup>

Eine präzisere Planung und Kontrolle der Vertriebskosten kann durch deren Differenzierung nach Funktionen und Kosteneinfluss- bzw. Bezugsgrößen erreicht werden. So kann man als wichtige Tätigkeiten im Vertrieb beispielsweise Akquisition, Werbung, Mustererstellung, Lagerung, Verpackung usw. unterscheiden. Relevante Bezugsgrößen sind vor allem die Produktarten und -gruppen, Kunden bzw. Kundengruppen, Vertriebswege, Regionen und ähnliches. Um die für einzelne Tätigkeiten und Bezugsgrößen anfallenden Kosten (-anteile) zu bestimmen, sind insbesondere bei den Personalkosten Funktionsanalysen vorzunehmen. In ihnen bestimmt man über konkrete Zeitaufschreibungen bzw. -messungen oder über statistische Verfahren (z.B. Multimomentverfahren) den Zeitanteil der Mitarbeiter für die jeweiligen Tätigkeiten und Bezugsgrößen. Auf diesem Weg kann man entsprechend dem Beispiel von Abb. 5 zu einer weitgehenden Untergliederung dieses Gemeinkostenblocks gelangen. Darüber hinaus bieten mehrstufige und mehrdimensionale Dekkungsbeitragsrechnungen ein leistungsfähiges Instrument zur Durchleuchtung dieser Kosten.<sup>26</sup> Durch unterschiedliche Reihung der Bezugsgrößen kann man dabei unter Einbeziehung der auf die jeweiligen Bezugsgrößen zurechenbaren Fixkosten erkennen, in welchen Bereichen keine oder niedrige Deckungsbeiträge entstehen.

<sup>25</sup> Vgl. KÜPPER (1991a), S. 16.

<sup>26</sup> KÜPPER (1988a), S. 61ff.

Vertriebskostenstellen				Kostenanteile in %			Kosten lt. Planung		Inlandverkäufe der Erzeugungsgruppen						Auslandverkäufe der Erzeugungsgruppen							
Nr.	Bezeichnung	Verteilungsgrundlage		Inland	Ausland	Gesamt	Proportional	1	2	3	1	2	3	1	2	3	1	2	3			
				1	2			Ges.	Prop.	Ges.	Prop.	Ges.	Prop.	Ges.	Prop.	Ges.	Prop.	Ges.	Prop.			
900	Vertriebsleitung					(67 070)	(28 500)															
	Personalkosten	Funktionsanalyse	10	21	26	7	17	19	32 448	11 830	3 248	1 183	6 821	2 484	8 445	3 078	2 274	828	5 521	2 011	6 171	2 248
	Debitorenkosten	Plan-Umsatz	16	25	25	8	14	12	13 026	9 878	2 083	1 580	3 255	2 470	3 255	2 470	1 042	790	1 823	1 383	1 562	1 185
	Verschiedene Gmk (147)	Funktionsanalyse wie Personalkosten	8	19	24	9	19	21	9 305	5 092	744	407	1 768	968	2 233	1 222	838	458	1 768	968	1 954	1 069
	Sonst. Kostenarten		10	21	26	7	17	19	12 265	1 700	1 226	170	2 576	357	3 189	442	859	119	2 085	288	2 330	322
911	Werbung	Funktionsanalyse	9	22	25	8	16	20	(19 065)	(3 100)	1 032	9	2 522	22	2 866	25	917	8	1 825	16	2 293	20
	Personal- u. Bürokos.	Werbeplanung	10	23	27	6	15	19	7 600	3 800	760	380	1 748	874	2 052	1 026	456	228	1 140	570	1 444	722
921	Fertigwarenlager und Verwand								(45 691)	(27 595)												
	Personalkosten	Funktionsanalyse	15	23	25	8	15	14	25 932	17 019	3 890	2 553	5 964	3 914	6 483	4 255	2 075	1 362	3 890	2 553	3 630	2 382
	Wertabh. Bestandskosten	Bestandsplanung DM	14	22	27	7	16	14	7 811	6 668	1 094	934	1 718	1 467	2 109	1 800	547	467	1 250	1 067	1 093	931
	Raumkosten	Bestandsplanung ME	12	23	26	8	15	16	4 869	—	584	—	1 120	—	1 266	—	390	—	730	—	779	—
	Sonstige Kostenarten	wie Personalkosten	15	23	25	8	15	14	7 079	3 908	1 062	586	1 628	859	1 770	977	566	313	1 062	586	981	547
Summe Vertriebsgemeinkosten				131 816	59 995	15 723	7 802	29 120	13 455	33 668	15 283	9 964	4 573	21 104	9 443	22 247	9 429					
Plan-Herauskosten in 100 DM				13 700	11 152	2 308	1 919	3 174	2 525	3 341	2 733	1 184	984	2 005	1608	1691	1 380					
Plan-Verechnungssätze				(9,62 %)	(5,38 %)	6,82 %	4,07 %	9,17 %	5,33 %	10,06 %	5,59 %	8,42 %	4,65 %	10,53 %	5,87 %	13,16 %	6,83 %					

Abb. 5: Beispiel für die Differenzierung der Gemeinkosten im Vertriebsbereich<sup>27</sup>

Ein in vielen Unternehmungen gewichtiger und äusserst schwieriger Gemeinkostenblock betrifft die Forschung und Entwicklung (F&E). Sie werden auch als Vorleistungen behandelt, mit denen Nutzungspotentiale aufgebaut werden. Daran wird deutlich, dass es sich hierbei eigentlich um die Planung und Kontrolle von Investitionsprojekten handelt. Deren künftige Ergebnisse und die daraus fliessenden Einnahmen sind vielfach noch schwerer prognostizierbar als bei Anlageninvestitionen. Die Schwierigkeiten der Planung und Kontrolle dieser Gemeinkosten gehen also auf ihre Zukunftsgerichtetetheit sowie ihre Langfristigkeit und die Ungewissheit ihrer Ergebnisse zurück.

Ein erster Ansatz zur genaueren Planung und Kontrolle der F&E-Kosten wird in ihrer Differenzierung gesehen.<sup>28</sup> Man kann beispielsweise zwischen Grundlagen- und anwendungsbezogener Forschung unterscheiden. Ferner können die Aktivitäten nach einzelnen Projekten oder wie in dem Beispiel von Abb. 6 nach Produkten bzw. Produktgruppen sowie nach Forschungs-, Entwicklungs- und Konstruktionstätigkeiten differenziert werden. Auf diesem Weg erhält man einen bessseren Einblick in diesen Gemeinkostenblock und die ihn bestimmenden Tätigkeiten sowie Objekte. Das Problem ihres langfristigen Bezugs und ihrer ungewissen Ergebnisse ist damit aber nicht erfasst.

<sup>27</sup> KILGER (1988), S. 517.

<sup>28</sup> KILGER (1988), S. 489ff.

Kostenbezeichnung	Kosten laut Planung		Nicht kalkulatorisch-verrechnete Kosten		Erzeugnisgruppe I		Erzeugnisgruppe II		Erzeugnisgruppe III	
	Gesamt	Proportional	Gesamt	Proportional	Gesamt	Proportional	Gesamt	Proportional	Gesamt	Proportional
<b>Projekteinzelkosten:</b>										
Einzelmaterial	150 000	150 000	57 000	57 000	22 500	22 500	30 000	30 000	40 500	40 550
Fremdleistungen	70 000	70 000	21 000	21 000	10 000	10 000	18 000	18 000	21 000	21 000
Versuchs- und Entwicklungskosten der Fertigung	380 000	380 000	171 000	171 000	38 000	38 000	76 000	76 000	95 000	95 000
<b>Kostenstellenkosten:</b>										
Konstruktion	167 000	112 000	41 750	28 000	29 225	19 600	41 750	28 000	54 275	36 400
<b>Summe Entwicklungskosten</b>	<b>767 000</b>	<b>712 000</b>	<b>290 750</b>	<b>277 000</b>	<b>99 725</b>	<b>90 100</b>	<b>165 750</b>	<b>152 000</b>	<b>210 775</b>	<b>192 900</b>
<b>Hörestellkosten in 100 DM</b>	<b>166 880</b>	<b>131 850</b>	<b>166 880</b>	<b>131 850</b>	<b>63 400</b>	<b>50 100</b>	<b>53 400</b>	<b>42 200</b>	<b>50 080</b>	<b>39 550</b>
<b>Verrechnungssätze</b>	(4,60 %)	(5,40 %)	(1,74 %)	(2,10 %)	1,57 %	1,80 %	3,10 %	3,60 %	4,21 %	4,88 %

Abb. 6: Beispiel für die Planung von Konstruktions- und Entwicklungskosten<sup>29</sup>

## 2.2.2 Prozessorientierte Ansätze zur Planung und Kontrolle von Gemeinkosten

Die Konzepte des Activity Based Costing<sup>30</sup> und der Prozesskostenrechnung<sup>31,32</sup> werden mit dem Anspruch vertreten, eine bessere Planung und Kontrolle der Gemeinkosten zu ermöglichen. Als spezifische Merkmale werden insbesondere die Ausrichtung auf Prozesse und die Herausarbeitung der wichtigsten Kostentreiber gesehen. Das erste beinhaltet eine genaue Analyse der Tätigkeiten in den Hilfskostenstellen. Damit werden die Gemeinkosten der Fertigungshilfsstellen sowie des Material-, Vertriebs- und in geringerem Umfang des Verwaltungsbereichs stärker durchleuchtet. Das Beispiel in Abb. 7 zeigt dies für eine Stelle im Materialbereich. Gegenüber traditionellen Kostenrechnungen wird eine breitere Zahl an Einflussgrößen berücksichtigt, deren anschauliche Bezeichnung als Kostentreiber sich in der Praxis immer mehr durchsetzt.

<sup>29</sup> KILGER (1988), S. 492.

<sup>30</sup> COOPER (1988); COOPER/KAPLAN (1991); KAPLAN (1991).

<sup>31</sup> HORVÁTH/MAYER (1991); COENENBERG/FISCHER (1991); WÄSCHER (1987); MAYER (1990).

<sup>32</sup> Zur Unterscheidung von Activity Based Costing und Prozesskostenrechnung vgl. vor allem KLOOCK (1992), S. 184.

Dabei werden neben quantitativen Größen wie der Anzahl an Vorgängen qualitative wie die Programmvielfalt (Variantenzahl) berücksichtigt. Auch wenn deren Einflüsse in quantitativen Kostenfunktionen nicht exakt erfassbar sind, versucht man, sie wenigstens näherungsweise über eine prozentuale Zuordnung der Kosten – beispielsweise auf produktionsvolumen- und variantenzahl-abhängige Prozessmengen<sup>33</sup> – einzubeziehen.

Kostenstelle: Wareneingangsprüfung Einkaufsteile		
Prozesse	Mitarbeiter	Einfluß der Cost-Driver
Leitung der Kostenstelle	1	leistungsmengenneutral
Prüfvorbereitung	10	40% Anzahl Neuanläufe 40% Anzahl technische Ä. 20% Anzahl Lieferanten
Prüfen	10	50% Anzahl Wareneingänge 25% Anzahl Neuanläufe 25% Anzahl technische Ä.
Lieferantenbetreuung	7	40% Anzahl Lieferanten 25% Anzahl technische Ä. 25% Anzahl Neuanläufe 10% Anzahl Wareneingänge
.	.	.
⋮	⋮	⋮
⋮	⋮	⋮
<b>Summe</b>	<b>30</b>	

Abb. 7: Beispiel für Prozesse und deren Kostentreiber<sup>34</sup>

Die Kostenhöhe wird in Abhängigkeit von den Prozessgrößen als den in den Prozessen wirksamen Kostentreibern geplant. Stellt man sie entsprechend Abb. 8 den in der Grenzplankostenrechnung verwendeten Bezugsgrößen gegenüber, so zeigt sich eine hohe Übereinstimmung.

<sup>33</sup> HORVÁTH/MAYER (1989), S. 217f.

<sup>34</sup> RAU/RÜD (1991), S. 14.

