

*Horst GRUBER, DDipl.-Ing., Jahrgang 1940, Besuch der Mittelschule in Graz Studien an der TU Graz von 1958 bis 1966 mit dem Abschluß Allgem. Maschinenbau (1964) und Wirtschaftsingenieurwesen (1966). Psychotherapeutische Ausbildungen in Gesprächs-Therapie und systemischer Familien-Therapie. 1985 Erwerb der Gewerbebefugnis als Unternehmensberater. Seit 1966 im Bereich Graz der Steyr-Daimler-Puch AG bzw. seit 1987 bei der Steyr-Daimler-Puch Fahrzeugtechnik Ges.m.b.H. beschäftigt: 1967 Projektleiter für die Einführung einer Grenzplankostenrechnung, 1969 Übernahme der Abteilung Betriebswirtschaft, 1982 Hauptabteilungsleiter, zuständig für Betriebswirtschaft, Kalkulation und Preisbildung. Daneben Befassung mit strateg. Unternehmensplanung, Einsatz bei Kooperationsprojekten in Europa und Übersee; Seit 1990 Lehrbeauftragter an der TU Wien (Kostenplanung), seit 1991 an der Universität Graz (Investitionsrechnung, Kostenmanagement). Zahlreiche Veröffentlichungen in Fachzeitschriften und Fachbüchern.*

# Von der Kostenrechnung zum Kostenmanagement

Obwohl kurzfristige Kostenbeeinflussung immer entscheidender für die Ergebnissituation von Unternehmungen wird, so werden die Möglichkeiten zum Kostenmanagement nach Serienanlauf eines Produktes immer begrenzter. Laut übereinstimmender Auffassung in Wissenschaft und Praxis werden 70 - 80% der Kosten eines Produktes bei der Entwicklung bzw. in den frühen Produktphasen fixiert. Innen- und Außenvernetzung der Unternehmungen nehmen laufend zu. Die Freiheitsgrade zur Kostenbeeinflussung werden daher ständig geringer. Dazu steckt die traditionelle Kostenrechnung in einer ernsten Krise. Zu starke Vergangenheitsorientierung, Informationsüberflutung, Transparenzverlust und zu geringe Beachtung der massiven Veränderungen in den betrieblichen Kostenstrukturen haben zu einem Vertrauensverlust bei den Verantwortungsträgern geführt. Die Kostenrechnung muß weg von ihrer zu stark auf die Abrechnung orientierten Ausrichtung und hin zu einem vorausschauenden Kostenmanagement.

In diesem Beitrag soll jedoch weniger auf große strategische Ansätze eingegangen werden, sondern vor allem auf Denkansätze, die das operative Kostenmanagement wirkungsvoller gestalten könnten.

## 1. Ausgangssituation

In den letzten Jahren hat sich stillschweigend ein bedeutungsvoller Wandel in der Terminologie von Kostenrechnern und Controllern vollzogen. So ist an die Stelle des Begriffes Kostenrechnung in vielen Veröffentlichungen der Begriff Kostenmanagement getreten, ein Wandel, der sehr symptomatisch ist für eine Änderung im Grundverständnis, wie die Kosten einer Unternehmung tatsächlich in den Griff zu bekommen sind. Ausschlaggebend für diesen Gesinnungswandel ist nicht zuletzt auch die seit geraumer Zeit fühlbare Unzufriedenheit der Manager mit den Möglichkeiten und Grenzen ihrer Kostenrechnung. Die Erwartung, daß sich die Kosten einer Unternehmung durch Plan-Rechnungen und vergangenheitsbezogene Kontrolle

entscheidend beeinflussen lassen, ist der Erkenntnis gewichen, daß Planung und Kontrolle vor allem durch vorausschauendes Handeln ergänzt werden müssen. Handeln ist dabei zu verstehen als permanente Festlegung situationsadäquater Ziele, als Planung und Organisation ihrer Umsetzung und natürlich auch als laufende Kontrolle der Ergebnisse. Letztlich geht es um einen Managementprozeß, der die dynamische Gestaltung des betrieblichen Geschehens und der damit verbundenen Kosten zum Ziel hat.

In diesem Verständnis nimmt die Kostenrechnung zwar einen durchaus bedeutungsvollen, aber trotzdem nur begrenzten Stellenwert gegenüber dem Kostenmanagement ein. Die Umsetzung der geplanten Kostenziele ist für die erfolgreiche Führung einer Unternehmung eben von entscheidenderer Bedeutung, wengleich aus dem (Kosten-)Rechnungs- bzw. Planungsprozeß ganz wesentliche Ansätze für die Realisierung entstehen.

In einer Situation der radikalen Veränderung, die durch konjunkturelle Pro-

bleme noch erschwert wird, gestaltet sich nicht nur das unternehmerische Umfeld völlig neu, es wird auch das Innere der Unternehmungen durch geänderte Führungs-, Informations- und Planungsstrategien tiefgreifend umstrukturiert. Kostenrechnung und Kostenmanagement stehen dabei vor sehr anspruchsvollen und schwierigen Aufgaben.

## 2. Mängel einer traditionellen Kostenrechnung

Betrachtet man die derzeitige Situation der betrieblichen Kostenrechnung, so dürfte sich wohl in vielen Unternehmungen ein ähnliches Bild ergeben:

- Die traditionelle Kostenrechnung ist zu stark vergangenheitsorientiert, der SOLL-IST-Vergleich kommt in der Regel viel zu spät und bewirkt für die Zukunft eher wenig.
- Übliche Kostenrechnungssysteme liefern zu detaillierte und zu viele Wert-Informationen. Mengendaten hingegen, welche die eigentliche Basis für das Kostenmanagement darstellen, werden häufig vernachlässigt, des-





gleichen Informationen über Strukturen vergleichbarer Bereiche und Unternehmungen.

