

1 Gemeinkosten im Kontext des Controllings

Bei aller Umstrittenheit des Begriffs „Controlling“ lässt sich doch feststellen, dass Controlling in jedem Fall auf die Planung und Kontrolle der unternehmerischen Aktivitäten und damit auf die zielorientierte Steuerung durch das Management ausgerichtet ist. Gemeinkostencontrolling ist somit nahe am Kostenmanagement anzusiedeln. Gemeinkosten sind im Gegensatz dazu ein Begriff der Kostenrechnung, da sie dadurch gekennzeichnet sind, dass sie einzelnen Bezugsobjekten nicht unmittelbar zugerechnet werden können. Insofern ist der Frage nachzugehen, warum in diesem Beitrag ein Teil der Kosten, der durch das Kriterium der Zurechenbarkeit charakterisiert ist, in Bezug auf seine zielgerechte Steuerung untersucht werden soll. Bevor dies geschieht, sollen jedoch zuvor der Gemeinkostenbegriff und die Bereiche, in denen Gemeinkosten überwiegend entstehen, näher umrissen werden.

Gemeinkostencontrolling als Teil des Kostenmanagements

2 Gemeinkosten und Gemeinkostenbereiche

Gemeinkosten existieren nur relativ bezogen auf ein bestimmtes Bezugsobjekt. Sie würden gar nicht in Erscheinung treten, wenn das gesamte Unternehmen als Bezugsobjekt definiert werden würde, da dann alle Kosten Einzelkosten wären. Praktisch gesehen, entstehen Gemeinkosten durch ihren fehlenden direkten Bezug zu Absatzobjekten, insbesondere *Produkteinheiten* von Serienprodukten oder *Aufträgen* bei Einzelauftragsfertigung, und umfassen damit alle Kosten, die nicht unmittelbar entfallen, wenn das Absatzobjekt nicht erstellt und abgesetzt wird.

Gemeinkosten in der begrifflichen Abgrenzung

Dies trifft auf den überwiegenden Teil der Kostenbereiche von Unternehmen zu, in denen Verwaltungsleistungen ohne unmittelbaren Marktbezug erbracht werden (*sekundäre Leistungsbereiche*¹) (vgl. Abb. 1). In dem in unmittelbarem Zusammenhang mit der Marktaufgabe des Unternehmens stehenden *primären Leistungsbereich* sind ein direkter und ein indirekter Bereich zu unterscheiden. Im direkten Bereich wird unmittelbar auf die Produkte eingewirkt. In industriellen Unternehmen geschieht dies in den Fertigungskostenstellen. In ihnen spielen die Gemeinkosten – anders als in Dienstleistungsunternehmen – eine geringere Rolle, da der Anteil der Materialkosten in der Regel relativ hoch ist. Dominant sind Gemeinkosten wiederum im indirekten Teil des primären Leistungsbereichs industrieller Unternehmen, in dem in den „sonstigen primären Kostenstellen“² Dienstleistungen für den direkten

¹ Vgl. dazu und zu den Ausführungen zum primären Leistungsbereich Friedl, 2009, S. 225; Kilger/Pampel/Vikas, 2007, S. 256 ff.

² Kilger/Pampel/Vikas, 2007, S. 261.

Bereich erbracht werden, wie Produktionsplanung und -steuerung, Qualitätssicherung oder Softwareentwicklung; insofern können diese Bereiche auch als produktnahe Bereiche bezeichnet werden.

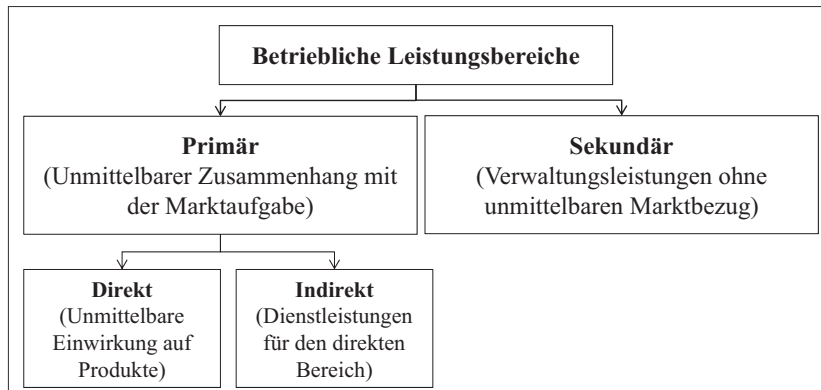


Abb. 1: Die betrieblichen Leistungsbereiche

Gründe für steten
Anstieg der
Gemeinkosten

Betrachtet man die Entwicklung der Gemeinkosten über die vergangenen Jahrzehnte, so ist aus unterschiedlichen Gründen deren stetiger Anstieg zu konstatieren:³