Prozeßgrößen	Bezugsgrößen
<b>Logistik</b> Ein-/Auslagerungspositionen m² Lagerraum Lieferscheinpositionen Materialbestellungen Eingangsprüfungen	<b>Einkauf</b> Anzahl bearbeitete Angebote Anzahl Bestellungen Anzahl geprüfte Rechnungen
<b>Produktion</b> Bauplanpositionen Vorfertigungspositionen Qualitätsprüfungen Montagepositionen Rüstvorgänge	<b>Materiallager</b> Anzahl Zugänge Anzahl Abgänge
<b>Vertrieb</b> Kundenaufträge Zollsendungen Rechnungen Retourenausgänge Frachtbriefe	<b>Materialprüfung</b> Anzahl Proben Anzahl Analysen <b>Verkauf</b> Anzahl bearbeitete Aufträge <b>Fakturierung</b> Anzahl Rechnungen Anzahl Rechnungszeilen <b>Versand</b> Anzahl Versandaufträge <b>Datenverarbeitung</b> Anzahl Lochkarten Rechenzeit Tabellierzeilen

Abb. 8: Beispiele für Prozess- und Bezugsgrößen<sup>35</sup>

Schon die Grenzplankostenrechnung hat erkannt, dass sich die Gemeinkosten der indirekten Bereiche über derartige Einflussgrößen planen lassen. Dies wird noch deutlicher in der Umsetzung der Grenzplankostenrechnung für Dienstleistungsunternehmungen, wie sie beispielsweise von VIKAS<sup>36</sup> für Banken (vgl. Abb. 9) und im System DELKOS der Deutschen Bundespost<sup>37</sup> vorgenommen worden sind.

<sup>35</sup> Vgl. FRANZ (1991), S. 178; KILGER (1988), S. 338.

<sup>36</sup> VIKAS (1987).

<sup>37</sup> Vgl. STROHBACH (1990); HARTMANN (1990); KÜPPER (1990b).

Tätigkeitskatalog der Schalterstelle (Auszug)		Leistungsstandard (Min/Stk.)	Planverkehrsmenge (Stk.)	Planbezugsgrößenmenge (Std.)	Kostenträger
Nr.	Bezeichnung				
111	Einzahlungen Inland, Hand-Bearbeitung	0,984	7500	123,00	Girokonten
112	Einzahlungen Inland, Masch.-Bearbeitung	0,774	9500	122,55	
115	Einzahlungen Inland, telegrafisch	5,040	200	16,80	
131	Einzahlungen Ausland, in Landeswährung	2,580	400	17,20	
132	Einzahlungen Ausland, in Fremdwährung	4,800	200	16,00	
135	Einzahlungen Ausland, in Fremdwährung, telegraf.	10,980	250	45,75	
211	Auszahlungen EC-Schecks, eigenes Institut	1,650	9000	247,50	
212	Auszahlungen EC-Schecks, fremde Institute	1,998	4000	133,20	
219	EC-Karten aushändigen	2,400	200	8,00	▼
KTR-Zwischensumme					
311	Spareinlagen entgegennehmen	1,968	1600	52,48	Sparkonten
312	Gutschriften / Zinsen eintragen	1,518	3200	80,96	
321	Rückzahlungen aus Sparbüchern leisten	2,638	2340	110,68	
325	Rückzahlungen aus ausländ. Sparbüchern leisten	4,242	100	7,07	
329	Sparbücher ausstellen	11,298	100	18,83	▼
KTR-Zwischensumme				270,02	
Plan: 1987		Planbezugsgrößenmenge		1000,02	

Abb. 9: Bestimmung der Planbezugsgrößen in einer Bank.<sup>38</sup>

Zwischen den Vorschlägen einer Prozesskostenrechnung und dem System der Grenzplankostenrechnung gibt es demnach mehrere konzeptionelle Übereinstimmungen:<sup>39</sup>

- Die Kostentreiber entsprechen den aus der Kostentheorie bekannten Kosteninflussgrößen; die Prozesskostenrechnung berücksichtigt aber in stärkerem Mass andere, insbesondere auch qualitative Einflussgrößen neben den Massgrößen der Beschäftigung.
- Die Prozessgrößen entsprechen den Bezugsgrößen; ihr System wird erweitert, und sie müssen sich nicht unbedingt proportional zu den Produktmengen verhalten.
- Die Prozessorientierung entspricht zu wesentlichen Teilen der Produktoorientierung; die Prozesse sind nämlich auf die Erstellung und Verwertung von Produkten als ihrem Ergebnis gerichtet, daher sind Prozesse und Produkte eng miteinander verknüpft.

<sup>38</sup> VIKAS (1987), S. 38.<sup>39</sup> FRANZ (1991); KÜPPER (1991b); KLOOCK (1992); GLASER (1991).

Der zentrale Unterschied liegt darin, dass in der Prozesskostenrechnung wie in anderen Vollkostenrechnungssystemen die fixen (leistungsmengenneutralen) Kosten auf die Kostenträger geschlüsselt werden, was vor allem in der kurzfristigen Planung zu Fehlentscheidungen führen kann.<sup>40</sup>

Dies spricht dafür, das Konzept eines umfassenden Systems von Bezugs- oder Prozessgrößen für die Planung und Kontrolle von Gemeinkosten anzuwenden, jedoch keine schematische Schlüsselung von Fixkosten vorzunehmen. Über die umfassendere Berücksichtigung von Kosteneinflussgrößen oder -treibern und eine entsprechende Differenzierung der Kosten lassen sich die Gemeinkosten der standardisierbaren Tätigkeiten in Fertigung, Lagerung, Vertrieb und Verwaltung präziser erfassen. Damit kann man einen wesentlichen Teil der Gemeinkosten zuverlässiger planen und kontrollieren. Darüber hinaus lassen sich in stärkerem Masse kostenstellenübergreifende Prozesse kalkulieren.

Diese Ansätze der Prozess- sowie der Grenzplankostenrechnung werden auch bei der Entwicklung von Kostenrechnungen für spezifische Funktions- und Dienstleistungsbereiche genutzt. Notwendigerweise steht in ihnen die Ausrichtung und Differenzierung nach Aktivitäten oder Prozessen und deren Einflussgrößen im Vordergrund. Das gilt beispielsweise für Vertriebs- und Logistikkostenrechnungen ebenso wie für die Vorschläge zu Krankenhaus- oder Hochschulkostenrechnungen.<sup>41</sup>

Das Konzept findet jedoch seine Grenze bei den schwer oder überhaupt nicht standardisierbaren Tätigkeiten. Diese sind so individuell, dass sich keine generalisierbaren Einflussgrößen und Aussagen über deren Beziehungen zur Kostenhöhe aufstellen lassen. Darüber hinaus ist es wenig zuverlässig, wenn die Kostenhöhe in hohem Masse durch das Verhalten der Mitarbeiter und deren Motivation bestimmt wird. In diesen Fällen muss die Gemeinkostenplanung auf Ansätze übergehen, die den Verhaltensaspekt und damit die Steuerungsfunktion stärker in den Vordergrund rücken.

<sup>40</sup> GLASER (1991), 237f.

<sup>41</sup> KÜPPER (1988a), S. 67ff. und die dort angegebene Literatur.

## 2.3 Steuerungsorientierte Ansätze des Gemeinkostenmanagements

Der Rechnungszweck der Verhaltensbeeinflussung hat in der Kostenrechnung eine lange Tradition. Mit der Standardkostenrechnung<sup>42</sup> sollten die innerbetrieblichen Stellen auf einen möglichst günstigen Güterverbrauch hin gesteuert werden. Sie kann daher als traditioneller Ansatz einer steuerungsorientierten Plankostenrechnung (auf Vollkostenbasis) verstanden werden. Mit den Untersuchungen zum Behavioral Accounting<sup>43</sup> ist deutlich geworden, dass sie sich zu stark an dem jeweils minimalen Verbrauch orientiert. In den dort vorgenommenen empirischen Untersuchungen sowie über theoretische Aussagen der Verhaltenswissenschaften wird erkennbar, dass die Kosten- und Leistungsvorgabe nicht unabhängig von individuellen Eigenschaften der ausführenden Mitarbeiter festgelegt werden sollte.

Der Steuerungsaspekt wird neuerdings immer stärker beachtet. Diese Entwicklung ist vor allem durch die in der Praxis intensiv diskutierte Zielkostenrechnung und den in der Theorie häufig verwandten Principal-Agent-Ansatz gefördert worden. Auf denselben Zweck sind darüber hinaus die Verfahren der Budgetvorgabe gerichtet. Damit zeigt sich, dass auch für den Zweck der Steuerung ein Spektrum an Konzepten und Instrumenten relevant ist.

### 2.3.1 Zielkostenrechnung (Target Costing)

Ein wichtiger Auslöser für die Einführung der Zielkostenrechnung<sup>44</sup> liegt in der Erkenntnis, dass mit der Entwicklung und Konstruktion von Produkten in der Regel schon bis zu 70% der späteren Fertigungskosten festgelegt werden. Über die periodische Kostenrechnung, welche die Prozesse der laufenden Produktion erfasst, kann damit nur noch ein geringerer Anteil der Gesamtkosten beeinflusst werden. Daher möchte man die Kostenbeeinflussung früher ansetzen. Ferner müssen sich die Produktkosten an den am Markt durchsetzbaren Preisen ausrichten. Ein Grundgedanke der Zielkostenrechnung liegt deshalb

<sup>42</sup> KOSIOL (1956), S. 54ff.; KÜPPER (1978); SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 238ff.

<sup>43</sup> STEDRY (1960); HÖLLER (1978), S. 89ff. u. 114ff.; JEHLE (1982); GRIMMER (1980), S. 86ff.; SIEGEL/RAMANAUSKAS-MARCONI (1989).

<sup>44</sup> Vgl. zum folgenden SAKURAI (1989); MAKIDO (1989); TANAKA (1989); SEIDENSCHWARZ (1993).

darin, Zielkosten zu bestimmen und vorzugeben, die der Entwicklung, Konstruktion und Fertigung als Leitlinien dienen.<sup>45</sup>

Diese Zielkosten können gemäss Abb. 10 aus verschiedenen Bereichen hergeleitet werden. Eine hohe Marktorientierung wird bei der Ableitung aus dem Markt oder den Kosten der Konkurrenz gewährleistet. Demgegenüber ist mit einer Ableitung aus den Kosten der Einsatzgüter oder den eigenen Standardkosten noch keine Durchsetzbarkeit am Markt verbunden. Dann kann die Zielkostenvorgabe lediglich erreichen, dass sich die von der Konstruktion abhängigen Fertigungskosten in einem vorgegebenen Rahmen halten. Mit der Orientierung sowohl an den Kosten der Einsatzgüter als auch den erzielbaren Marktpreisen werden von Beginn an beide für die Erfolgserzielung massgeblichen Sichtweisen berücksichtigt.

Arten der Zielkostenbestimmung	Ableitung aus	Marktorientierung	Einsetzbarkeit für innovative Neuprodukte	Marktstandardprodukte
Market into Company	erzielbaren Marktpreisen	sichergestellt	empfehlenswert	möglich
Out of Company	konstruktions- und fertigungstechnischen Faktoren	möglich	möglich	möglich
Into and out of Company	Marktpreisen und technischen Faktoren	möglich	möglich	möglich
Out of Competitor	Kosten der Konkurrenz	sichergestellt	nicht möglich	empfehlenswert
Out of Standard Costs	eigenen Standardkosten	möglich	möglich	möglich

Abb. 10: Arten der Zielkostenbestimmung<sup>46</sup>

Die Zielkostenbestimmung wird in mehreren Schritten vollzogen.<sup>47</sup> Zuerst werden die verschiedenen Funktionen des geplanten Produkts ermittelt. Hierbei kann es sich beispielsweise bei einem Füller um sogenannte «harte» Funk-

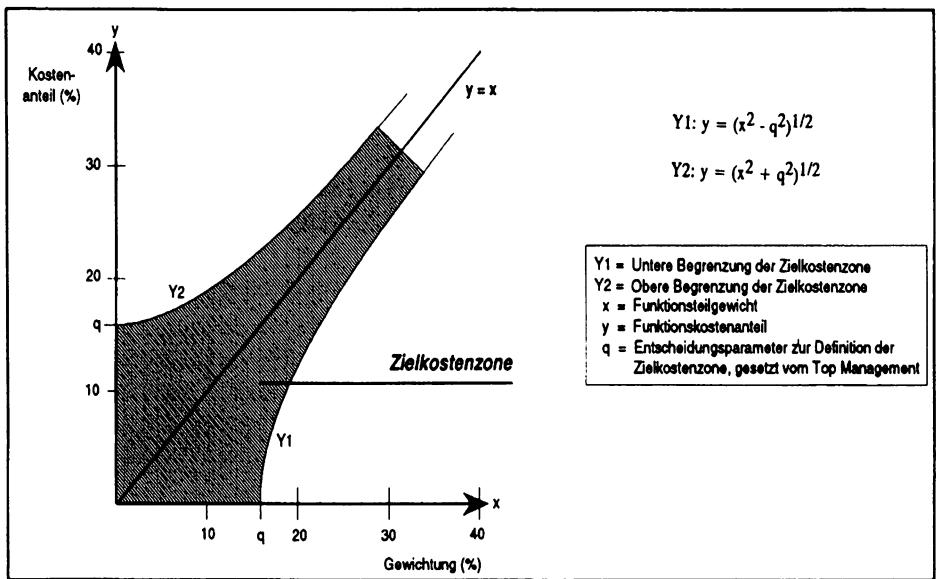
<sup>45</sup> FRANZ (1992), S. 1500.