- Den massiven Veränderungen der betrieblichen Kostenstrukturen, welche sich in drastischen Erhöhungen der Gemeinkosten und hier speziell der Fixkosten niedergeschlagen haben, wurde nicht oder zu wenig durch neue Ansätze Rechnung getragen.

Aus den oben angeführten Mängeln versteht man nur zu gut, daß Manager mit ihrer Kostenrechnung und damit auch mit ihren Kostenrechnern unzufrieden sind. Um in Zukunft wieder zu einem aussagefähigen Instrument zur Entscheidungsfindung zu kommen, ergeben sich zwangsläufig auch die Forderungen, die von Seiten des Kostenmanagements an die Kostenrechnung zu stellen sind:

- Das Interesse der Kostenrechnung muß sich vom vergangenheitsbezogenen SOLL-IST-Vergleich lösen und auf eine zukunftsorientierten ZIEL-WIRD-Vergleich konzentrieren. Dies bedeutet jedoch einen bedeutsamen Wechsel von einer Feed-Back-Koppelung zu einer Feed-Forward-Orientierung [1].
- Die Kostenrechnung muß weg von der Zahlen- und Papierflut, mit der sie die Anwender teilweise erschlägt, statt sie zu unterstützen. Die für ein entscheidungsorientiertes Kostenmanagement unbedingt notwendige Detaillierung muß ergänzt werden durch Daten-Selektionen, Kostenaggregationen und Kennzahlen, welche den Managern die erforderliche Transparenz und die Konzentration auf die relevanten Tatbestände anbieten [2].
- Das Augenmerk der Kostenrechner ist wieder auf die eher vernachlässigten, „nicht wertschöpfenden“ Bereiche zu richten, wie es die Prozeßkostenrechnung schon seit einigen Jahren fordert [3]. Diesem Trend zum prozessualen Denken wird auch durch die in letzter Zeit stark in Mode gekommene Geschäftsprozeß-Optimierung (GPO) als neuem Ansatz zum Kostenmanagement Rechnung getragen.

### 3. Probleme des Kostenmanagements

Das Kostenmanagement der 90er Jahre steht vor einer äußerst schwierigen Situation. Der permanente Kostendruck des Verdrängungswettbewerbes zwingt alle Unternehmungen zu einer massiven Verbesserung ihrer Kostensituation,

was im eigenen Verantwortungsbereich kaum mehr möglich ist. Vielmehr wird die Einbeziehung von Lieferanten, Mitbewerbern und Kunden notwendig, um die erforderliche Optimierung der jeweiligen Fertigungstiefe und die notwendige Risikoteilung in Abstimmung mit seinen Partnern zu gewährleisten. Dazu ist gegenseitiges Vertrauen, Kostentransparenz und die Bereitschaft zur Offenlegung, aber auch der Wille zu langfristiger, partnerschaftlicher Bindung nötig.

Durch Konzentration auf Kerntechnologien wird die Fertigungstiefe der Unternehmungen laufend reduziert, ihr Zukaufanteil trotz momentaner Störeinflüsse (Reduzierung der Auswärtsvergaben aufgrund der aktuellen Wirtschaftsflaute) immer höher. Allerdings geht die aktuelle Entwicklung beim Outsourcing in Richtung völlig neuer Auftragskonditionen. Single-Source- und Lifecycle-Contract-Supplier werden wieder bevorzugt, allerdings bei langfristig vereinbarten Fixpreisen, gekoppelt mit der Forderung nach kontinuierlichen Preissenkungen (Lernkurven-Ansatz).

Die Materialeinzelkosten (Grenzkosten) sind somit nach Vertragsabschluß kaum mehr beeinflussbar, die Ansätze zum Kostenmanagement beschränken sich daher vor allem auf die frühen Produktphasen, also auf die Zeit vor dem Serienanlauf. Hier bieten sich allerdings durch gemeinsame Entwicklungen mit Lieferanten und Mitbewerbern, durch simultanes Engineering und Target-Costing neue Chancen an.

Im Rahmen der optimierten Fertigungstiefen nimmt der Anteil der Fixkosten weiterhin zu. Die Höhe dieser fixen Kosten wird bestimmt durch Maschinen- und Anlagenkapazitäten mit steigender Kapitalintensität, durch Fabriks- und Bürogebäude inklusive Infrastruktur, aber auch durch die Strukturorganisation und die installierten Hard- und Software-Systeme. Die Bindungsfrist für die oben genannten Fixkosten liegt in einer Mehrjahresdimension. Längere Umsetzungszeiten, wenn auch nur im Ausmaß mehrerer Monate, gelten auch für große Teile des Fach- und Führungspersonals, deren Kosten mit hohem Anteil dem fixen Bereich angehören.

Die Möglichkeiten der Unternehmungen, ihre Kosten kurzfristig zu beeinflussen, werden somit stark reduziert. Erschwerend in dieser Situation wirkt sich die Tatsache aus, daß die Geschwindigkeit von Wandel und Veränderung immer stärker zunimmt. Ent-

scheidungen erfolgen heute unter höherer Unsicherheit und das mit längerfristiger Wirkung.

Grundsätzlich ist festzustellen, daß sowohl im Bereich der Fix-, als auch im Bereich der Grenzkosten der Einsatzzeitpunkt für das Kostenmanagement möglichst frühzeitig gewählt werden muß, um den erforderlichen, oft sehr langen Umsetzungszeiten Rechnung zu tragen. Feed-forward-Ansätze (Ziel-Wird-Vergleiche) werden daher als Ergänzung bzw. Erweiterung der traditionellen Feed-back-Koppelung (Soll-Ist-Vergleiche) immer wichtiger.