- Mechanisierung und Automatisierung nahmen zu mit der Folge eines ansteigenden Anteils des Maschineneinsatzes zu Lasten der Personalkosten im direkten primären Leistungsbereich. Gleichzeitig stiegen die Personalkosten in indirekten Bereichen aufgrund von steuernden und planenden Funktionen.
- Vielfältigere Kundenwünsche machen darauf zugeschnittene, schnelle Reaktionen erforderlich, was die Ansprüche an Entwicklung, Konstruktion und Vertrieb erhöht. Die Folgen sind Anstiege bei den Vorlaufkosten und den markt- und kundenbezogenen Kosten.
- Die allgemeinen Verwaltungskosten steigen aufgrund gesellschaftlicher Ansprüche an Unternehmenstransparenz, Umweltschutz und Schutz der Interessen unternehmensinterner und -externer Gruppen (Mitarbeiter, Verbraucher).

³ Vgl. Miller/Vollmann, 1985, S. 143; Hahn/Laßmann, 1993, S. 154f.

3 Merkmale von Gemeinkostenbereichen und Gemeinkosten

Die Antwort auf die anfangs gestellte Frage, warum in diesem Beitrag ein Teil der Kosten, der mit der Zurechenbarkeit durch ein für die Unternehmenssteuerung nicht dominantes Kriterium gekennzeichnet ist, in Bezug auf seine zielgerechte Steuerung untersucht werden soll, ist aus den Merkmalen ableitbar, die den Gemeinkosten gemeinsam sind:

- Gemeinkosten entstehen durch den Aufbau und die Nutzung von Leistungspotenzialen, die der Erstellung und Vermarktung einer Vielzahl von Absatzobjekten dienen.⁴ Die Leistungspotenziale werden in der Regel über einen längeren Zeitraum genutzt und können nicht kurzfristig abgebaut werden.
- Ein Zusammenhang zwischen dem Leistungsprogramm des Unternehmens und den Gemeinkostenbereichen ist nur in seltenen Fällen direkt und leicht ermittelbar gegeben.⁵ Vielmehr sind viele Gemeinkostenarten und -kategorien – wie insbesondere fixe Periodengemeinkosten oder Vor- und Nachleistungskosten – dispositionsbestimmt.⁶
- Gemeinkostenbereiche sind in der Regel keinem Wettbewerb ausgesetzt und unterliegen damit der Gefahr von Ineffizienzen, die mangels regulierender Markteinflüsse schlecht sichtbar werden.⁷
- Hinzu kommt, dass Gemeinkostenbereiche vielfach durch eine hohe Komplexität und daraus folgende Undurchsichtigkeit gekennzeichnet sind, was die Gefahr ihrer Ausweitung und der Verselbständigung ihrer Aktivitäten mit sich bringt.⁸

Nur geringe Teile der Gemeinkosten sind variabel. Der weitaus überwiegende Teil wird durch den Aufbau von Leistungspotenzialen festgelegt und ist damit fix. Daraus folgt zunächst, dass ein „Hauptanliegen des Gemeinkostencontrolling ... in der möglichst effizienten Auswahl und Nutzung der betrieblichen Ressourcen liegen“⁹ muss oder – mit anderen Worten – dass das Gemeinkostencontrolling zu Beginn, bei der Entscheidung über den Aufbau betrieblicher Kapazitäten, die größte Wirkung besitzt. Es ist auf Produktebene bekannt, dass der größte Freiraum bei Entscheidungen mit Kostenfolgen bei der Entscheidung über das Produktdesign besteht. Bhimani, Horngren et al. unterscheiden „cost

Zielgerichtete Steuerung von Gemeinkosten ist notwendig

Gemeinkosten stellen zum größten Teil Fixkosten dar

⁴ Vgl. Küpper, 1994, S. 36 sowie Hahn/Laßmann, 1993, S. 155: „Durch Entscheidungen über Anlageninvestitionen und Personalbestand wird ein Großteil der Gemeinkosten mittelfristig determiniert.“

⁵ Vgl. Küpper, 1994, S. 38.