<sup>46</sup> SEIDENSCHWARZ (1991), S. 199; HORVÁTH/SEIDENSCHWARZ (1992), S. 144.

<sup>47</sup> Vgl. hierzu HORVÁTH/SEIDENSCHWARZ (1992), S. 145ff.

tionen wie das Ansaugen, Speichern oder die Versorgung mit Tinte sowie um «weiche» Funktionen wie die Geschmeidigkeit, das Design oder die Farbqualität handeln. Diese werden anschliessend beispielsweise über Kundenbefragungen nach ihrer Bedeutung so gewichtet, dass die Summe der Teilgewichte bei den harten und den weichen Funktionen jeweils 100% ergibt. In weiteren Schritten stellt man in einem Grobentwurf die Produktkomponenten zusammen und schätzt deren Kosten sowie Kostenanteile. Dann werden die Komponenten entsprechend dem Beispiel in Abb. 11 den (harten sowie den weichen) Funktionen des Produkts zugeordnet. Die Division der Teilgewichte für die relative Bedeutung der jeweiligen Funktion durch den Kostenanteil ergibt einen Zielkostenanteil. Er ist ein Indikator dafür, inwieweit die Kosten einer Produktkomponente deren relativer Bedeutung entsprechen. Ist er kleiner (grösser) als eins, so ist die betreffende Komponente eher zu teuer. Da eine solche Aussage höchstens näherungsweise gelten kann, legt man entsprechend Abb. 12 eine Zielkostenzone um den Index von eins fest. Mit ihr wird gefordert, dass das relative Funktionsgewicht um so weniger vom Kostenanteil abweichen soll, je grösser es ist. Man versucht, eine optimale Zielkostenzone zu bestimmen, in der sich die Indices der einzelnen Komponenten befinden sollten. Soweit die Zielkostenindices für Produktkomponenten oberhalb (unterhalb) der Zone liegen, bringt dies ein Kostensenkungs-(Funktionsverbesserungs-)Potential zum Ausdruck. Bei diesen sollen Kostensenkungen und Funktionsverbesserungen durchgeführt werden.

Komponenten	Kostenanteil	Harte Funktionen		Weiche Funktionen	
		Teilgewichte	Zielkostenindex	Teilgewichte	Zielkostenindex
K1: Tinte	6,9	17,3	2,51	22,0	3,19
K2: Federspitze	18,5	18,3	0,99	16,9	0,91
K3: Federring	6,5	10,9	1,68	5,2	0,80
K4: Tintensauger	11,6	9,7	0,84	1,2	0,10
K5: Griffel	1,2	4,9	4,08	2,0	1,67
K6: Federhalter	36,3	28,8	0,79	31,0	1,67
K7: Abschlußkappe	3,9	2,8	0,72	1,7	0,44
K8: Luftraum	1,1	3,4	3,09	2,2	2,00
K9: Schutzkappe	14,0	3,9	0,28	17,8	1,26
Total:	100%	100%		100%	

 Abb. 11: Beispiel für den Zielkostenindex von Produktkomponenten<sup>48</sup>

 Abb. 12: Optimale Zielkostenzone<sup>49</sup>
<sup>48</sup> HORVÁTH/SEIDENSCHWARZ (1992), S. 147.

<sup>49</sup> HORVÁTH/SEIDENSCHWARZ (1992), S. 147.

In diesem Konzept werden Elemente der Funktionsanalyse, Kostenzuordnung und Verbesserung aufgenommen, wie sie aus der Wertanalyse<sup>50</sup> bekannt sind. Daher ist es auch bei der Verbesserung von Produkten sowie der Entwicklung neuer Produkte anwendbar. Ferner kann es zur Planung und Verbesserung von Produktionsprozessen genutzt werden.

An den skizzierten Merkmalen zeigt sich ein deutlicher Unterschied der Zielkostenrechnung gegenüber den gängigen Systemen. Sie dient nicht der laufenden Beeinflussung von stellen- und/oder produktbezogenen Kosten je Periode, sondern ist auf die Gestaltung von Produkten und Prozessen gerichtet. Damit ist sie mittel- bis langfristig ausgerichtet. In ihr werden keine Verfahren der Kostenplanung und -kontrolle beispielsweise der analytischen Kostenbestimmung oder der Abweichungsanalyse bereitgestellt. Vielmehr liefert sie Ansatzpunkte, eine Methodik und Kennzahlen für die mittelfristige Kostenenkung oder Wertsteigerung. Insofern steht sie der Wertanalyse näher als der üblichen Kostenrechnung.

Die Zielkostenrechnung kann daher als Konzept zur mittel- bis längerfristigen Kostensteuerung charakterisiert werden. Hierzu berücksichtigt sie den Zusammenhang zwischen Konstruktion und Fertigung. Ihr massgeblicher Ansatzpunkt ist die Vorgabe von Zielgrößen, die zumindest teilweise aus Marktgrößen hergeleitet werden. Trotz der Steuerungsfunktion orientiert sie sich aber mehr an technischen Gesichtspunkten als an menschlichen Verhaltensaspekten.

### 2.3.2 Principal-Agent-Ansätze

Der Bezug zum menschlichen Verhalten wird in Principal-Agent-Ansätzen aufgegriffen. Sie gehen dabei nicht von verhaltenswissenschaftlichen Theorien oder Ergebnissen empirischer Erhebungen aus, sondern streng analytisch vor. Ihnen liegt als Grundmodell die Beziehung zwischen einem Auftraggeber als Principal und einem für ihn handelnden Agent zugrunde. Man unterstellt, dass jeder von ihnen seinen individuellen Nutzen zu maximieren sucht. Zwischen beiden besteht meist Informationsasymmetrie, das heisst der Agent ist im allgemeinen besser informiert als der Principal. Wegen der Unvollkommenheit des Informationsstandes spielt die jeweilige Risikoneigung eine Rol-

<sup>50</sup> Vgl. hierzu beispielsweise JEHLE/BEYSS (1985); ZÄPFEL (1989), S. 56–66.

le. Beispiele derartiger Beziehungen lassen sich in grosser Zahl in dem Verhältnis zwischen Eigentümer und Manager, Zentrale und Bereichen, Vorgesetzten und Untergebenen usw. finden.

Mit derartigen Modellen kann eine Reihe von Problemstellungen analysiert und zu lösen versucht werden. Für kostenrechnerische Zusammenhänge fragt man vor allem danach, wie ein Informationssystem gestaltet werden kann, damit der Agent dem Principal die zutreffenden Informationen liefert und nicht «schummelt». Hierzu untersucht man die Wirkungen von Kostenrechnungssystemen bei dezentraler Planung.<sup>51</sup> Beispielsweise können eine Zentrale und zwei Vertriebsbereiche vorliegen.<sup>52</sup> Die Zentrale entscheidet über die Investitionen der Produktion. Dabei ist sie auf die Prognose der Vertriebsbereiche über die künftigen Absatzmöglichkeiten angewiesen. Wenn sich deren Verhalten allein am Bereichsgewinn orientiert, neigen sie dazu, der Zentrale die für ihren Gewinnausweis günstigere Nachfrageentwicklung mitzuteilen. Dann kann ihr Informationsverhalten von der Zurechnung der Investitionskosten abhängen. Auf diese und entsprechende Weise werden Modelle über die Wirkung von Systemen der Voll- oder Teilkostenrechnung formuliert und analysiert. Dabei untersucht man unter anderem die Gestaltung von Anreizsystemen, die Bereichsgewinnermittlung und die Bestimmung von Verrechnungspreisen.

Der Schwerpunkt dieser Ansätze liegt gegenwärtig im theoretischen Bereich. Aus ihnen lassen sich konzeptionell begründete Hinweise für die Gestaltung von Beurteilungs- und Entlohnungssystemen herleiten. Sie liefern ferner Gesichtspunkte in der Diskussion um Voll- oder Teilkostenrechnungen. Im Hinblick auf die Steuerung der Bereiche spricht eine Reihe von Ergebnissen dafür, dass eine Berücksichtigung anteiliger Fixkosten oder von Solldeckungsbeiträgen zu einer höheren Erreichung des Unternehmensgesamtziels führt als die Beschränkung auf Teilkosten. Empirische Untersuchungen über das Verhalten in der Preispolitik deuten in dieselbe Richtung.<sup>53</sup>

Die Principal-Agent-Ansätze liefern keine Modelle oder Verfahren zur kurz-, mittel- oder längerfristigen Planung und Kontrolle von Gemeinkosten. Mit ihnen werden vielmehr Verfahren und Systeme der Kostenrechnung im Hinblick auf ihre Steuerungswirkung analysiert und beurteilt. Aus ihnen lassen sich grundsätzliche Gesichtspunkte für die Bestimmung von Kosteninforma-

<sup>51</sup> Vgl. ZIMMERMAN (1979); WAGENHOFER (1992); PFAFF (1993).

<sup>52</sup> KRAHNEN (1988).

<sup>53</sup> Vgl. PLINKE (1985) und die dort angegebene Literatur.

tionen herleiten, die für eine zielentsprechende Steuerung von Bereichen und Mitarbeitern geeignet sein können.

### 2.3.3 Budgetierungsansätze

Auf die konkrete Bestimmung von Vorgabewerten sind die Ansätze der Budgetvorgabe gerichtet. Unter einem Budget versteht man im allgemeinen ein in Geldeinheiten ausgedrücktes schriftliches Sollergebnis, das einem Verantwortungsbereich für eine Periode vorgegeben wird. Meist beziehen sie sich auf ein Jahr und bilden eine Verbindung zwischen der (mehrjährigen) taktischen und der (kurzfristigeren) operativen Planung. Sie können beispielsweise als Einnahmen/Ausgaben-, Kosten/Leistungs- oder Erfolgsbudgets formuliert sein.

Für die Bestimmung der Budgets ist eine Reihe von Verfahren entwickelt worden. Sie können sich nach ihrer Nähe zur Gütererstellung und -verwertung auf Verwaltungs- oder auf produktbezogene Prozesse beziehen. Bei produktbezogenen Prozessen geht man von der Absatz-, Fertigungs- und Beschaffungsplanung aus. Die (wertmässigen) Budgets werden auf dieser Basis in der Regel mit Hilfe der Kosten- und Erlösrechnung hergeleitet. Hierfür können die skizzierten Planungsverfahren der Flexiblen Plan-, Prozess- und Grenzplankostenrechnung herangezogen werden.

Die Besonderheiten und der Schwerpunkt der Budgetierung liegen bei Verwaltungsprozessen. Im Unterschied zur Massnahmenplanung werden für die verantwortlichen Organisationseinheiten nicht konkrete Aktivitäten bestimmt. Vielmehr stecken die Budgets für die Input- und die Outputseite den Spielraum ab, in dem diese ihre Handlungsalternativen festlegen sollen. Insofern ähnelt das Vorgehen der Zielkostenrechnung einer Budgetierung. Absatzstellen erhalten zum Beispiel ein Kostenbudget, das sie auf unterschiedliche Vertriebsaktivitäten aufteilen können, um in der Planungsperiode ein bestimmtes Erlösbudget zu erreichen. Die Einräumung eines solchen Freiraums vereinfacht die Planung, da der einzelne Bereich ein weniger umfangreiches Entscheidungsproblem zu lösen hat. Damit wird gegebenenfalls auf die Bestimmung der für die Gesamtunternehmung optimalen Lösung verzichtet. Dies kann jedoch dadurch ausgeglichen werden, dass über die Budgetvorgabe eine Koordination der dezentralen Entscheidungseinheiten und eine Motivierung der in ihnen tätigen Personen erreicht wird. Durch die Schaffung von Freiheitsräumen sollen in den Bereichen Aktivitäten freigesetzt und deren besserer Informationsstand für die Planung genutzt werden.