### 4. Methodische Ansätze zum Kostenmanagement

Die methodischen Ansätze zum strategischen und operativen Kostenmanagement [4] sollen im folgenden nur kurz behandelt werden. Naturgemäß kommt den strategischen Ansätzen die bedeutendere Rolle zu, da die wesentlichsten Kostenbestandteile einer Unternehmung heute überwiegend mittel- bis langfristig determiniert sind und daher operativ kaum oder nur schwer beeinflusst werden können. Die Fähigkeit zur Umsetzung strategischer Ansätze ist daher eine der Schlüsselqualifikationen einer Unternehmung. Und gerade diese Umsetzung ist in der Praxis eines der schwierigsten und häufig auch unzureichend gelösten Probleme. Erfolg oder Mißerfolg hängt dabei in der Regel weniger vom methodischen Ansatz, sondern vielmehr von der Bereitschaft aller Betroffenen ab, sich auf Veränderungen und Risiko einzulassen.

Trotz aller Bedeutung strategischer Ansätze sollten aber auch die Möglichkeiten des operativen Kostenmanagements nicht gering geachtet werden.

In Abb. 1 sind heute gängige strategische und operative Ansätze zum Kostenmanagement dargestellt. Da die Behandlung dieses Punktes bewußt knapp gehalten wurde, sind ergänzend zumindest einige Literaturhinweise angeführt. Aufgrund der Vielzahl von Methoden, die derzeit angeboten werden, wird wahrscheinlich jede Unternehmung diese Liste erweitern oder Parallelitäten zwischen den einzelnen Ansätzen feststellen können.

Bezüglich Zuordnung zu strategischen oder operativen Ansätzen sei auf die enge Verbindung und die fließenden Grenzen zwischen den beiden Bereichen hingewiesen.

Neben den neueren, zum Teil auch eher



| Strategische Ansätze                                       | Operative Ansätze  |
|--|--|
| neuere Ansätze:  | neuere Ansätze:  |
| - Geschäftsprozeß-Optimierung (GPO) [5]                    | - Kontinuierl. Verbesserungsprozeß (KVP, Kaizen [6])   |
| - Prozeßkostenmanagement [7]                               | - Prozeßkostenrechnung als Ergänzung zu oder im Rahmen einer flexiblen Plankostenrechnung      |
| - Zielkostenmanagement (Target-costing), Benchmarking [8]) | - interne Strukturinformationen und Kennzahlensysteme [9]                                      |
| - Lebenszyklusorientiertes Kostenmanagement [10]           | - Controlling Leitstand [11]<br>- Feed-forward-Orientierung                                    |
| traditionelle Instrumente:                                 | traditionelle Instrumente:   |
| - strategische und Mittelfrist-Planungen                   | - Taktische und operative Planungen (Budget-, Monats-, Wochenplanung), BAB, Soll-Ist-Vergleich |
| - Fertigungstiefen-Optimierung (FTO) [12]                  | - lfde. Make or Buy Entscheidungen (MoB) [12]  |
| - strategische Sanierungskonzepte                          | - lfde. Einsparungsprogramme   |
| - Unternehmenswertanalyse (UWA), Zero-Base Budgeting (ZBB) | - lfde. (Gemeinkosten-)Wertanalyse, betriebliches Vorschlagswesen                              |

Abb. 1: Strategische und operative Ansätze zum Kostenmanagement

„modischen“ Ansätzen sollte jedoch auf die traditionellen Controlling-Instrumente nicht vergessen werden, über welche jede Unternehmung seit langer Zeit verfügt. Mögen diese vielleicht auch nicht mehr über ausreichende Akzeptanz verfügen, bei entsprechender Anpassung an die geänderten Anforderungen werden sie nach wie vor gute Dienste leisten.

**Zusammenfassend sei folgendes festgehalten:**

Bei sachgemäßer Anwendung führt praktisch jeder der heute gängigen Ansätze zum Ziel. Die Praxis sollte sich daher nicht in Methodenstreits involvieren lassen, sondern vielmehr das Ziel eines straffen Kostenmanagements im Auge behalten. Methodenpluralismus scheint dazu eher angebracht, als starres Anhängen an ein bestimmtes Verfahren.

Bei entsprechendem „Leidensdruck“ sind die oben angeführten Ansätze zum Kostenmanagement bzw. daraus abgeleitete Sanierungs-Konzepte durchaus erfolgreich. Wichtig für den Erfolg solcher Konzepte, welche am effizientesten in einer Projektorganisation abgewickelt werden, ist jedoch die Formu-

lierung allseits verständlicher Ziele, die Konzentration aller Kräfte auf diese Projekte, die volle Unterstützung durch die oberste Geschäftsführung und ein strafes, klar begrenzter Zeitrahmen. Nach Abschluß solcher Sanierungs-Projekte sind in der Regel allerdings gewisse Outburn-Effekte zu verzeichnen, die Bereitschaft zu weiteren derartigen Projekten in unmittelbarer Folge ist dann gering, der Wunsch nach Konsolidierung und nach einer „Ruhe-Phase“ groß.

**5. Denkansätze zum laufenden, operativen Kostenmanagement**

Hier soll nicht auf große Projekte zur Strukturorganisation, zur Geschäftsprozeßoptimierung oder auf strategische Sanierungsprojekte eingegangen werden, denn sicherlich hat jede Unternehmung ihre „spektakulären“ Projekte unter den verschiedensten Bezeichnungen bereits erfolgreich durchgezogen und verfügt daher über eigene Erfahrungen. Ziel dieses Punktes ist es vielmehr, auf Denkansätze, wie einfaches, alltägliches Kostenmanagement vielleicht besserer funktionieren könnte, einzugehen.

Operatives Kostenmanagement dient nicht nur der Absicherung des über strategische Konzepte erreichten Standards, sondern vor allem zur kontinuierlichen Verbesserung der Kostensituation einer Unternehmung. Das Nichtfunktionieren des laufenden Kostenmanagements kann durchaus einer der Gründe sein, warum Unternehmungen in existentielle Krisen geraten. Erfolgt das laufende Nachjustieren der Kosten an die ständigen, oft unmerklichen Veränderungen im Unternehmen oder im unternehmerischen Umfeld nicht, so wird das Gap zwischen den eigenen Kosten und jenen der Mitbewerber auf einmal so groß, daß es, wenn überhaupt, nur mehr mit radikalen Strukturänderungen und tiefgehenden Eingriffen überbrückbar ist.