⁶ Vgl. Dellmann/Franz, 1994, S. 17.

⁷ Vgl. Friedl, 2009, S. 225.

⁸ Vgl. Hahn/Laßmann, 1993, S. 155.

⁹ Hahn/Laßmann, 1993, S. 155.

incurrance“ und „locked-in costs“ bzw. „designed-in costs“¹⁰. Erstere entstehen, wenn Entscheidungen über den Ressourcenverbrauch bereits gefallen sind, während bei den letzteren diese Entscheidung noch aussteht. Gemeinkostencontrolling (und natürlich auch das Controlling der Einzelkosten) beginnt daher am besten in der Phase der Produktentwicklung, „because it is difficult to alter or reduce costs that have already been locked in“¹¹. So können die Kosten des Qualitätscontrollings eines Unternehmens zu einem großen Teil vom Produktdesign abhängig sein ebenso wie die Personalkosten der Softwareerstellung. Sind die Kapazitäten einmal aufgebaut, sind die späteren Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Kosten unterschiedlich. Fixe Gemeinkosten entstehen entweder durch den Kauf und die anschließende Nutzung abschreibbarer Vermögensgegenstände oder durch den Abschluss von Verträgen, in denen sich ein Unternehmen zur Entrichtung von Entgelten für Ressourcen über einen festzulegenden Zeitraum verpflichtet. Im ersten Fall sind die Gemeinkosten in Form der Abschreibungen nicht abbaubar („sunk costs“). Im zweiten Fall ist eine Einflussnahme nach Vertragsende oder auf die Vertragsgestaltung während der Laufzeit möglich.

Im Folgenden wird von bereits bestehenden Kapazitäten und gegebenem Leistungsprogramm ausgegangen, so dass Probleme des Target Costing, von Produktlebenszykluskostenrechnungen¹² sowie kostenorientierter Entwicklung und Wertanalyse¹³ nicht behandelt werden. Desgleichen wird zur Gemeinkostenproblematik bei Großserienfertigung und langfristiger Einzelfertigung auf die Literatur verwiesen.¹⁴ Näher eingegangen wird auf das periodische Gemeinkostencontrolling im Rahmen der laufenden Kostenrechnung und das aperiodische Gemeinkostenmanagement.

4 Methoden des Gemeinkostencontrollings

Periodische und aperiodische Methoden

Gemeinkostencontrolling kann in regelmäßigen Abständen¹⁵ (laufendes Gemeinkostencontrolling) oder unregelmäßig bzw. einmalig¹⁶ (aperiodisches Gemeinkostencontrolling) durchgeführt werden (vgl. Abb. 2).

¹⁰ Vgl. Bhimani/Horngren, 2008, S. 386 f.

¹¹ Ebenda, S. 387.

¹² Vgl. dazu beispielsweise Lange, 2002, Sp. 623 f.; Küpper, 1994, S. 50 ff.

¹³ Vgl. dazu Friedl, 2009, S. 270 ff.

¹⁴ Vgl. dazu Hahn/Laßmann, 1993, S. 185 ff.

¹⁵ Vgl. Hahn/Laßmann, 1993, S. 164 ff. Diese sprechen von „Methoden zur laufenden Gemeinkostenüberwachung“, Lange, 2002, Sp. 618 von „periodischem Gemeinkostenmanagement“.

¹⁶ Nach Hahn/Laßmann, 1993, S. 156 ff. „Methoden zur einmaligen Gemeinkostenrechnung“ und nach Lange, 2002, Sp. 618 „aperiodisches Gemeinkostenmanagement“.