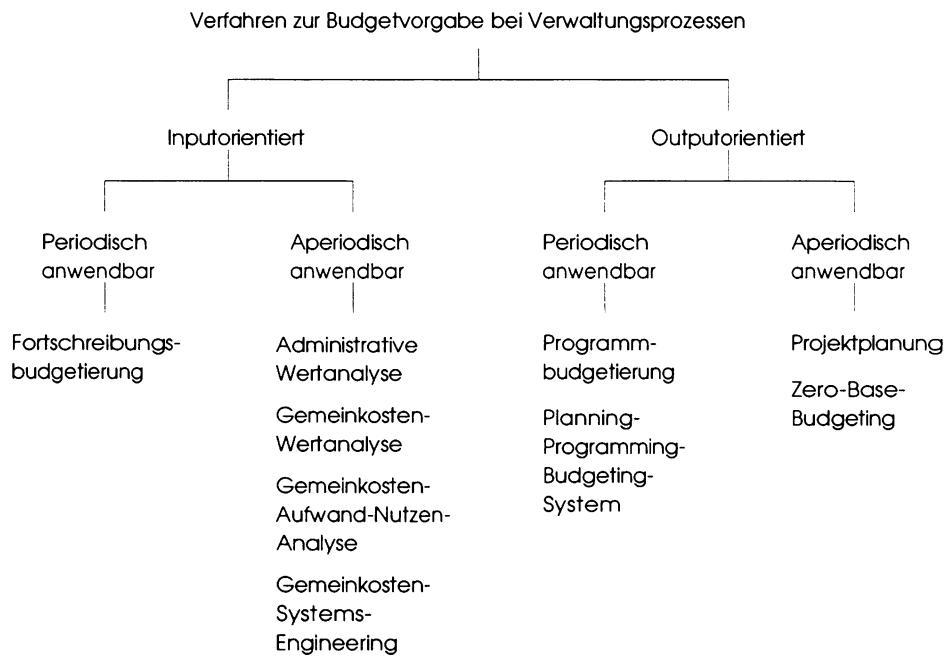
Zentrale Probleme bei der Bestimmung von Budgets für Verwaltungsprozesse liegen in der Definition sowie Abgrenzung der von ihnen durchzuführenden Leistungen oder Funktionen sowie in deren Beziehungen zu dem Einsatz an Arbeit, Anlagen und sonstigen Ressourcen. Da es sich hier um Dienstleistungen handelt, ist ihr «Produkt» als Leistungsergebnis häufig viel schwieriger messbar und standardisierbar als bei produktbezogenen Prozessen. Dies führt zusammen mit ihrer Vielfalt und ihrem hohen Grad an Individualität dazu, dass die Beziehungen zwischen den Leistungsergebnissen und den für sie erforderlichen Gütereinsätzen wenig generalisierbar und bekannt sind. Nur selten kennt eine Unternehmung relativ präzise (Dienst-)Leistungsfunktionen, die wie Kostenfunktionen produktbezogener Prozesse für die Budgetbestimmung nutzbar wären.

Die wichtigsten Verfahren zur Budgetvorgabe bei Verwaltungsprozessen lassen sich entsprechend Abb. 13 in input- und outputorientierte gliedern.<sup>54</sup> Zudem können sie danach unterschieden werden, ob sie wie die Fortschreibungs- und die Programmbudgetierung kontinuierlich anwendbar oder dafür zu umfangreich sind. Dann sind sie im allgemeinen wie die wertanalytischen Verfahren sowie die Projektplanung und das Zero Base Budgeting in grösseren Abständen einzusetzen.

Wie Abb. 14 verdeutlicht, liegt den wertanalytischen Verfahren beispielsweise der Administrativen oder der Gemeinkosten-Wertanalyse das Vorgehen der für Produkte und Produktionsverfahren entwickelten Wertanalyse zugrunde. Obwohl in ihnen auch die Funktionen der Verwaltungsprozesse herausgearbeitet werden und überflüssige Funktionen aufgegeben werden können, liegt ihr Schwerpunkt auf der Rationalisierung durch Verringerung der Inputs und der Kosten. Demgegenüber werden bei den outputorientierten Verfahren die einzelnen Leistungen oder Funktionen in Frage gestellt. Erst über die Analyse und den Vergleich ihres Nutzens sowie der für sie aufzubringenden Inputs und Kosten bestimmt man in Auswahlverfahren die durchzuführenden Leistungen. Die Zielsetzung eines günstigen Kosten/Nutzen- bzw. Kosten/Wirksamkeits-Verhältnisses tritt an die Stelle des Kostensenkungsziels.<sup>55</sup>

<sup>54</sup> Vgl. KÜPPER (1990), S. 856ff.

<sup>55</sup> JEHLE (1992), S. 1520.



---

Abb. 13: Überblick über die Verfahren der Budgetvorgabe bei Verwaltungsprozessen

Wertanalyse	Administrative Wertanalyse	Gemeinkosten-Wertanalyse
1. Projekt vorbereiten	1. Bestimmung von Verwaltungsleistungen mit Wirtschaftlichkeitsreserven	1. Bestimmung von Untersuchungseinheiten (i.d.R. Kostenstellen)
2. Objektsituation analysieren	2. Bestimmung ihrer Funktionen	2. Auflistung der Leistungen für andere Stellen und Abschätzung ihrer Kosten
3. Soll-Zustand beschreiben	3. Bewertung von Kosten und Nutzen dieser Funktionen	3. Entwicklung von Ideen für verbessertes Kosten-Nutzen-Verhältnis
4. Lösungsideen entwickeln	4. Finden neuer Lösungen  5. Bewertung dieser Lösungen	4. Bewertung der Ideen in bezug auf Realisierbarkeit, Wirtschaftlichkeit und Risiko
5. Lösungen festlegen	6. Bestimmung der optimalen Lösung	5. Entwicklung von Aktionsprogrammen für die akzeptierten Ideen
6. Lösungen verwirklichen	7. Verwirklichung der optimalen Lösung	6. Verabschiedung und Realisierung der Aktionsprogramme

Abb. 14: Wichtige Schritte von Verfahren zur Rationalisierung von Produktions- (Wertanalyse) und Verwaltungsprozessen (Administrative und Gemeinkosten-Wertanalyse).<sup>56</sup>

Die Unterschiede dieser auf Verwaltungsprozesse gerichteten Budgetierungsverfahren gegenüber den kostenrechnerischen lassen sich am Planungsansatz, ihren Verhaltensaspekten und der Art des Anwendungsbereichs verdeutlichen. Die Budgetbestimmung erfolgt bei ihnen nicht analytisch durch technisch-kostenwirtschaftliche Untersuchungen wie beispielsweise bei der Berechnung von Gemeinkosten anhand einer (ggf. mehrvariablen) Kostenfunktion, sondern heuristisch. Man leitet mit Hilfe qualitativer Überlegungen einen bzw. mehrere Budgetbeträge her, ohne genaue (Dienst-) Leistungsfunktionen zu kennen. Dabei betrachtet man einzelne Leistungsarten oder Aktivitäten statt Produkte und Bezugsgrößen. Diese Aktivitäten werden qualitativ abgegrenzt und gegebenenfalls nach wenigen Leistungsniveaus<sup>57</sup> differenziert. Man misst ihre Ausprägungen also höchstens komparativ, nicht quantitativ. Da man keine quantitativen Input-Output-Funktionen kennt, muss man die einzelnen Pro-

<sup>56</sup> Zur Wertanalyse vgl. DIN 69910.

<sup>57</sup> Beispielsweise beim Zero Base Budgeting (ZBB) bzw. Zero Base Planning (ZBP); vgl. KÜPPER (1990), S. 860; MEYER-PIENING (1980); MEYER-PIENING (1990); MARX (1979).

zesse zur Leistungserbringung mit Hilfe qualitativer Verfahren der Kosten-/Nutzen-, Kosten/Wirksamkeits- oder ähnlicher Analysen beurteilen. Ferner zielen diese Verfahren in stärkerem Masse als die kostenrechnerischen auf die Verbindung des operativen mit dem taktischen Bereich und konkretisieren die operative Gestaltung nicht vollständig.

Ein weiterer Unterschied ist darin zu sehen, dass die verwaltungsbezogenen Budgetierungsansätze weniger mechanistisch als die Planungsansätze der Kostenrechnung sind. Sowohl die wertanalytischen als auch die outputorientierten Verfahren enthalten als wichtige Komponente die Mitwirkung der betroffenen Mitarbeiter. Ideen für eine Verbesserung der Verwaltungsprozesse müssen vor allem von diesen kommen. Durch die Aktivierung ihres Wissens gelangt man zur Rationalisierung bisheriger und zur Generierung neuer Leistungsvorschläge. Darüber hinaus spricht vieles dafür, die Betroffenen in die Entscheidung über die Budgets einzubeziehen. Auf diesem Weg können die Umsetzung gefördert und eine stärkere Identifikation mit der Vorgabe erreicht werden.<sup>58</sup> Derartige Verhaltensaspekte werden in den planungsorientierten Ansätzen der Kostenrechnung praktisch nicht berücksichtigt, während sie in den steuerungsorientierten Ansätzen in den Vordergrund rücken.

Die betrachteten Verfahren der Budgetvorgabe eignen sich besonders für wenig standardisierbare Tätigkeiten. Mehr als bei den steuerungsorientierten Ansätzen der Kostenrechnung steht bei ihnen die Entwicklung von Verfahrensschritten und Regeln im Vordergrund, wie man trotz einer vielfältigen und häufig wechselnden Leistungsstruktur zu einem effizienten dezentralen Handeln gelangen kann. Sie kommen deshalb vor allem bei der Erstellung hochqualifizierter Dienstleistungen (z.B. in Fortbildung, Forschung, Beratung usw.) und in den produktfernen Bereichen industrieller Produktion zum Einsatz.

<sup>58</sup> Empirische Untersuchungen konnten diese Hypothese bislang nur dadurch bestätigen, dass Partizipation zumindest nicht leistungsmindernd wirkt, vgl. KÜPPER (1990a), S. 862; HÖLLER (1978), S. 151ff.; JEHLE (1982), S. 207–208.

### 3. Strategische Perspektiven des Gemeinkostenmanagements

#### *3.1 Umfassende Unternehmensrechnung anstelle einer strategischen Kostenrechnung*

Mit den Konzepten des Activity Accounting und der Prozesskostenrechnung sind die Fragen einer strategischen Ausrichtung der Unternehmensrechnung aufgeworfen worden. Diese Ansätze werden als strategische Neuorientierung<sup>59</sup> gewertet, die Beschäftigung mit Problemstellungen eines strategischen Kostenmanagements wird sogar als Revolution im Rechnungswesen bezeichnet.<sup>60</sup> In einem so ausgerichteten Kostenmanagement wird eine Ursache für den Erfolg japanischer Unternehmungen gesehen.<sup>61</sup> Man findet Überlegungen zu einer «strategischen Kostenrechnung»<sup>62</sup>.

Dahinter steht die richtige Erkenntnis, dass die wichtigsten Unternehmensentscheidungen im strategischen Bereich getroffen werden. Zwischen den im internen sowie externen Rechnungswesen intensiv gepflegten Instrumenten und den zentralen Handlungsproblemen sowie -parametern der Unternehmung besteht daher häufig eine starke Diskrepanz. Fragen der Schlüsselung monatlicher Gehaltskosten auf Kostenstellen und Produkte haben gegenüber Entscheidungen über die Entwicklung, Gestaltung und Einführung neuer Produkte eigentlich ein relativ geringes Gewicht.