Betrachtet man die globale Kostenstruktur einer Unternehmung, z.B. aus dem Bereich der Automobilindustrie und ihrer Zulieferer, so ergibt sich etwa die in Abb. 2 dargestellte Situation, welche wahrscheinlich auch für einige andere Branchen Gültigkeit hat. Hauptanteil an den Kosten einer Unterneh-

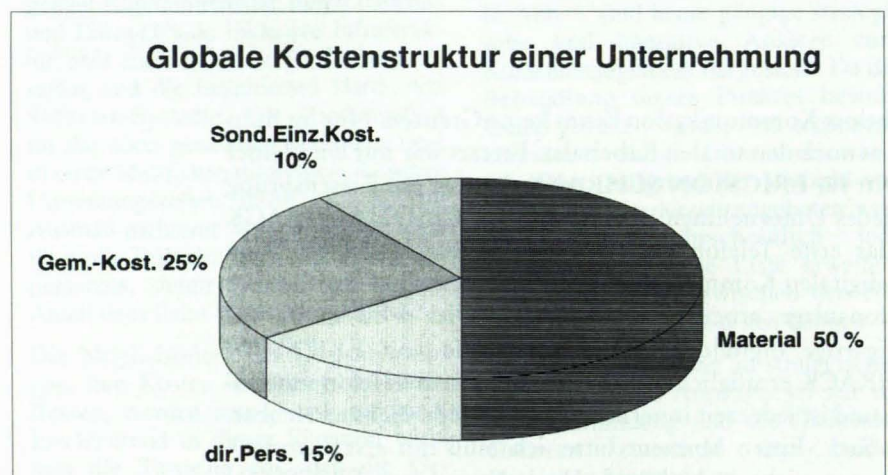


Abb. 2: Globale Kostenstruktur einer Unternehmung



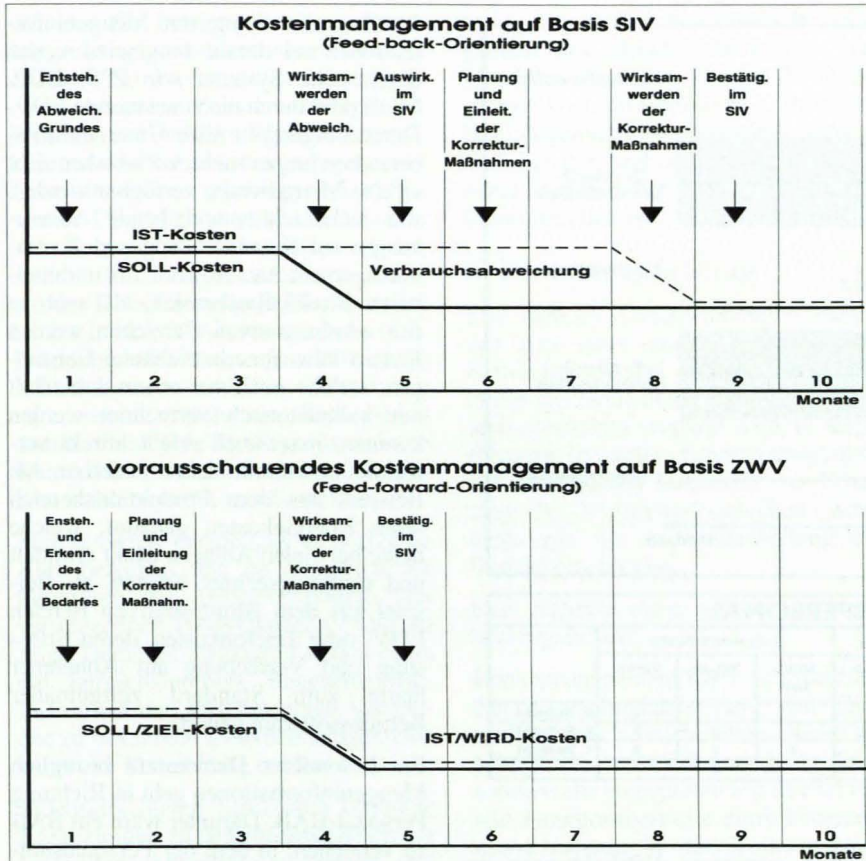


Abb. 3: Kostenmanagement bei Feed-back- und Feed-forward-Orientierung

mung haben die Material(Einzel-)kosten, der hier angenommene Wert von 50% ist eher gering angesetzt und laufend im Steigen begriffen. Personaleinzel- und Personalnebenkosten betragen etwa 15%, der Gemeinkostenbereich ca. 25%, wovon wiederum 50% Personalkosten sein könnten. Mindestens die Hälfte der Gemeinkosten sind als fix zu betrachten, die Tendenz ist jedoch eher steigend.

Das Hauptaugenmerk des Kostenmanagements muß der möglichst knappen Steuerung der betrieblichen Ressourcen gelten, sei es im Bereich des Humankapitals, des Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens. In der Praxis können jedoch alle drei Bereiche erfolgreich nur im vorhinein gesteuert werden, das Eingreifen im nachhinein, aufgrund ausgewiesener, bereits angefallener Abweichungen, ist absolut unbefriedigend.

Als erster Denkansatz zum operativen Kostenmanagement sei daher eine Feed-forward-Orientierung im Bereich der Kostenstellenrechnung (BAB) besprochen.