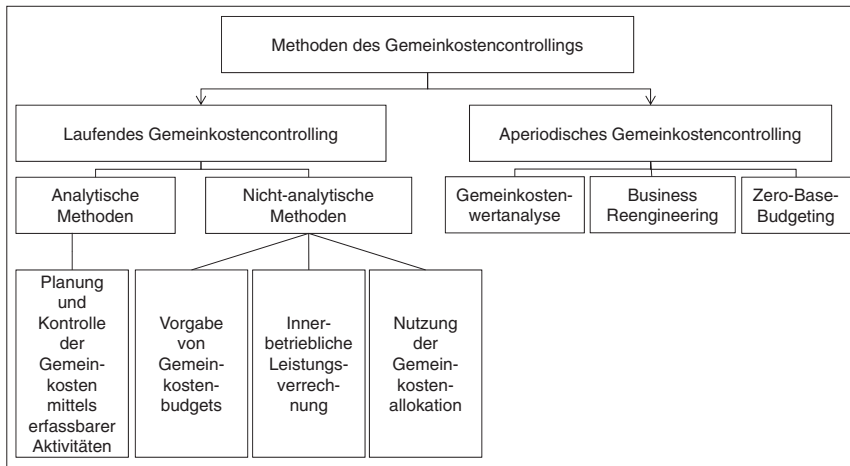


Abb. 2: Methoden des Gemeinkostencontrollings

4.1 Laufendes Gemeinkostencontrolling

Sofern Transparenz über die gemeinkostenverursachenden Faktoren gegeben ist, können analytische Methoden der Gemeinkostenplanung und-kontrolle angewendet werden,¹⁷ bei denen aus der Höhe der kosten-treibenden Faktoren auf die Höhe der Kosten geschlossen wird. Eine solche Transparenz ist insbesondere bei *standardisierbaren* physischen und geistigen Tätigkeiten erzielbar¹⁸ sowie bei *begrenzt standardisierbaren*, wie Kundengesprächen oder einfachen Planungs- und Kontrollaufgaben.¹⁹ Sind Tätigkeiten *nicht standardisierbar*, weil sie sich eher nicht-gleichartig wiederholen oder kreativer Natur sind (z.B. Menschenführung, Strategie- und Organisationsentwicklung, Produktentwicklung) können lediglich nicht-analytische Methoden zur Anwendung kommen.²⁰

Unterscheidung zwischen analytischen und nicht-analytischen Methoden

4.1.1 Analytische Methoden des Gemeinkostencontrollings

In Grenzplankostenrechnungen erfolgt die Kostenplanung im direkten Teil des primären Leistungsbereichs (vgl. Abb. 1) über ein System von Bezugsgrößen, die den Output der Kostenstellen ausdrücken und in proportionaler Beziehung zu den erzeugten Leistungseinheiten des Absatzprogramms stehen sollten. Zu solchen Bezugsgrößen stehen allein die variablen Kosten in einer direkten Beziehung, so dass sie auch programmorientiert geplant und kontrolliert werden können. Da Gemeinkosten – auch im direkten primären Leistungsbereich – in der

¹⁷ Küpper, 1994, S. 38f. spricht von „planungsorientierten“ Methoden.

¹⁸ Vgl. Küpper, 1994, S. 37 mit der Anführung zahlreicher Beispiele.

¹⁹ Vgl. ebenda.

²⁰ Von „steuerungsorientierten“ Methoden spricht Küpper, 1994, S. 37.

Regel fix sind, ist für sie eine solche unmittelbar programm- bzw. outputorientierte Planung und Kontrolle ausgeschlossen.

Gemeinkosten als
wertschöpfende
Aktivitäten?

Gemeinkosten sind nur vertretbar, wenn in den entsprechenden Bereichen wertschöpfende **Aktivitäten** erbracht werden. Sofern diese Aktivitäten ein gewisses Maß an Standardisierung und damit Homogenität und repetitiven Charakter aufweisen,²¹ können sie als kosten-treibende Faktoren (in der Terminologie der Plankostenrechnung: Bezugsgrößen) erfasst werden und die Grundlage für die Gemeinkostenplanung und -kontrolle bilden.