Dennoch besteht die Gefahr, dass in dieser Diskussion die begriffliche Basis der Unternehmensrechnung weiter verwirrt und die Verwendbarkeit ihrer Instrumente falsch eingeschätzt werden. Klare Begriffe und eine zuverlässige Beurteilung der Einsatzbereiche der Rechnungssysteme sind eine Voraussetzung für ein leistungsfähiges Controlling. Deshalb tritt FRANZ<sup>63</sup> dafür ein, «um klare Abgrenzungen zu schaffen, (dass) ... zum Kostenmanagement nur Massnahmen gerechnet werden, die im Rahmen gegebener Kapazitäten ... ergriffen werden (sollen)». Nach dieser Auffassung ist der Begriff des Kostenmanagements auf den gängigen kurzfristigen Bereich der Kostenrechnung zu begrenzen, während Massnahmen der Potentialänderung «der Investitionssphäre oder dem strategischen Management zuzurechnen» seien.

<sup>59</sup> COENENBERG/FISCHER (1991), S. 21ff.

<sup>60</sup> HORVÁTH (1990), S. 175ff.

<sup>61</sup> HORVÁTH/SEIDENSCHWARZ/SOMMERFELDT (1993), S. 10ff., insb. S. 16.

<sup>62</sup> HOLZWARTH (1993).

<sup>63</sup> FRANZ (1992), S. 1492.

Die Unternehmensrechnung umfasst eine Vielzahl von Rechnungssystemen, zu denen neben der Kostenrechnung insbesondere auch die Bilanz- und die Finanzrechnung, die Investitionsrechnung sowie Sozialbilanzen und Humanvermögensrechnung gezählt werden können.<sup>64</sup> Das Kostenmanagement ist auf das Erfolgsziel der Unternehmung gerichtet. Daher sind für seine Einordnung die erfolgszielorientierten Rechnungssysteme relevant. Dies sind die Kosten- und Leistungsrechnung als kurzfristiges und die Investitionsrechnung als längerfristiges System.

Die Rechnungszwecke der Kosten- und Leistungsrechnung liegen in der Bereitstellung von Informationen für die Planung, Steuerung und Kontrolle kurzfristiger Entscheidungen und Handlungen.<sup>65</sup> Ihre Informationen werden auf Kostenbereiche und -stellen, Kostenträger und kurzfristige Abrechnungs- sowie Planungszeiträume bezogen. Periodische Erfolgsrechnungen werden als kurzfristige Rechnungen für Jahre, Quartale oder Monate, aber nicht für einen mehrjährigen Zeitraum aufgestellt. Charakteristisch ist zudem die in den meisten Kostenrechnungssystemen weitgehend gleiche Aufteilung in Arten-, Stellen- und Trägerrechnung.<sup>66</sup> Ferner wird die Kosten- und Leistungsrechnung in der Regel im Unterschied zur Investitionsrechnung laufend durchgeführt.

Das für längerfristige Entscheidungen geeignete Instrumentarium stellt die Investitionsrechnung bereit. Deshalb sind zumindest ihre dynamischen Verfahren auf mehrperiodige Erfolgsziele wie den Kapital- oder Endwert bzw. den internen Zinsfuss gerichtet. Wie Abb. 15 veranschaulicht, können mit ihnen einzelne, längerfristig wirksame Alternativen oder Projekte beurteilt werden.

<sup>64</sup> KÜPPER (1990a), S. 809ff.

<sup>65</sup> KILGER (1988), S. 73ff.; KLOOCK/SIEBEN/SCHILDBACH (1990), S. 13ff.; SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 63ff.; DELLMANN (1990), S. 307.

<sup>66</sup> Das Konzept von RIEBEL weicht hiervon ab. Jedoch enthält seine Grundrechnung ebenfalls die grundlegenden Komponenten der Arten-, Stellen- und Trägerrechnung. Vgl. RIEBEL (1990), S. 39ff. u. S. 165ff.; SCHWEITZER/KÜPPER (1991), S. 390ff.

	<b>Investitionsrechnung</b>	<b>Kosten- und Leistungsrechnung</b>
<b>Gemeinsamkeiten:</b>	Ausrichtung auf das Erfolgsziel Streben nach Wirtschaftlichkeit und Rentabilität	
<b>Unterschiede:</b>		
Planungshorizont	längerfristig	kurz- und mittelfristig
Art des Erfolgsziels	mehrperiodig: z. B. Bar- oder Kapitalwert	einperiodig: Periodengewinn
Planungstatbestände	Alternative Lösungen für i.d.R. längerfristig verwendbare Potentiale (z.B. Anlagen, Vertriebssysteme u.a.)  Beurteilung und Auswahl von i.d.R. längerfristig verwendbaren Potentialen wie Anlagen u.a.	Durchführung der Investitionsalternativen  Entscheidung über kurzfristige Planungstatbestände wie Produktionsprogramm, Produktionsverfahren u.a.
Rechnungsgrößen	Aus- (und ggf. Ein-) Zahlungen	Kosten und Leistungen
Rechnungsgegenstand	einzelne, längerfristig wirksame Alternativen	laufende Planung, Steuerung und Kontrolle des gesamten Prozesses
Präzisionsgrad	begrenzt	hoch

Abb. 15: Vergleich der Rechnungssysteme<sup>67</sup>

Ein zentraler Mangel der Unternehmensrechnung liegt in der einseitigen Betonung der Kosten- und Leistungsrechnung mit den in ihr auftretenden Problemen.<sup>68</sup> Die Investitionsrechnung wird wissenschaftlich fast durchweg als Teil der Finanzwirtschaft behandelt, ihre Bedeutung als langfristiges Teilsystem der Unternehmensrechnung zu wenig beachtet. Dem entspricht ein in der Praxis häufig zu beobachtendes Übergewicht der Kosten- gegenüber der Investitionsrechnung sowie die überwiegende Anwendung statischer und damit kostenrechnerischer Verfahren auch für die Beurteilung von Investitionsprojekten.<sup>69</sup>

Auf diese eingeschränkte Beachtung längerfristiger Entscheidungsprobleme und der für sie geeigneten Rechnungsinstrumente kann eine Vielzahl unlöster Probleme der Kostenrechnung zurückgeführt werden. Die Schwierig-

<sup>67</sup> Vgl. KÜPPER (1990b), S. 9.

<sup>68</sup> Vgl. KLOOCK (1978), S. 494.

<sup>69</sup> KÜPPER/WINCKLER/ZHANG (1990), S. 448f.

keiten der Fixkostenzurechnung, der Behandlung von Abschreibungen, von Personal-, Forschungs- und Entwicklungs- sowie Werbungskosten haben eine zentrale Ursache darin, dass sie auf längerfristige Entscheidungen zurückgehen.<sup>70</sup> Deshalb ist die Kostenrechnung als kurzfristige Rechnung schwerlich das für ihre Planung und Kontrolle geeignete Instrument.

Für die Fundierung taktischer und strategischer Entscheidungen dürfte nicht die Entwicklung einer «strategischen Kostenrechnung» der richtige Weg sein. Dieses Schlagwort ist eher irreführend. Vielmehr muss durch die Verbindung von Kosten- und Investitionsrechnung eine erfolgszielorientierte Rechnung geschaffen werden, die neben dem kurz- auch den längerfristigen Bereich erfasst.

### *3.2 Strategische Problembereiche des Kostenmanagements*

Die Höhe von Fixkosten und damit wesentlicher Teile der Gemeinkosten werden durch mittel- und langfristige Entscheidungen festgelegt. Versteht man unter Kostenmanagement «Massnahmen zur Beeinflussung der Kosten»<sup>71</sup>, so muss man diesen Begriff nicht unbedingt auf kurzfristige Massnahmen begrenzen. Für eine begriffliche Klarheit erscheint es aber unabdingbar, zwischen Kostenrechnung und Kostenmanagement zu unterscheiden. Während die Kostenrechnung als perioden- und stückbezogene Ist- sowie Planrechnung auf den kurzfristigen Bereich (und damit gegebene Kapazitäten) beschränkt ist,<sup>72</sup> kann das Kostenmanagement auch die aktive Beeinflussung der Kosten durch mittel- und längerfristige Massnahmen (und damit Kapazitäts- sowie Potentialänderungen) umfassen. Dahinter steht das Verständnis, dass zum Kostenmanagement alle Massnahmen gehören, mit denen die Struktur und die Höhe der Kosten beeinflusst werden. Für deren Planung und Kontrolle stellt im kurzfristigen Bereich die Kostenrechnung, im längerfristigen die Investitionsrechnung geeignete Verfahren bereit.

Folgt man dieser Begriffsbildung, so erkennt man eine Reihe von Problemstellungen, die sich als spezifische Aufgaben eines taktischen und strategi-

<sup>70</sup> KÜPPER (1989), S. 47f.

<sup>71</sup> FRANZ (1992), S. 1492.

<sup>72</sup> KILGER (1988), S. 73.

schen Kostenmanagements erweisen. Hierzu gehören insbesondere die Bestimmung langfristiger Kostenfunktionen sowie die Analyse von Kostenstrukturen und ihrer Einflussgrößen.

Hypothesen über den Verlauf langfristiger Kostenfunktionen sind in der traditionellen Produktions- und Kostentheorie eingehend diskutiert worden.<sup>73</sup> Aus ihnen werden vor allem Argumente für die Ausprägung der Betriebsgröße abgeleitet. Ihnen fehlt jedoch die theoretische Präzisierung und empirische Überprüfung. Für die strategische Planung hat demgegenüber das Konzept der Erfahrungskurve<sup>74</sup> Bedeutung erlangt. Ihm liegt die Hypothese zugrunde, dass die Stückkosten mit der kumulierten Produktionsmenge sinken. Aufgrund empirischer Beobachtungen gelangte man zu der Behauptung, mit einer Verdopplung der in der Zeit kumulierten Produktionsmenge bestehe ein Kosten senkungspotential von 20–30%. Dieses Konzept wurde in verschiedenen Industriezweigen empirisch überprüft.<sup>75</sup> Auch in theoretischer Hinsicht ist es auf Basis der Lerntheorie intensiv analysiert worden.<sup>76</sup> Neben Lerneffekten können der technische Fortschritt sowie die Fixkostendegression und Rationalisierungsmassnahmen zu dem empirisch gut bestätigten<sup>77</sup> Kostensenkungspotential führen. Während Lerneffekte beispielsweise bei der Einführung neuer Produktionsverfahren auch kurzfristig beobachtbar sind,<sup>78</sup> wird die Erfahrungskurve primär für längerfristige Entwicklungen unterstellt. Sie kann dann als Hypothese dienen, durch welche die Wirkung von Massnahmen zur Kostensenkung abgeschätzt wird.

Das Konzept der Lebenszykluskosten<sup>79</sup> ist auf die Analyse und Gestaltung der Kosten während der gesamten Lebensdauer eines Produkts oder Projekts von dessen Entwicklung bis zum Ende seiner Nutzung gestützt. Eine wesentliche Grundlage sind dabei die Beziehungen zwischen den Aktivitäten und Ressourceneinsätzen in den unterschiedlichen Phasen des Lebenszyklus, beispielsweise zwischen den Ausgaben oder Kosten für die Entwicklung, die

<sup>73</sup> SCHWEITZER/KÜPPER (1974), S. 249ff.; BUSSE VON COLBE/LASSMANN (1991), S. 290ff.

<sup>74</sup> Vgl. HENDERSON (1972); DAY/MONTGOMERY (1983); KREIKEBAUM (1989); KLOOCK (1989); BALLWIESER (1990), S. 127ff.

<sup>75</sup> HENDERSON (1972); HEDLEY (1976); WACKER (1980).

<sup>76</sup> KLOOCK/SABEL/SCHUHMANN (1987).

<sup>77</sup> Zur Übersicht vgl. HAMMERSTEIN (1987), S. 95ff.

<sup>78</sup> SCHNEIDER (1965).

<sup>79</sup> Vgl. WÜBBENHORST (1984).

Anschaffung und den Betrieb von Anlagen. Man untersucht, wie sich der zeitliche Vollzug und die Erfolgswirkungen der einzelnen Phasen steuern lassen. Damit handelt es sich um einen Ansatz mit einer langfristigen Betrachtungsweise, dessen Erkenntnisse unmittelbar auf die Beeinflussung von Ausgaben und Kosten gerichtet sind. Von daher liefert er Bausteine für ein strategisches Kostenmanagement.