Zur Verdeutlichung der Problematik wurde in Abb. 3 der terminliche Ablauf für das Kostenmanagement anhand

eines Soll-Ist-Vergleiches dargestellt. Das Time-lag bis zur Realisierung der aufgrund des SIV eingeleiteten Korrekturmaßnahmen ist daraus klar erkennbar. Als neuer Ansatz wurde eine Feed-forward-Orientierung gegenübergestellt, die versucht, auf Basis voraus ermittelter Zielwerte die Kosten so zu steuern, daß das (Kosten-) Ziel tatsächlich erreicht

| Ermittlung der Beschäftigung:                 |                    |                 |          |       |                         | Programmvorschau April 94 |             |        |          |          |
|---|--------------------|-----------------|----------|-------|-------------------------|---------------------------|-------------|--------|----------|----------|
| Arb.-tage:                                    | 20                 | Anw.h.gr.: 0,89 |          |       |                         | Arb.Zeit: 7,70            |             |        |          |          |
|   | Std./Mod.          | Stck/Tg         | Std/Mo   | MA    |                         | Std./Mod.                 | Stck/Tg     | Std/Mo | MA       |          |
| Mod.1   | 1,32               | 28,00           | 739      | 5,39  | Mod.5                   | 1,16                      | 35,00       | 812    | 5,92     |          |
| Mod.2   | 0,55               | 13,00           | 143      | 1,04  | Mod.6                   | 0,34                      | 85,00       | 578    | 4,22     |          |
| Mod.3   | 7,34               | 11,00           | 1615     | 11,78 | sonst.Ar.               | 10,00                     | 1,00        | 200    | 1,46     |          |
| Mod.4   | 2,10               | 5,00            | 210      | 1,53  | Bedarf Akkord Personal: |                           |             | 4297   | 31,35    |          |
| Planbeschäftigung:                            | 5000 Std/Mo        |                 |          |       | Beschäftigungsgrad [%]  | 0,86                      |             |        |          |          |
| Kostenvorgaben: Personal eigener Bereich      |                    |                 |          |       |                         |                           |             |        |          |          |
| K o s t e n p l a n u n g                     |                    |                 |          |       |                         |                           |             |        |          |          |
| Kostenart                                     | Lohnnebenkosten(%) | Mitarbeiter     |          |       | Kosten Tö/Monat         |                           | Mitarbeiter |        | Kosten   |          |
|   |                    | S/ME            | Variabel | Fix   | Variabel                | Fix                       | Variabel    | Gesamt | Tö/Monat |          |
| Akkord Löhne                                  | 100                | 130,00          | 36,48    |       | 1300                    |                           | 31,35       | 31,35  | 1117     |          |
| Vorarbeiter                                   | 100                | 155,00          |          | 1,00  |                         | 42                        |             | 1,00   | 42       |          |
| Sonst. HL                                     | 100                | 105,00          | 1,00     | 1,00  | 29                      | 29                        | 0,86        | 1,86   | 54       |          |
| Gehälter                                      | 52                 | 250,00          |          | 1,00  |                         | 59                        |             | 1,00   | 59       |          |
| Summe Eigenpersonal                           |                    |                 | 37,48    | 3,00  | 1329                    | 130                       | 32,21       | 35,21  | 1272     |          |
| Kostenvorgaben: Personal andere Werksbereiche |                    |                 |          |       |                         |                           |             |        |          |          |
| Kostenart                                     | Leist. KST         | S/Std           | Variabel | Fix   | Variabel                | Fix                       | Variabel    | Gesamt | Tö/Monat |          |
| Instandhaltung                                | Anl. Wirtsch.      | 485,00          | 2,40     | 1,00  | 160                     | 66                        | 2,06        | 3,06   | 204      |          |
| Qual. Kosten                                  | Qual. Wiesen       | 425,00          | 1,40     | 0,80  | 82                      | 47                        | 1,29        | 2,00   | 117      |          |
| Sonst.  | Prod. Vorber.      | 635,00          | 0,40     | 1,10  | 35                      | 96                        | 0,34        | 1,44   | 126      |          |
|   | Logistik           | 415,00          | 0,50     | 1,00  | 28                      | 57                        | 0,43        | 1,43   | 81       |          |
| Summe Pers. and. Ber.                         |                    |                 | 4,70     | 3,90  | 304                     | 266                       | 4,04        | 7,94   | 527      |          |
| Kostenvorgaben: div. Gemeinkosten             |                    |                 |          |       |                         |                           |             |        |          |          |
| Kostenart                                     | Leist. KST         | Menge           |          |       | Kosten Tö/Monat         |                           | Menge       |        |          | Tö/Monat |
|   |                    | S/ME/MO         | Variabel | Fix   | Variabel                | Fix                       | Variabel    | Gesamt |          |          |
| Gem.k.mat.+H.mat.                             |                    |                 |          |       | 50                      | 11                        |             |        | 54       |          |
| Afa   |                    |                 |          |       | 256                     | 524                       |             |        | 744      |          |
| Raumkosten                                    | Prod. Geb.         | 59,40           |          | 1300  |                         | 77                        |             | 1300   | 77       |          |
|   | Büro-Geb.          | 104,10          |          | 100   |                         | 10                        |             | 100    | 10       |          |
| Energiekosten                                 |                    |                 |          |       | 77                      | 51                        |             |        | 117      |          |
| kalk.Ltg.Ko.                                  | Rest               |                 |          |       | 49                      | 224                       |             |        | 266      |          |
| Summe div. Gem.Ko.                            |                    |                 |          |       | 432                     | 898                       |             |        | 1269     |          |
| Summe Bereich                                 |                    |                 |          |       | 2065                    | 1293                      |             |        | 3068     |          |