Insofern bestehen in der Grenzplankostenrechnung detaillierte Systeme von Bezugsgrößen auch für die Gemeinkosten im primären Leistungsbereich. Die bei den Gemeinkosten in diesem Bereich dominanten Personalkosten werden durch die Anzahl erforderlicher Aktivitäten und den Zeitbedarf pro Aktivität getrieben. Um die Bezugsgrößen zu erfassen, sind somit Funktionsanalysen auf der Grundlage von Zeitaufschreibungen durchzuführen.²² Die gleiche wie die oben geschilderte Vorgehensweise ist auch im sekundären Leistungsbereich möglich. Zu folgen ist für die Planung und Kontrolle aller Gemeinkosten dem Grundgedanken der Aktivitäts- und Prozesskostenrechnung. Die Notwendigkeit einer solchen Vorgehensweise ergibt sich durch den oben bereits angeführten Strukturwandel der industriellen Fertigung sowie das starke Anwachsen der Dienstleistungen und wird auch von den Vertretern der Grenzplankostenrechnung so gesehen,²³ weshalb sie „den prozessorientierten Weg der Vorgangskalkulation auf der Basis von Leistungsstandards für administrative Prozesse“²⁴ empfehlen. Möglich wird damit eine Planung mit Standardkosten, die als Durchschnitt aus Ist-Bezugsgrößen vergangener Jahre gewonnen werden oder mit Planwerten im Sinne einer Zielvorgabe. Problematisch ist eine Planung mit Sollwerten, da entsprechende Normen schwierig innerbetrieblich zu gewinnen sind. Weiterhelfen können hier aus Benchmarking-Projekten gewonnene Informationen.

4.1.2 Nicht-analytische Methoden des Gemeinkostencontrollings

Sofern Gemeinkosten nicht mit Bezugsgrößen in Zusammenhang gebracht werden können, sind analytische Verfahren ausgeschlossen. Dies trifft besonders auf nicht-standardisierbare Aktivitäten und Prozesse zu, deren Planung und Kontrolle mithin besonders problematisch ist.

Nachteile von
Gemeinkosten-
budgets

Eine in der Praxis vorherrschende Methode ist die **Vorgabe von Gemeinkostenbudgets** im Rahmen der periodischen Budgetierung.

²¹ Küpper, 1994, S. 37 verwendet den Terminus „standardisierbar“.

²² Vgl. Küpper, 1994, S. 43.

²³ Vgl. Kilger/Pampel/Vikas, 2007, S. 256.

²⁴ Ebenda.

Damit sollen zumindest Überschreitungen der Gemeinkosten vermieden werden. Da aufgrund des Fehlens von Bezugsgrößen sachliche Anhaltspunkte für eine Ableitung der Gemeinkostenhöhe fehlen, kommt es häufig zur inkrementellen Budgetierung, bei der das vergangene Budget den Ausgangspunkt für das zu planende Budget bildet. Dies verhindert Innovationen oder zumindest sinnvolle Veränderungen in Gemeinkostenbereichen und entspricht insofern nicht einem wirtschaftlich angemessenen Vorgehen. Unterschiedliche Situationen können dafür maßgebend sein, dass die Gemeinkosten im Rahmen eines reaktiven Kostenmanagements²⁵ gesenkt werden müssen:

- So kann es im Rahmen einer Kostenführer-Strategie vorkommen, dass die Kosten nicht wettbewerbsgerecht ausgerichtet sind;
- im Verlauf eines Target Costing-Prozesses zeigen sich Notwendigkeiten der Kostensenkung, um einen marktgerechten Preis zu erreichen;
- die Kapitalkosten des Unternehmens oder eines Teilbereichs sind höher als die erzielte Rendite. In solchen Situationen ist manchmal schnelles Kostensenken angesagt. Mangels Kenntnissen über die Felder mit Kostenunwirtschaftlichkeiten wird in solchen Fällen häufig entsprechend der „Rasenmäher-Methode“ vorgegangen, indem eine gleich prozentuale Kostensenkungsvorgabe für alle Bereiche verordnet wird. Dies belohnt die Bereiche, die aufgrund unwirtschaftlicher Tatbestände, wie nicht wertschöpfender Tätigkeiten, Spielräume für Kostensenkungen haben und bestraft die Bereiche, in denen auf der Grundlage korrekter und wirtschaftlicher Ressourcenverwendung geplant und budgetiert wird. Ein Ersatz für fehlende Bezugsgrößen der Kostenplanung können Benchmarks, gewonnen aus entsprechenden Projekten sein.

Als eine weitere nicht-analytische Methode kann für intern dienstleistende Bereiche eine entsprechend ausgestaltete **innerbetriebliche Leistungsverrechnung** zur Anwendung kommen. Voraussetzung für eine sinnvolle Anwendung ist die Vorgabe von über mehrere Planungsperioden hinweg gleichbleibenden Verrechnungssätzen, zu denen die Lieferanten der internen Leistungen den internen Kunden die erbrachten Leistungen in Rechnung stellen. Sofern in diesem Fall die liefernden Bereiche ihre Kosten nicht decken, könnte dies auf eine Überkapazität dieser Bereiche hindeuten. Zumindest ist eine solche Unterdeckung der Kosten ein Signal, mit dem betreffenden Bereich über eine solche Möglichkeit zu kommunizieren.