Ein zweiter Problembereich ist in der Analyse von Kostenstrukturen zu sehen. Die Zusammensetzung der Gesamtkosten einer Unternehmung, wichtiger Teilbereiche oder Produktgruppen bzw. Produkte ist im allgemeinen nur längerfristig veränderbar. Er betrifft die Aufgliederung der Kosten nach Kostenarten und -kategorien. Im Vordergrund stehen dabei die Anteile der verschiedenen natürlichen Kostenarten<sup>80</sup> (Personal-, Material-, Anlagen-, Energie-, Zins- und andere Kosten), die Aufspaltung in Einzel- und Gemeinkosten sowie in variable und fixe Kosten. Die Analyse der Kostenstruktur lässt sich nach einer Vielzahl von Merkmalen und Kosteneinflussgrößen verfeinern. Dies haben sowohl die Arbeiten von RIEBEL<sup>81</sup> als auch die Ansätze der Prozesskostenrechnung gezeigt.

Personal-, anlagen- oder materialintensive Produktionsprozesse sind beispielsweise von unterschiedlichen Märkten und deren Entwicklungen abhängig, was für ihr künftiges Erfolgspotential massgebliche Bedeutung besitzen kann. Das Verhältnis zwischen variablen und fixen Kosten ist ein Indikator für die Anpassungsfähigkeit der Produktion und ihrer Kosten an Datenänderungen. An diesen Beispielen zeigt sich die Bedeutung der Kostenstruktur für die mittel- bis längerfristige Abhängigkeit und Beeinflussbarkeit der Kosten.

Deshalb sollte man wissen, von welchen Größen die Zusammensetzung der Kosten längerfristig abhängig ist. Hierzu müssten die Ansätze langfristiger Kostenfunktionen weitergeführt werden. Einen Ausgangspunkt hierfür könnten empirische Untersuchungen über die Kostenstruktur in unterschiedlichen Branchen und damit Produktfeldern, bei verschiedenen Technologien, Organisationsformen und ähnlichem bilden. Die betriebswirtschaftliche Produktions- und Kostentheorie hat sich eingehend mit den Einflussgrößen und Beziehungen bei kurzfristigen Anpassungen befasst. Dagegen hat sie die Bestimmungsgrößen der Kostenstruktur in der theoretischen und empirischen Analyse weitgehend vernachlässigt.

<sup>80</sup> STREITFERDT (1993), Sp. 1225f.

<sup>81</sup> RIEBEL (1990), S. 150ff.

### 3.3 Verknüpfung von Kosten- und Investitionsrechnung

Die zentrale Brücke für eine strategische Ausrichtung der Kosten- und Leistungsrechnung ist ihre Verknüpfung mit der Investitionsrechnung als dem für längerfristige Entscheidungen geeigneten Instrument der Unternehmensrechnung. Die theoretische Basis hierfür liegt zumindest in den Grundelementen vor. Mit dem «Lücke-Theorem» und dem investitionstheoretischen Ansatz der Kostenrechnung sind zwei Konzepte verfügbar, welche die Verbindung zwischen Kosten- und Investitionsrechnung herstellen.

Das erstmals von WOLFGANG LÜCKE<sup>82</sup> bewiesene Theorem zeigt, dass sich bei Einhaltung bestimmter Prämissen die Kapitalwerte von Investitionsprojekten nicht nur aus Zahlungsgrößen, sondern auch aus Kosten- und Leistungsgrößen oder anderen Erfolgsgrößen (z.B. Aufwendungen und Erträgen) exakt ermitteln lassen.<sup>83</sup> Eine Voraussetzung besteht darin, dass die Summe aller Ein- und Auszahlungen des Projekts mit der Summe seiner Leistungen und Kosten übereinstimmt. Ferner müssen für jede Periode aus den bis dahin angefallenen Zahlungen eine Kapitalbindung und darauf anfallende Zinsen einbezogen werden. Vermindert man die Periodengewinne um diese Zinsen, so stimmt der Bar-(oder der End-)Wert der sich ergebenden Gewinne mit dem Bar-(oder End-)Wert der Zahlungsüberschüsse überein.

Das LÜCKE-Theorem zeigt, wie man Periodenerfolgsgrößen, also beispielsweise Leistungen und Kosten, mit den Zahlungsgrößen so verbinden kann, dass beide auf dasselbe langfristige Erfolgsziel ausgerichtet werden. Es stellt damit eine Art «Brückenprinzip» dar. Unter Beachtung seiner Prämissen kann eine Vielzahl unterschiedlicher Periodenerfolgsgrößen mit den Zahlungen verknüpft werden. Jedoch liefert es keine Anhaltspunkte für eine ganz bestimmte Periodisierung der Erfolgsgrößen. Da man bei seiner Anwendung stets auch die Zahlungen berücksichtigen muss, führt es zu keinen Rechenvereinfachungen.<sup>84</sup> Deshalb liefert es nur in begrenztem Umfang Hinweise für eine strategische Ausrichtung der Kosten- und Leistungsrechnung.

Konzeptionell weiter führt der investitionstheoretische Ansatz der Kostenrechnung.<sup>85</sup> Er liefert die Basis für eine von den Zahlungen als Basisgrößen ausgehende und am langfristigen Unternehmensziel, beispielsweise dem Ka-

<sup>82</sup> LÜCKE (1955, 1965).

<sup>83</sup> Vgl. KLOOCK (1981), S. 876f.

<sup>84</sup> SCHNEIDER (1989), S. 38f.; KÜPPER (1991a).

<sup>85</sup> SWOBODA (1979); LUHMER (1980); KÜPPER (1984, 1985).

pital- oder dem Endwert, orientierte Planungsrechnung. Sein Grundgedanke liegt darin, dass Kosten und Leistungen auch bei der Betrachtung kurzfristiger Entscheidungen als Änderungen des langfristigen Erfolgsziels verstanden werden. So erhält man beispielsweise die Anlagenkosten – Abschreibungen – durch Differentiation einer Kapitalwertfunktion für den Anlageneinsatz. Dabei wird erkennbar, dass die traditionellen Verfahren der Bestimmung von Kosten beispielsweise für Material-, Werkzeug-, Anlagen- oder Personaleinsatz<sup>86</sup> Grenzwerte der investitionstheoretischen Ableitung für bestimmte vereinfachende Bedingungen darstellen.

Dieser Ansatz macht deutlich, dass die planungsorientierte Kostenrechnung als vereinfachte Investitionsrechnung interpretiert werden kann. Er liefert ein Orientierungskonzept, an dem die Gültigkeit unterschiedlicher kostenrechnerischer Verfahren geprüft werden kann.

Mit dem investitionstheoretischen Ansatz können Kosten- und Leistungsparameter bestimmt werden, die bei isolierten kurzfristigen Entscheidungen die Interdependenzen zu längerfristigen Entscheidungen zumindest näherungsweise einbeziehen. Dies wird bei einer Verbindung der einperiodigen Programmplanung mit der längerfristigen Planung der Investitionsdauern und der Bestimmung von Preisuntergrenzen besonders deutlich.<sup>87</sup> Bei dem in Abb. 16 dargestellten Beispiel<sup>88</sup> ist angenommen, dass im Lebenszyklus eines Produktes zuerst (geballte) Auszahlungen für Forschung, Entwicklung und Anlagenanschaffung anfallen. Dann wird das Produkt über mehrere Jahre hinweg gefertigt, wobei in jeder Periode fixe und variable Zahlungen zu leisten sind. Die Preisuntergrenze für dieses Produkt ergibt sich bei dem Zuschlagsprozentsatz  $\alpha$  auf die variablen Kosten, bei dem sein Kapitalwert Null wird. Beobachtet man nur einen einzelnen Produktzyklus, so fällt diese Preisuntergrenze (entsprechend der punktierten Linien) bis auf die variablen Kosten, also die kurzfristige Preisuntergrenze. Im allgemeinen wird man danach jedoch ein neues Produkt auflegen, für das wiederum Forschungs-, Entwicklungs- und Anlagenzahlungen anfallen. Berücksichtigt man ein derartiges «Going concern» des Produktionsprozesses, so schwankt die (durchgezogene) Preisuntergrenze um die durchschnittlichen Gesamtkosten (von  $\alpha = 50\%$ ). Die Vollkosten je Stück lassen sich damit als Näherung der langfristigen Preisuntergrenze interpretieren.

<sup>86</sup> KÜPPER (1984, 1985a, 1985b, 1989, 1990c, 1991c, 1993).

<sup>87</sup> KÜPPER (1985a, 1985b).

<sup>88</sup> KÜPPER (1985a), S. 40ff.

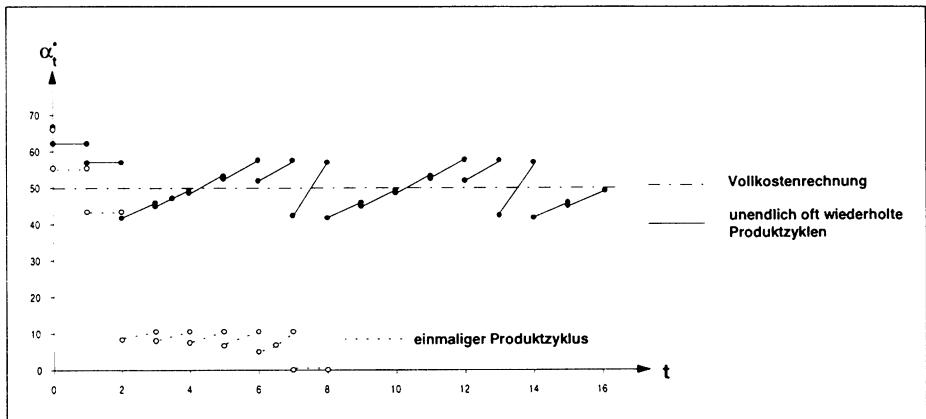


Abb. 16: Beispiel für den Verlauf der längerfristigen und der kurzfristigen Preisuntergrenzen für einen Kapitalwert von Null<sup>89</sup>

Das investitionstheoretische Konzept liefert im Hinblick auf Planungszwecke die Anbindung der Kosten- und Leistungsrechnung an die längerfristige Investitionsrechnung. Es ist noch in mehrfacher Hinsicht auszubauen. So sind einmal wichtige Gemeinkostenbereiche wie beispielsweise Forschung und Entwicklung, Personalentwicklung und Werbung aus seiner Perspektive zu analysieren.<sup>90</sup> Ferner erfordert die längerfristige Orientierung eine Berücksichtigung der unsicheren Erwartungen. Nur auf diesem Weg erscheint es möglich, theoretisch fundierte Konzepte für die Planung der längerfristig gebundenen Gemeinkosten zu erhalten.

Ein weitergehendes Ziel liegt in der Verknüpfung von investitionstheoretischen mit eher qualitativen Konzepten der strategischen Planung. Es erfordert den Übergang von quantitativen Erfolgsgrößen wie Kapital- und Endwerten zur Bestimmung von Erfolgspotentialen. Die stärkere Berücksichtigung investitionstheoretisch begründeter Zielgrößen wie des Shareholder Value<sup>91</sup> liefert hierfür Ansatzpunkte. Auf diesem Weg könnte auch die Bezie-

<sup>89</sup> Vgl. KÜPPER (1985a), S. 43.

<sup>90</sup> Damit gelangt man zu einer dynamischen Theorie der Kostenrechnung, vgl. KÜPPER (1989).

<sup>91</sup> Vgl. FRUHAN (1979); RAPPAPORT (1986); BÜHNER (1990); COPELAND/KOLLER/MURRIN (1990).

hung zu strategischen Konzepten wie der Erfahrungskurve<sup>92</sup>, dem Lebenszykluskostenkonzept und gegebenenfalls Portfolio-Methoden hergestellt werden.

### *3.4 Zusammenfassende Ordnung der Instrumente des Gemeinkostenmanagements*

Die Untersuchung hat gezeigt, dass für die Planung, Steuerung und Kontrolle von Gemeinkosten ein breites Instrumentarium verfügbar ist. Es reicht von ausgebauten Planungs- und Kontrollverfahren der einperiodigen Plankostenrechnung über die Methoden der Gemeinkostenanalyse und -budgetierung bis zu den Verfahren der Investitionsrechnung und Konzepten der qualitativen strategischen Planung. Man versucht demnach, Gemeinkosten durch Instrumente der kurz-, mittel- und längerfristigen Planung zu beeinflussen. Deshalb liegt in der Zuordnung zur operativen, taktischen und strategischen Handlungsebene ein wichtiges Anwendungskriterium. Mit ihm sind entsprechend der Kennzeichnung in Abb. 17 unterschiedliche Entscheidungsvariablen betroffen.