Abb. 4: PC-Modell Meisterei zur Feed-forward-Orientierung

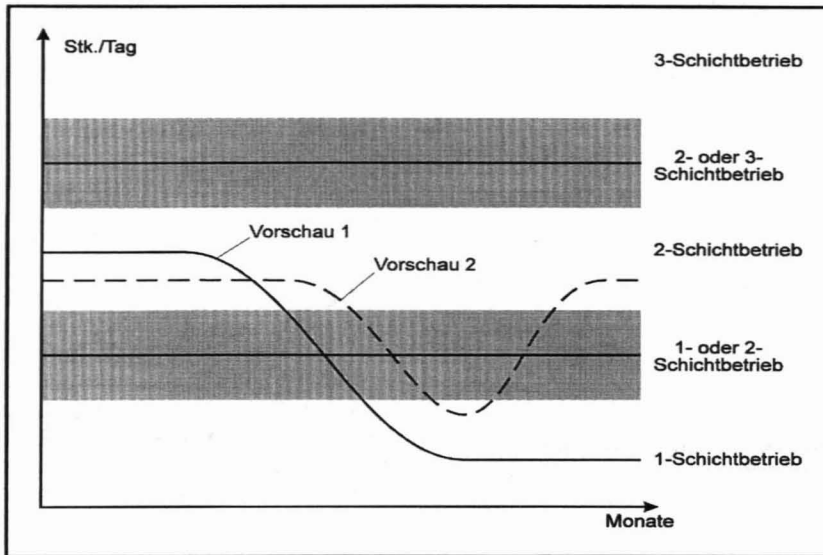
wird. Im Idealfall treten somit keine Abweichungen auf.

Wie sieht nun eine Feed-forward-Orientierung konkret aus und welche Möglichkeiten bieten sich dadurch an?

In Abb. 4 wurde mit etwas vereinfachten Daten ein PC-Modell dargestellt, welches zur Ermittlung der Ziel-Werte einer Meisterei aufgebaut wurde. Das Modell stellt eine Verdichtung der Kostenplanungen aller Kostenstellen bzw. Bezugsgrößen dieser Meisterei dar, welche unter Berücksichtigung der aktuellen Beschäftigungsstruktur aus den entsprechenden Kostenplanungen abgeleitet wurde. Im vorliegenden Fall handelt es sich um ca. 40 Bezugsgrößen in ca. 15 Kostenstellen. Damit kann der Meister im vorhinein errechnen, welche Vorgaben sich für seinen Bereich aufgrund der für die nächsten Monate erwarteten Produktionsstückzahlen ergeben werden. Nur so kann er rechtzeitig oder zumindest ohne weitere Verzögerung damit beginnen, die notwendigen Maßnahmen einzuleiten, um sein Kostenziel termingerecht und möglichst ohne Verbrauchsabweichungen zu erreichen.

In diesem Zusammenhang sei jedoch deutlich darauf hingewiesen, daß die der Feed-forward-Orientierung zugrundeliegende Verdichtung ohne dahinterliegende, detaillierte Kostenplanung und ohne Absicherung durch die aktuelle Betriebsabrechnung wahrscheinlich sehr schnell den Bezug zur Realität verliert. Feed-back- und Feed-forward-Orientierung sind daher keine sich ersetzenden, sondern sich ergänzende Ansätze.





| FIXES FÜHRUNGSPERSONAL |         |         |                         |         |         |                  |         |         |            |
|------------------------|---------|---------|-------------------------|---------|---------|------------------|---------|---------|------------|
| 1-Schichtbetrieb       |         |         | 2-Schichtbetrieb (Plan) |         |         | 3-Schichtbetrieb |         |         |            |
| Abteil.-leiter         | Meister | Vorarb. | Abteil.-leiter          | Meister | Vorarb. | Abteil.-leiter   | Meister | Vorarb. |            |
| -                      | -       | -       | -                       | -       | -       | -                | -       | 2       | 3. Schicht |
| -                      | -       | -       | -                       | 1       | 2       | -                | 1       | 2       | 2. Schicht |
| 1                      | 1       | 2       | 1                       | 1       | 2       | 1                | 1       | 2       | 1. Schicht |
| 4                      |         |         | 7                       |         |         | 9                |         |         |            |

Abb. 5: Schichtbesetzung mit Führungspersonal

Um wie im vorigen besprochen die durch eine Beschäftigungsveränderung notwendigen Schritte möglichst ohne Zeitverzug einleiten zu können, ist es empfehlenswert, die möglichen Handlungsalternativen schon vorab zu definieren und zu vereinbaren. In Abb. 5 wurde als Beispiel die Schichtbesetzung einer Großanlage mit Führungspersonal dargestellt. Je nach Programm-Vorschau können dann rechtzeitig die entsprechenden Personal-Maßnahmen eingeleitet werden.

Der zweite Ansatz stellt eine Wiederbesinnung auf vernachlässigte Ausgangsdaten der Kostenrechnung, nämlich auf die ihr zugrundeliegenden Mengeninformationen [13] dar. Für die laufende Kostenkontrolle bzw. für ein erfolgreiches Kostenmanagement benötigen die Kostenverantwortlichen als Ergänzung zu den monetären Größen auch Detailinformationen auf Mengengrundlage. Denn gerade konkrete Mengeninformationen wie eingesetzte Mitarbeiter, zu bezahlende Stunden, belegte m<sup>2</sup>, benötigte kWh, verbrauchte CPU-Sekunden etc. sind die Dimension, in der Sachverhalte geplant, beurteilt und gesteuert werden können.

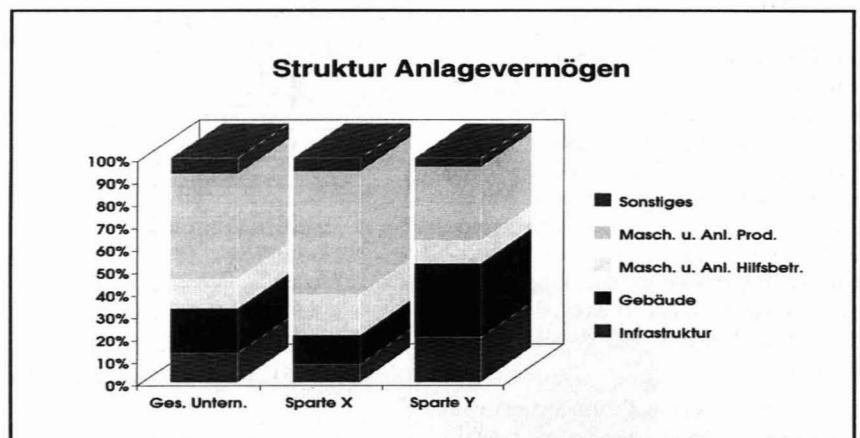
Viele Mengeninformationen lassen sich aus der laufenden Abrechnung gewinnen und können den Kostenverantwortlichen als Controlling-Informationen zur Verfügung gestellt werden. Oft ist es allerdings