Gleichbleibende Verrechnungssätze als Voraussetzung einer internen Leistungsverrechnung

Ein aus japanischen Unternehmen berichteter Weg, um den Abbau gemeinkostentreibender Faktoren anzuregen, ist die **Nutzung der Gemeinkostenallokation**. Sofern die Beziehung zwischen einem Ge-

Gemeinkostenallokation als Verrechnungsmöglichkeit für Gemeinkosten

²⁵ Vgl. Franz/Kajüter, 2002, S. 11f.

meinkostentreiber und den Gemeinkosten bekannt ist oder eine solche Beziehung zumindest vermutet wird, wird der kostentreibende Faktor mit einem besonders hohen Kostenbetrag belegt. Geht dann der kostentreibende Faktor in eine Produktkalkulation ein, steigen die Produktkosten auf eine Höhe, die ein Signal für die Kostenverantwortlichen darstellt, den kostentreibenden Faktor zu senken. Ist beispielsweise bekannt, dass die Zahl der Teile in einem Produkt die Gemeinkosten nach oben treibt, weil dadurch von der Materialbedarfsplanung über die Angebotseinholung bis zu logistischen Transaktionen viele nicht-repetitive Aktivitäten verursacht werden, wird den Kosten pro Teil ein hoher Gemeinkostenbetrag zugeordnet, um die Entwickler und Konstrukteure anzuregen, die Zahl der Teile zu reduzieren.

4.2 Aperiodisches Gemeinkostencontrolling

Die Methoden des aperiodischen Gemeinkostencontrollings kommen projektweise in der Regel mit Hilfe von Beratern zur Anwendung, um Unternehmen von Zeit zu Zeit fit in den Gemeinkostenbereichen zu machen.

4.2.1 Gemeinkostenwertanalyse

Die Gemeinkostenwertanalyse hat ihre Wurzeln in der Wertanalyse.²⁶ Diese zielt in ihrer ursprünglichen Form darauf ab, in Projektteams die Funktionen von Produkten mit Hilfe systematischer Analysen verbessert oder kostengünstiger zu gestalten.

Abbau von nicht
wertschöpfenden
Aktivitäten

Die in den siebziger Jahren von der Unternehmensberatung McKinsey entwickelte und in den Markt eingeführte Gemeinkostenwertanalyse (GWA) wird ebenfalls in Teamarbeit durchgeführt, hat aber im Gegensatz zur Wertanalyse nicht Produkte, sondern **Aktivitäten** in Gemeinkostenbereichen zum Gegenstand. Das Ziel einer GWA besteht darin, Gemeinkosten durch den Abbau nicht wertschöpfender Aktivitäten zu senken und zu bewirken, dass wertschöpfende Aktivitäten in effizienter Weise erbracht werden. Am Ende eines GWA-Projektes sollen also nur noch für die Empfänger notwendige Leistungen so gut und kostengünstig wie möglich erbracht werden.

Grundlage der GWA ist eine Projektträgerorganisation mit Lenkungsausschuss, Projektleitung, Analyse-Teams und Arbeitsgruppen und eine zeitlich strikt strukturierte Ablauforganisation.²⁷ Kern der GWA ist die Analyse der einzelnen Untersuchungseinheiten in jeweils vier Schritten.

²⁶ Vgl. Roever, 1980 sowie Franz, 1995.

²⁷ Vgl. zu Einzelheiten Franz, 1995, S. 132ff.