<sup>92</sup> KLOOCK/SABEL (1993), S. 224ff.

**VERGLEICHENDE ANALYSE MODERNER ANSÄTZE DES GEMEINKOSTENMANAGEMENTS**

<b>Handlungsebene</b>	<b>Operativ</b>		<b>Taktisch</b>		<b>Strategisch</b>
<b>Handlungs-horizont</b>	<b>bis ca. 1 Jahr</b>		<b>von ca. 1 bis ca. 5 Jahren</b>		<b>von ca. 5 bis über 10 Jahre</b>
<b>Handlungs-gegenstände</b>	<b>Prozesse Einsatz- und Ausbringungsmengen</b>		<b>Potentielle - materiell - personell - informationell</b>		<b>Erfolgspotentiale</b>
<b>Entscheidungs-variablen</b>	<b>Produktmengen Bestellmengen Losgrößen Arbeitsverteilung Reihenfolgen Personaleinsatz u.a.</b>		<b>Produktarten Programmbreite, -tiefe  Kapazitäten - Personalausstattung - Anlagenausstattung u.a.</b>		<b>Geschäftsfelder Produktfelder Produktstrategien Kostenstrategien Marktstrategien u.a.</b>
<b>Ausrichtung im Führungssystem</b>	<b>Planungs-orientiert</b>	<b>Steuerungs-orientiert</b>	<b>Planungs-orientiert</b>	<b>Steuerungs-orientiert</b>	<b>Planungs- und Steuerungs-orientiert</b>
<b>Instrumente</b>	<b>Flexible Plankostenrechnung als Prognoserechnung Prozeßkostenrechnung Grenzplankostenrechnung Betriebspunktkostenrechnung Relative Einzelkostenrechnung</b>	<b>Standardkostenrechnung Behavioral Accounting (Budgetierungs-methoden)</b>	<b>Prozeßkostenrechnung Vollkostenrechnung (als Näherung) Projektkostenrechnung Investitionsrechnung</b>	<b>Zielkostenrechnung Projekt-Management Principal-Agent-Ansätze Budgetierungs-methoden</b>	<b>Investitionsplanungs- und -kontrollrechnungen Lebenszykluskonzepte Portfolio-Methoden</b>

Abb. 17: Überblick über das Instrumentarium der Gemeinkostensteuerung

Ferner ist deutlich geworden, dass die Instrumente entweder stärker auf die Bestimmung möglichst optimaler Entscheidungen oder mehr auf eine Verhaltensbeeinflussung gerichtet sind. Deshalb liegt in der Planungs- oder Steuerungsorientierung ein weiteres wichtiges Ordnungskriterium.

Diese Systematisierung lässt zwei wichtige Entwicklungslinien für die Gestaltung von Instrumenten des Gemeinkostenmanagements deutlich werden. Zum einen ergänzen sich die Rechen- und Planungsverfahren, wie sie in der Kosten- sowie der Investitionsrechnung vorherrschen, und die Ansätze der Verhaltensbeeinflussung. In der Realität benötigt man sowohl Verfahren der Informationsgewinnung, um die besten Alternativen herauszufinden, als auch Instrumente zur Durchsetzung geplanter Handlungsalternativen. Dabei sind die Grenzen zwischen den planungs- und den steuerungsorientierten Ansätzen teilweise fliessend. Standard- und Zielkostenrechnung werden ebenso wie die Erkenntnisse des Behavioral Accounting dem Bereich der Kostenrechnung

zugeordnet, obwohl sie enge Bezüge zu den Konzepten des Projektmanagements, der Principal-Agent-Ansatz und der Budgetierung aufweisen. Letztlich müssen die planungsorientierten mit den steuerungsorientierten Instrumenten kombiniert werden.

Zum anderen verlangt das Gemeinkostenmanagement eine Verknüpfung der kurzfristigen kostenrechnerischen Ansätze mit den mittel- und langfristigen investitionstheoretischen und den qualitativen strategischen Konzepten. Da der grösste Teil der Gemeinkosten auf längerfristig gebundene Potentiale zurückgeht, ist dies unabdingbar. Allein mit kostenrechnerischen Instrumenten kann man die meisten Gemeinkosten nicht wirklich zielorientiert beeinflussen. Vielmehr muss man von den längerfristigen Zielen und den zu ihnen passenden investitionstheoretischen Konzepten ausgehen.

Gemeinkostenmanagement bedeutet daher, dass

- der Aspekt der Steuerung und
- die Behandlung taktischer sowie strategischer Entscheidungstatbestände stärker in den Vordergrund rücken. Hierfür die geeigneten Instrumente zu schaffen und einzusetzen, ist seine zentrale Aufgabe. Leistungsfähige Bausteine sind vorhanden. Sie müssen jedoch weiterentwickelt und besser verknüpft werden, um zu einem ausgebauten Instrumentarium des Gemeinkostenmanagements zu gelangen.

## Literaturverzeichnis

- BAIN, JOEL S. (1936): Depression Pricing and the Depreciation Function. In: The Quarterly Journal of Economics, 1936/37, S. 705–715.
- BALLWIESER, WOLFGANG (1990): Unternehmensbewertung und Komplexitätsreduktion. 3. Aufl., Wiesbaden 1990.
- BÜHNER, ROLF (1990): Das Management-Wert-Konzept. Strategien zur Schaffung von mehr Wert im Unternehmen. Stuttgart 1990.
- BUSSE v. COLBE, WALTER/LASSMANN, GERT (1991): Betriebswirtschaftstheorie. Bd. I: Grundlagen, Produktions- und Kostentheorie. 5. Aufl., Berlin u.a. 1991.
- COENENBERG, ADOLF GERHARD/FISCHER, THOMAS M. (1991): Prozesskostenrechnung – Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung. In: DBW, (51), 1991, S. 21–38.
- COOPER, ROBIN (1990): Activity Based Costing – Wann brauche ich ein Activity Based Cost System und welche Kostentreiber sind notwendig? In: KRP, 1990, S. 210–220, S. 271–279 u. S. 345–351.
- COOPER, ROBIN/KAPLAN, ROBERT S. (1991): Activity Based Costing: Ressourcenmanagement at its best. In: Harvard manager, H. 4, 1991, S. 87–94.
- COPELAND, TOM/KOLLER, TIM/MURRIN, JACK (1990): Valuation, Measuring, and Managing the Value of Companies. New York 1990.

- CORSTEN, HANS (1990): Die Produktion von Dienstleistungen. Berlin 1985.
- CORSTEN, HANS (1990): Betriebswirtschaftslehre der Dienstleistungsunternehmungen. Einführung, 2. Aufl., München, Wien 1990.
- CORSTEN, HANS (1993): Dienstleistungsproduktion. In: HWB. Hrsg. v. Waldemar Wittmann/Werner Kern/Richard Köhler/Hans-Ulrich Küpper/Klaus v. Wysocki, 5. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 765–776.
- DAY, GEORGE S./MONTGOMERY, DAVID B. (1983): Diagnosing the Experience Curve. In: Journal of Marketing, 1983, H. 2, S. 44–58.
- DELLMANN, KLAUS (1990): Kosten- und Leistungsrechnungen. In: Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre. Bd. 2. Hrsg. v. Michael Bitz/Klaus Dellmann/Michel Domsch/Henning Egner, 2. Aufl., München 1990, S. 305–369.
- FRANZ, KLAUS-PETER (1990): Die Prozesskostenrechnung. Darstellung und Vergleich mit der Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung. In: Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument. Hrsg. v. Dieter Ahlert/Klaus-Peter Franz/Herrmann Göppel et al., Wiesbaden 1990, S. 109–136.
- FRANZ, KLAUS-PETER (1991): Prozesskostenrechnung – Ein neuer Ansatz für Produktionskalkulation und Wirtschaftlichkeitsskontrolle. In: Rechnungswesen und EDV. 12. Saarbrücker Arbeitstagung 1991. Kritische Erfolgsfaktoren im Rechnungswesen und Controlling. Hrsg. v. August-Wilhelm Scheer, Heidelberg 1991, S. 173–189.
- FRUHAN, WILLIAM (1979): Financial Strategy – Studies in the Creation, Transfer, and Destruction of Shareholder Value. Homewood, Georgetown 1979.
- GERHARDT, JÜRGEN (1987): Dienstleistungsproduktion. Eine produktionstheoretische Analyse der Dienstleistungsprozesse. Bergisch Gladbach, Köln 1987.
- GLASER, HORST (1991): Prozesskostenrechnung als Kontroll- und Entscheidungsinstrument. In: Rechnungswesen und EDV. 12. Saarbrücker Arbeitstagung 1991. Kritische Erfolgsfaktoren im Rechnungswesen und Controlling. Hrsg. v. August-Wilhelm Scheer, Heidelberg 1991, S. 222–240.
- GRIMMER, HERBERT (1980): Budgets als Führungsinstrument in der Unternehmung. Eine sachverhaltsorientierte Analyse, Frankfurt/M. 1980.
- HAMMERSTEIN, ROLF (1987): Literatur zur Erfahrungskurve. In: Erfahrungskurve und Unternehmensstrategie. ZfB-Erg.-H. 1, 1987, S. 95–98.
- HARTMANN, KARL HEINRICH (1990): Erfahrungen mit der Konzeptentwicklung und Vorbereitung zur Einführung eines Kontrollsysteams für Investitionen in Sachanlagen der Deutschen Bundespost TELEKOM. In: Konzepte und Instrumente von Controlling-Systemen in öffentlichen Institutionen. Hrsg. v. Jürgen Weber/Otto Tylkowski, Stuttgart 1990, S. 81–102.
- HEDLEY, B. (1976): A Fundamental Approach to Strategy Development. In: Long Range Planning, 1976, H. 12, S. 2–11. Abgedruckt in: Strategische Unternehmungsplanung. Strategische Unternehmungsführung. Hrsg. v. Dietger Hahn/Bernard Taylor, 5. Aufl., Heidelberg 1990, S. 176–190.
- HENDERSON, BRUCE D. (1972): Perspectives on Experience. 3. Aufl., Boston 1972, dt. Übersetzung v. Aloys Gälweiler: Die Erfahrungskurve in der Unternehmensstrategie. Frankfurt/M., New York 1974.
- HÖLLER, HANS (1978): Verhaltenswirkungen betrieblicher Planungs- und Kontrollsysteme. München 1978.
- HOLZWARTH, JOCHEN (1993): Strategische Kostenrechnung? Stuttgart 1993.
- HORVÁTH, PÉTER (1990): Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement. In: Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen? Stuttgart 1990, S. 175–193.