wichtig, geeignete Verdichtungen zu generieren, um aus der Fülle der Detailinformationen in eine höher aggregierte Entscheidungsebene zu gelangen. Viele Unternehmungen leiden darunter, daß die Informationen ihrer Kostenrechnung in jenem Detaillierungsgrad an die Empfänger weitergegeben werden, in dem sie erfaßt wurden. Sie überlassen damit den notwendigen Schritt der Selektion und Verdichtung dem Abnehmer, der davon meist überfordert ist.

Im Zusammenhang mit Mengeninformationen sei darauf hingewiesen, daß durch neue Systeme wie PPS, BDE, MDE oder durch die zunehmende EDV-Durchdringung in allen Unternehmensbereichen immer mehr, auch bisher nicht erfaßte Mengendaten verfügbar werden, was sicherlich entsprechende Auswirkungen auf Kostenrechnung und Kostenmanagement hat. Sowohl im unmittelbaren Produktionsbereich, als auch in den administrativen Bereichen werden Kosten bzw. innerbetriebliche Leistungen, welche noch vor einem Jahrzehnt nur kalkulatorisch verrechnet werden konnten, maschinell erfaßt, direkt verrechnet und damit besser steuerbar. Als Beispiel aus dem Produktionsbereich seien Energiekosten genannt, welche heute bei vielen Anlagen exakt ermittelt und weiterverrechnet werden, als Beispiel aus dem administrativen Bereich EDV- oder Telefonkosten, deren Erfassung und Verrechnung auf Abnehmer heute zum Standard zeitgemäßer Betriebssoftware gehört.

Ein besonderer Denkanstoß bezüglich Mengeninformationen geht in Richtung Personal-BAB. Darunter wäre ein BAB zu verstehen, in dem nur Personalstunden oder Mitarbeiter ausgewiesen werden, jeweils unter der richtigen Kostenart bzw. auf der richtigen Kostenstelle. Ein Personal-Soll-Ist-Vergleich auf Mengengrundlage würde eine wertvolle Ergänzung für das (Personal-)Kostenmanagement darstellen.

Neben den im vorigen behandelten Mengeninformationen sind Strukturinformationen [13] besonders geeignet, die Kostentransparenz und das Ver-



|                           | Ges. Untern. | Sparte X | Sparte Y |
|---------------------------|--------------|----------|----------|
| Infrastruktur             | 13           | 8        | 20       |
| Gebäude                   | 20           | 13       | 33       |
| Masch. u. Anl. Hilfsbetr. | 13           | 18       | 10       |
| Masch. u. Anl. Prod.      | 47           | 55       | 33       |
| Sonstiges                 | 7            | 6        | 4        |
| Gesamt                    | 100%         | 100%     | 100%     |

Abb. 6: Vergleich von Anlagevermögen-Strukturen



ständnis für betriebliche Zusammenhänge in sehr anschaulicher Form zu erhöhen. Strukturen sollen es ermöglichen, komplexe Zusammenhänge und Prozesse auf einfache Weise darzustellen, um den Entscheidungsträgern und Controllern einen schnellen und umfassenden Überblick zu geben. Sie stellen also eine spezielle Informationsart dar, welche durch Aggregation von Daten aus der Detailebene (z.B. Kostenstelle) in eine höhere Verdichtungsebene (z.B. Produktparte) neue, ganzheitlichere Informationen schaffen. Strukturen unterscheiden sich von Kennzahlen dadurch, daß jede Struktur für sich ein Kennzahlenbündel oder ein einfaches Kennzahlensystem repräsentiert.

Zum besseren Verständnis sei noch eine Abb. beigelegt, die im Vergleich die Strukturen des Anlagevermögens von verschiedenen Produktparten (Abb. 6) zeigt. Derartige Strukturen stellen quasi ein bereichsinternes Benchmarking-Instrument dar, welches durch Vergleiche zu bekannten Unternehmungen eine wertvolle Erweiterung erfährt.

Jedenfalls bieten Strukturen optimale Ergänzungen zu den Informationen der laufenden Abrechnungssysteme und erweitern die Möglichkeiten des Kostenmanagements.

Im Rahmen des operativen Kostenmanagements sei abschließend noch die gemeinkostensteuernde Wirkung der Prozeßkostenrechnung erwähnt.

Ohne weiter auf Möglichkeiten und Vorteile der Prozeß-Orientierung für das Kostenmanagement, und hier speziell für den Gemeinkostenbereich, einzugehen, seien als Denkanstoß einige mögliche Leistungsmeßgrößen für repetitive Tätigkeiten oder Betreuungsaufgaben in indirekten und administrativen Bereichen wie Logistik, Verwaltung, Vertrieb, Personal genannt:

- Anzahl der Lieferanten, durchgeführte Bestellungen, durchgeführte Ein- und Auslagerungen, beladene Waggon Ein- und Ausgang
- bearbeitete Fakturen, Anzahl der Buchungssätze
- betreute Kunden, betreute Märkte, Anzahl der Kundenreklamationen
- Anzahl Mitarbeiter, Anzahl Recruiting-Fälle, organisierte Seminare

Wie immer man solche Leistungsmeßgrößen in den indirekten Bereichen beurteilen mag, sie sind naturgemäß mit einer gewissen Unschärfe behaftet und in ihrer Qualität und Genauigkeit kei-

neswegs mit den bewährten Bezugsgrößen des direkten Bereiches vergleichbar. Trotzdem können damit die gemeinkostentreibenden Prozesse bewußt gemacht und beeinflußt werden, was bei der herkömmlichen Handhabung traditioneller Kostenrechnungen kaum möglich ist

## 6. Zusammenfassung

Die meisten Unternehmungen stehen zur Zeit unter einem empfindlichen Konkurrenz- und Kostendruck, der durch die momentane Konjunkturlaute noch zusätzlich verstärkt wird. In dieser Situation ist straffes Kostenmanagement ein wesentliches Instrument zur Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit, wenn nicht gar zur Aufrechterhaltung der Überlebenschancen.