1. Im ersten Schritt wird ein Leistungskatalog erstellt, in dem alle Leistungen einer Untersuchungseinheit und deren Empfänger dargestellt werden.
2. Als besonders problematisch hat sich der zweite Schritt herausgestellt, in dem Maßnahmen zum Abbau von Aktivitäten und zur Effizienzsteigerung generiert werden sollen, da dabei den Beteiligten ein Kostensenkungsziel von pauschal 40 % vorgegeben wird, um sie zu besonderen Anstrengungen anzuspornen. Eine solche hohe „Ideenhürde“ ruft Widerstände hervor und kann die Gefahr mit sich bringen, dass Maßnahmen vorgeschlagen werden, die zwar sehr kostenwirksam sind, sich aber letztlich als nicht durchsetzbar herausstellen.
3. Im dritten Schritt werden die erarbeiteten Kostensenkungs Ideen im Hinblick auf das zu erwartende Einsparungsvolumen, die mit der Umsetzung verbundenen Risiken und ihre Umsetzbarkeit bewertet und in drei Gruppen eingeteilt.
4. Im letzten Schritt werden schließlich für die innerhalb von zwei Jahren mit akzeptablem Risiko umsetzbaren A-Maßnahmen Aktionsprogramme ausgearbeitet. Der Einsatz der mit höheren Risiken verbundenen B-Maßnahmen wird erwogen, wenn noch weiterer Kostensenkungsbedarf besteht. Auf die als nicht realisierbar erachteten Maßnahmen der C-Kategorie wird verzichtet.

Von dem an der Entwicklung und dem Einsatz des Verfahrens maßgeblich beteiligten Michael Roever wird berichtet, dass mit der GWA zwischen 10 % und 20 % Kosten eingespart werden konnten.²⁸ Spätere Analysen zeigten allerdings, dass die Einsparungen in relativ kurzer Zeit wieder aufgezehrt wurden, was vermutlich zu einem großen Teil darin begründet liegt, dass durch die GWA nicht die Prozesse des Unternehmens gründlich reorganisiert werden und dass die betroffenen Mitarbeiter selbst die Sinnhaftigkeit der von ihnen erbrachten Aktivitäten auf den Prüfstand stellen müssen, was ein hohes Maß an Selbstkritik nötig macht.²⁹

4.2.2 Business Reengineering

Speziell auf die Verbesserung von Prozessen ist das Business Reengineering (BR)³⁰ ausgerichtet, wobei Kosteneinsparungen nur ein Teilziel neben Qualitätsverbesserungen und zeitlichen Zielen darstellen³¹. Das BR greift weiter als die GWA, da es nicht nur um den Abbau überflüssiger

Prozessorientierter Ansatz im aperiodischen Gemeinkostencontrolling

²⁸ Vgl. Roever, 1980, S. 689.

²⁹ Vgl. Friedl, 2009, S. 232.

³⁰ Vgl. Hammer/Champy, 1996.

³¹ Das BR ist auch nicht speziell auf Kostencontrolling in Gemeinkostenbereichen ausgerichtet.

Leistungen, sondern um innovative Ideen³² zur Umgestaltung betrieblicher Prozesse im Sinne der Verbindung sachlich zusammengehörender Aktivitäten geht. Die Aufbauorganisation eines BR-Projektes ist ähnlich wie die eines GWA-Projektes gestaltet und auch die Projektphasen ähneln sich sehr. Das wie bei allen wesentlichen Veränderungen auch hier relevante Problem der Verstetigung der kostenverbessernden Aktionen wird durch personelle und organisatorische Maßnahmen zu lösen versucht: Empfohlen werden

- das Ersetzen von Mitarbeitern, die sich den Veränderungen entgegenstellen oder diesen in ihrer Arbeitsweise nicht gerecht werden und
- die Anpassung der Controlling- und Anreizsysteme an die neuen Bedingungen.³³

4.2.3 Zero-Base-Budgeting

„Radikaler“
Ansatz aus der
Beratungspraxis

Zeitlich nahezu parallel zur GWA und auch mit ähnlichen Zielsetzungen wurde das Zero-Base-Budgeting (ZBB) entwickelt³⁴ und anschließend von dem Beratungsunternehmen A.T. Kearney vermarktet. Ein wesentlicher Unterschied zur GWA besteht jedoch in der Radikalität des Vorgehens bei der Kostensenkung, da beim Start des Verfahrens von einem vollständigen Neuanfang des Unternehmens ausgegangen werden soll. Allerdings können im Gegensatz zum Vorgehen bei der GWA die Entscheidungseinheiten (entsprechend den Untersuchungseinheiten der GWA) unter Umständen auch ihren Leistungsumfang und damit ihre Kosten erhöhen, wenn dies der längerfristigen Zielsetzung des Unternehmens zuträglich ist. Die Projektorganisation ist der der GWA ähnlich.³⁵ Beim ZBB-Prozess besteht ein bedeutsamer Unterschied zur GWA darin, dass in den Entscheidungseinheiten drei Niveaus für das geplante Arbeitsergebnis festgelegt werden:

- Das niedrigste dient der Aufrechterhaltung der Funktionserfüllung und umfasst damit das Minimum an erforderlichen Aktivitäten.
- Das zweite Ergebnisniveau ist eines auf gegenwärtigem Stand nach der Umsetzung effizienzverbessernder Maßnahmen.
- Das dritte Ergebnisniveau ist schließlich das für eine verbesserte Leistung und Zielerfüllung angestrebte Niveau.