- HORVÁTH, PÉTER/MAYER, REINHOLD (1989): Prozesskostenrechnung. Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien. In: *Controlling* (1), 1989, S. 214–219.
- Horváth, Péter/SEIDENSCHWARZ, WERNER (1992): Zielkostenmanagement. In: *Controlling* (4), 1992, S. 142–150.
- HORVÁTH, PÉTER/SOMMERFELDT, HOLGER/SEIDENSCHWARZ, WERNER (1993): Von Genka Kikaku bis Kaizen. In: *Controlling* (5), 1993, S. 10–18.
- JEHLE, EGON (1982): Der Beitrag der verhaltenswissenschaftlich orientierten Rechnungswesensforschung für die Gestaltung der Plankostenrechnung. In: *Kostenrechnungspraxis*, 1982, S. 205–214.
- JEHLE, EGON (1992): Gemeinkostenmanagement. In: *Handbuch Kostenrechnung*. Hrsg. v. Wolfgang Männel, Wiesbaden 1992, S. 1506–1523.
- JEHLE, EGON/BEYSS, BERND (1985): Gemeinkostensenkung durch Wertanalyse nach DIN 69 910. In: *REFA-Nachrichten*, Heft 5, 1985, S. 29–38.
- KAPLAN, ROBERT S. (1991): Das Vier-Stufen-Modell der Entwicklung von Kostenrechnungssystemen. In: *Prozesskostenmanagement*. Hrsg. von IFUA Horváth & Partner GmbH, München 1991, S. 11–24.
- KERN, WERNER (1979): Produkte, Problemlösungen als. In: *HWProd*. Hrsg. v. Werner Kern, Stuttgart 1979, Sp. 1433–1441.
- KILGER, WOLFGANG (Flexible 1988): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 9. Aufl., Wiesbaden 1988.
- KLOOCK, JOSEF (1978): Aufgaben und Systeme der Unternehmensrechnung. In: *BFuP* (30), 1978, S. 493–510.
- KLOOCK, JOSEF (1981): Mehrperiodige Investitionsrechnungen auf der Basis kalkulatorischer und handelsrechtlicher Erfolgsrechnungen. In: *ZfbF* (33), 1981, S. 873–890.
- KLOOCK, JOSEF (1989): Erfahrungskurven-Konzept. In: *HWPlan*. Hrsg. v. Norbert Szyperski/ Udo Winand, Stuttgart 1989, Sp. 427–433.
- KLOOCK, JOSEF (1992): Prozesskostenrechnung als Rückschritt und Fortschritt der Kostenrechnung, Teil I u. II. In: *KRP*, 1992, S. 183–193 u. S. 237–245.
- KLOOCK, JOSEF/SABEL, HERMANN (1993): Economies und Savings als grundlegende Konzepte der Erfahrung. Was bringt mehr? In: *ZfB*, 1993, S. 209–232.
- KLOOCK, JOSEF/SABEL, HERMANN /SCHUMANN, WERNER (1987): Die Erfahrungskurve in der Unternehmenspolitik. In: *Erfahrungskurve und Unternehmensstrategie*, ZfB-Erg.-H. 1, 1987, S. 3–51.
- KLOOCK, JOSEF/SIEBEN, GÜNTER/SCHILD BACH, THOMAS (Kosten 1990): Kosten- und Leistungsrechnung. 5. Aufl., Düsseldorf 1990.
- KOSIOL, ERICH (1956): Typologische Gegenüberstellung von standardisierender (technisch orientierter) und prognostizierender (ökonomisch ausgerichteter) Plankostenrechnung. In: *Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmungsführung. Erhebungen und Studien zur grundsätzlichen Problematik*. Hrsg. v. Erich Kosiol, 2. Aufl., Berlin 1956, S. 49–76.
- KRAHNEN, JAN PIETER (1988): Aspekte einer positiven Theorie der Kostenrechnung. Gemeinkostenschlüsselung und Delegation. Referat für die Jahrestagung der DGOR (Deutschen Gesellschaft für Operations Research) Berlin, 14.–16. September 1988.
- KREIKEBAUM, HARTMUT (1989): Strategische Unternehmensplanung. 3. Aufl., Stuttgart/Berlin/ Köln 1989.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1978): Analyse der Differenzierung zwischen Standard- und Prognosekostenrechnung. In: *WiSt* (7), 1978, S. 562–568.

- KÜPPER, HANS-ULRICH (1984): Kosten- und entscheidungstheoretische Ansatzpunkte zur Behandlung des Fixkostenproblems in der Kostenrechnung. In: ZfbF (36), 1984, S. 794–811.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1985a): Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung. In: ZfbF (37) 1985, S. 26–46.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1985b): Investitionstheoretischer Ansatz einer integrierten betrieblichen Planungsrechnung. In: Information und Wirtschaftlichkeit. Hrsg. v. Wolfgang Ballwieser/Karl-Heinz Berger, Wiesbaden 1985, S. 405–432.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1988): Entwicklungslinien der Kostenrechnung in Dienstleistungsunternehmen. In: Grenzplankostenrechnung. Hrsg. v. August-Wilhelm Scheer, Wiesbaden 1988, S. 53–82.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1989): Gegenstand und Ansätze einer dynamischen Theorie der Kostenrechnung. In: Zeitspakte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, 50. wissenschaftliche Jahrestagung des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V.. Hrsg. v. Herbert Hax/Werner Kern/Hans-Horst Schröder, Stuttgart 1989, S. 43–59.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1990a): Industrielles Controlling. In: Industriebetriebslehre. Das Wirtschaften in Industrieunternehmungen. Hrsg. v. Marcell Schweitzer, München 1990, S. 781–891.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1990b): Gestaltung des Investitions-Controlling in anlagenintensiven öffentlichen Institutionen. In: Konzepte und Instrumente von Controlling-Systemen in öffentlichen Institutionen. Hrsg. v. Jürgen Weber/Otto Tylkowski, Stuttgart 1990, S. 1–30.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1990c): Verknüpfung von Investitions- und Kostenrechnung als Kern einer umfassenden Planungs- und Kontrollrechnung. In: BFuP, (42), 1990, S. 253–267.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1991a): Bestands- und zahlungsstromorientierte Berechnung von Zinsen in der Kosten- und Leistungsrechnung. In: ZfbF (43), 1991, S. 3–20.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1991b): Prozesskostenrechnung – ein strategisch neuer Ansatz? DBW-Dialog. In: DBW, (51), 1991, S. 388–391.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1991c): Multi-Period Production Planning and Managerial Accounting. In: Modern Production Concepts – Theory and Applications. Hrsg. v. Günter Fandel/Günter Zäpfel, Heidelberg 1991, S. 46–62.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1992): Kapazität und Investition als Gegenstand des Investitions-Controlling. In: Kapazitätsmessung, Kapazitätsgestaltung, Kapazitätsoptimierung – eine betriebswirtschaftliche Kernfrage. Hrsg. v. Hans Corsten et al., Stuttgart 1992, S. 115–132.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1993): Kostenrechnung auf investitionstheoretischer Basis. In: Perspektiven der Kostenrechnung für die 90er Jahre. Hrsg. v. Jürgen Weber, Stuttgart 1993, S. 1–43.
- KÜPPER, HANS-ULRICH/WINCKLER, BARBARA/ZHANG, SUIXIN (1990): Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling. In: DBW (50), 1990, S. 435–458.
- KÜPPER, HANS-ULRICH/ZHANG, SUIXIN (1991): Der Verlauf anlagenabhängiger Kosten als Bestimmungsgröße variabler Abschreibungen. In: ZfB (61), 1991, S. 109–126.
- LASSMANN, GERT (1973): Gestaltungsformen der Kosten- und Erlösrechnung im Hinblick auf Planungs- und Kontrollaufgaben. In: WPg, 1973, S. 4–17.
- LÜCKE, WOLFGANG (1955): Investitionsrechnung auf der Grundlage von Ausgaben oder Kosten? In: ZfhF (NF) (7), 1955, S. 310–324.
- LÜCKE, WOLFGANG (1965): Die kalkulatorischen Zinsen im betrieblichen Rechnungswesen. In: ZfB-Erg.-H. (35), 1965, S. 3–28.
- LUHMER, ALFRED (1980): Fixe und variable Abschreibungskosten und optimale Investitionsdauer – Zu einem Aufsatz von Peter Swoboda. In: ZfB, (50), 1980, S. 897–903.

- MAKIDO, TAKAO (1989): Recent Trends in Japan's Cost management Practices. In: Japanese Management Accounting. A World Class Approach to Profit Management. Hrsg. v. Y. Monden/M. Sakurai, Cambridge, Mass.; Norwalk, Conn. 1989, S. 3–13.
- MALERI, RUDOLF (1991): Grundlagen der Dienstleistungsproduktion. 2. Aufl., Berlin et al. 1991.
- MARX, GERD R. (1980): Zero Base Budgeting. In: Die Unternehmung (33), 1979, S. 227–241.
- MAYER, REINHOLD (1990): Prozesskostenrechnung. In: KRP, 1990, S. 307–312.
- MEYER-PIENING, ARNULF (1980): Zero Base Budgeting (ZBB) als Planungs- und Führungs-instrument. In: Der Betrieb (33), 1980, S. 1277–1281.
- MEYER-PIENING, ARNULF (1990): Zero-Base-Planning. Köln 1990.
- MILLER, JEFFREY G./VOLLMANN, THOMAS E. (1985): The Hidden Factory. In: Harvard Business Review, Sept./Oct. (63) 1985, S. 142–150.
- PFAFF, DIETER (1993): Kostenrechnung, Organisation und Unsicherheit. Heidelberg 1993.
- PICOT, ARNOLD (1979): Rationalisierung im Verwaltungsbereich als betriebswirtschaftliches Problem. In: ZfB (12) 1979, S. 1145–1165.
- PLINKE, WULFF (1985): Cost-Base Pricing. Behavioral Aspects of Price Decisions for Capital Goods. In: Journal of Business Research, 1985, S. 447–460.
- RAPPAPORT, ALFRED (1986): Creating Shareholder Value. The New Standard for Business Performance. New York 1986.
- RIEBEL, PAUL (1990): Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung. 6. Aufl., Wiesbaden 1990.
- SAKURAI, M. (1989): Target Costing and how to use it. In: Journal of Costmanagement, Summer 1989, S. 39–50.
- SCHNEIDER, DIETER (1965): Lernkurven und ihre Bedeutung für die Produktionsplanung und Kostentheorie. In: ZfbF (17) 1965, S. 501–515.
- SCHNEIDER, DIETER (1989): Marktwirtschaftlicher Wille und planwirtschaftliches Können: 40 Jahre Betriebswirtschaftslehre im Spannungsfeld zur marktwirtschaftlichen Ordnung. In: ZfbF (41) 1989, S. 11–43.
- SCHWEITZER, MARCELL/KÜPPER, HANS-ULRICH (1974): Produktions- und Kostentheorie der Un-ternehmung. Reinbek bei Hamburg 1974.
- SCHWEITZER, MARCELL/KÜPPER, HANS-ULRICH (Systeme 1991): Systeme der Kostenrechnung. 5. Aufl., Landsberg a.L. 1991.
- SEIDENSCHWARZ, WERNER (1993): Target Costing. Marktorientiertes Zielkostenmanagement. München 1993.
- SIEGEL, GARY/RAMANAUSKAS-MARCONI, HELENE (1989): Behavioral Accounting. Cincinnati. Ohio 1989.
- SIEGWART, HANS/RAAS, FREDY (1989) Anpassung der Kosten- und Leistungsrechnung an moder-ne Fertigungstechnologien. In: KRP, 1989, S. 7–14.
- STEDRY, A.C. (1960): Budget Control and Cost Behavior. Englewood Cliffs 1960.
- STREITFERDT, LOTHAR (1993): Kostenmanagement. In: HWR. Hrsg. v. Klaus Chmielewicz/ Marcell Schweitzer, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 1216–1227.
- STROHBACH, WINFRIED (1990): Die Einführung einer dezentralen Leistungs- und Kostenrech-nung (DELKOS). In: Konzepte und Instrumente von Controlling-Systemen in öffentlichen Institutionen. Hrsg. v. Jürgen Weber/Otto Tykowski, Stuttgart 1990, S. 103–129.
- SWOBODA, PETER (1979): Die Ableitung variabler Abschreibungskosten aus Modellen zur Op-timierung der Investitionsdauer. In: ZfB, (49), 1979, S. 563–580.

- TANAKA, MASAYASU (1989): Cost Planning and Control Systems in the Design Phase of a New Product. In: Japanese Management Accounting. A World Class Approach to Profit Management. Hrsg. v. Y. Monden/M. Sakurai, Cambridge, Mass.; Norwalk, Conn. 1989, S. 49–71.
- VIKAS, KURT (1989): Controlling im Dienstleistungsbereich mit Grenzplankostenrechnung. Wiesbaden 1987.
- WACKER, P.-A. (1989): Die Erfahrungskurve in der Unternehmensplanung: Analyse und empirische Überprüfung, München 1980.
- WASCHER, DIETER (1987): Gemeinkosten-Management im Material- und Logistik-Bereich. In: ZfB, (57), 1987, S. 297–315.
- WAGENHOFER, ALFRED (1992): Verrechnungspreise zur Koordination bei Informationsasymmetrie. In: Controlling. Grundlagen – Informationssysteme – Anwendungen. Hrsg. v. Klaus Spremann/Eberhard Zur, Wiesbaden 1992, S. 637–656.
- WÜBBENHORST, KLAUS (1984): Konzept der Lebenszykluskosten. Grundlagen, Problemstellungen und technologische Zusammenhänge. Darmstadt 1984.
- ZÄPFEL, GÜNTHER (1989): Taktisches Produktions-Management. Berlin, New York 1989.
- ZILLMER, DETLEV (1992): Target Costing – Japanische und amerikanische Erfahrungen. In: Controller Magazin (17), 1992, S. 286–288.
- ZIMMERMAN, JEROLD L. (1979): The Costs and Benefits of Cost Allocations. In: The Accounting Review (54), 1979, S. 504–521.