Drei Aspekte seien zusammenfassend hervorgehoben:

Kostenmanagement kann sich nicht auf das Topmanagement und den Controllingbereich beschränken. Nicht nur Mitarbeiter mit Führungsfunktionen, sondern alle engagierten Mitarbeiter und alle Funktionsbereiche einer Unternehmung müssen in das Kostenmanagement eingebunden werden. Dazu gehören die entsprechenden Controlling-Instrumente an die Front.

Die Managementinformations-Systeme und hier speziell die Kostenrechnung sind wieder an die Bedürfnisse der Benutzer und an einen erweiterten Empfängerkreis anzupassen. Umfang und Detaillierung von Informationen sind zu Gunsten einer höheren Frequenz und einer stärkeren Aggregation zu reduzieren, dazu ist allerdings Mut zur Vereinfachung und zu vertretbarer Unschärfe nötig.

Speedmanagement ist vielleicht einer der wesentlichsten strategischen Erfolgsfaktoren in einem Verdrängungsmarkt. Dazu sind Simultanes Engineering und Simultanes Controlling (projektbegleitende Wirtschaftlichkeitsrechnung und konstruktionsbegleitende Kalkulation) in den frühen Produktphasen von enormer Bedeutung, genauso wie Feed-forward-Orientierungen zum zeitgerechten Kostenmanagement während der laufenden Produktion.

### Literatur:

- [1] Vgl. GRUBER, H.: Erfolgreiches Gemeinkostenmanagement: Strategische und operative Ansätze aus der Praxis, in: Österr. Controller-Institut (Hrsg.): Tagungsband zum Symposium „Straffes Kostenmanagement“, Wien 1993, S. 104-129
- [2] Vgl. KRAEMER, W.: Lean Controlling - Neue Ansätze zum Kostenmanagement, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungs-

wesen und EDV - Spannungsfeld zwischen Integration und Dezentralisierung, Tagungsband zur 13. Saarbrücker Arbeitstagung 1992, Heidelberg 1992, S. 200-246

- [3] Vgl. zu Prozeßkostenrechnung: COOPER, R.; KAPLAN, R.S.: Measure Costs Right: Make The Right Decision, in: Harvard Business Review 66 (1988), S. 96-103; Wäscher, D.: Prozeßorientiertes Gemeinkosten-Management im Material- und Logistikbereich am Beispiel eines Maschinenbau-Unternehmens, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV - Kritische Erfolgsfaktoren in Rechnungswesen und Controlling, Tagungsband zur 12. Saarbrücker Arbeitstagung 1991, Heidelberg 1991, S. 190-200
- [4] Vgl. BREDE, H.: Entwicklungstrends in Kostenrechnung und Kostenmanagement, in: Die Unternehmung, 47 (1993) 4, S. 333-357 und Vikas, K.: Neue Konzepte für das Kostenmanagement: Controllingorientierte Modelle für Industrie- und Dienstleistungsunternehmen, 2. aktualisierte Aufl., Wiesbaden 1993
- [5] Vgl. HENSER, P.: „Leidensdruck“ fördert Wandel. Sonderdruck aus: Absatzwirtschaft, Heft 9/92. asw-Fachgespräch von P. Henser mit den Diebold-Deutschland Beratern W. Dernbach (Geschäftsführer) und U. Sempff (Fachbereichsleiter Geschäftsprozeß-Optimierung)
- [6] Vgl. IMAI, M.: Kaizen. Der Schlüssel zum Erfolg der Japaner im Wettbewerb. 3. u. 4. durchgesehene Aufl., München 1992
- [7] Vgl. SEIDENSCHWARZ, W.: Targetcosting und Prozeßkostenrechnung, in: Prozeßkostenmanagement. Methodik, Implementierung, Erfahrungen, hrsg. von IFUA Horváth & Partner, München 1991, S. 49-70
- [8] Vgl. HORVÁTH, P.; HERTER, R.N.: Benchmarking: Vergleich mit den Besten der Besten. in: Controlling (1992) 1, S. 4-11
- [9] Vgl. REICHMANN, T.: Controlling mit Kennzahlen: Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption, 2. Aufl., München 1990
- [10] Vgl. BACK-HOCK, A.: Produktlebenszyklus-orientierte Ergebnisrechnung, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 703-714
- [11] Vgl. KRAEMER, W.: Lean Controlling - Neue Ansätze zum Kostenmanagement, a.a.O., S. 206ff, Punkt 2.1: Zum Leitstandsbegriff im Controlling
- [12] Vgl. GRUBER, H.: Fertigungstiefen-Optimierung. Herausforderung oder Überforderung für die Kostenrechnung, in: Seicht, G. (Hrsg.): Neue Entwicklungen in der Kostenrechnung, Band VI, Wien 1992, S. 211-242
- [13] Vgl. GRUBER, H.: Struktur- und mengenorientierte Ansätze der Kostenrechnung: Eine Wiederbesinnung auf vernachlässigte Ausgangsdaten; Punkt 3.2: Ergänzung der monetären Größen durch Mengeninformationen und Punkt 4: Betriebliche Strukturen als Basis für das Controlling, in: Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV - Spannungsfeld zwischen Integration und Dezentralisierung, Tagungsband zur 13. Saarbrücker Arbeitstagung 1992, Heidelberg 1992, S. 431-458