Für jede Entscheidungseinheit werden Entscheidungspakete gebildet, die für jedes Ergebnisniveau die entscheidungsrelevanten Daten zu Kosten

³² Dies zeigt sich beispielsweise im Titel des Buchs von Davenport, 1993: Process Innovation.

³³ Vgl. Davenport, 1993, S. 194ff.

³⁴ Vgl. Pyhrr, 1970.

³⁵ Vgl. zu einer knappen, übersichtlichen Darstellung Friedl, 2009, S. 234f.

und Nutzen beinhalten.³⁶ Die Entscheidungspakete werden bottom-up über drei Hierarchieebenen hinweg in eine Rangfolge gebracht. Letztlich ist für die Durchführung der geplanten Vorhaben die Höhe des insgesamt zur Verfügung stehenden Budgets maßgebend. Entscheidungspakete werden solange genehmigt, bis das vorhandene Budget ausgeschöpft ist (Budgetschnitt). Mit dem Budgetschnitt wird gleichzeitig über die Zahl der Mitarbeiter und die Sachmittelausstattung in den Entscheidungseinheiten entschieden, so dass bei der nun folgenden Planumsetzung insbesondere – ähnlich wie bei der GWA – die Mitarbeiterzahl an die aus der Budgetierung resultierende Vorgabe angepasst werden muss. Der Sicherstellung der ein bis zwei Jahre dauernden Umsetzung dient ein institutionell verankertes Überwachungsteam.³⁷

5 Fazit

Die Planung und Kontrolle von Einzelkosten besitzt den Vorteil, dass mit der Absatzmenge der dominante Kosteneinflussfaktor bekannt und erfassbar ist. Auch ist die wirtschaftlich vertretbare Höhe der Einzelkosten aufgrund technisch-naturwissenschaftlicher Zusammenhänge über Stücklisten, Rezepturen, Abfallanalysen oder ähnliche Hilfsmittel gut bestimmbar. Allerdings ist der Anwendungsbereich des Einzelkostencontrollings auf material- und energieintensive Industriebetriebe beschränkt, in denen allein der Materialanteil in vielen Fällen einen Umfang von mehr als 50 % annehmen kann.³⁸ Aber auch in diesen Betrieben kommt den Gemeinkosten eine große und zunehmende Bedeutung zu. Erst recht gilt diese Aussage für Dienstleistungsbetriebe, in denen der Anteil an Einzelkosten im Sinne variabler, produktbezogener Kosten sehr gering ist.

Insofern kommt dem Gemeinkostencontrolling eine große Bedeutung zu. Für eine zweckgerechte Planung und Kontrolle der Gemeinkosten ist es von großem Vorteil, falls, wie bei den Einzelkosten, kostentreibende Faktoren in Form von Leistungsgrößen erfassbar sind. Da dies nur bei recht homogenen Leistungen mit Wiederholcharakter in Aktivitäts- und Prozesskostenrechnungen der Fall ist, müssen auch andere Verfahren des Gemeinkostencontrollings Anwendung finden. Diese können teilweise laufend eingesetzt werden, wie die Kostenbudgetierung, die innerbetriebliche Leistungsverrechnung oder die Gemeinkostenallokation oder fallweise, um mit Beraterhilfe größere Fortschritte beim Gemeinkostenmanagement zu erreichen.

Bedeutung des Gemeinkostencontrollings nimmt zu

Gemeinkostencontrolling als tragende Säule des Kostenmanagements

³⁶ Vgl. zu Einzelheiten und erläuternden Beispielen Friedl, 2009, S. 236ff. und Hahn/Laßmann, 1993, S. 159ff.

³⁷ Zur kritischen Beurteilung der GWA und des ZBB vgl. Hahn/Laßmann, 1993, S. 158f. und 164.

³⁸ Vgl. Kilger/Pampel/Vikas, 2007, S. 191.