

Controlling mit Kennzahlen

Die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten

von

Prof. Dr. Thomas Reichmann, Prof. Dr. Andreas Hoffjan, Dr. Martin Kißler, Dr. Monika Palloks-Kahlen, Prof. Dr. Hermann J. Richter

Prof. Dr. Thomas Reichmann ist Vorstandsmitglied der Gesellschaft für Controlling e.V. und geschäftsführender Gesellschafter der Controlling Innovations Center (CIC) GmbH in Dortmund. Darüber hinaus ist er Gründungsherausgeber der Zeitschrift für Controlling.

8., überarbeitete und erweiterte Auflage

[Controlling mit Kennzahlen – Reichmann / Hoffjan / Kißler / et al.](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Kostenrechnung und Controlling](#) – [Rechnungswesen und Controlling](#) – [Kostenrechnung und Controlling](#)

Verlag Franz Vahlen München 2011

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3800 0

erhobenen Teilprozesse sind zweidimensional zuzuordnen. Einerseits sind sie der durchführenden Kostenstelle, andererseits dem abteilungsübergreifenden Hauptprozess zuzuordnen. Aufgrund der heterogenen Leistungen indirekter Leistungsbereiche werden i. d. R. mehrere Teilprozesse unter einer Kostenstelle subsumiert. Nach Identifikation aller wesentlichen Unternehmensprozesse ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob sie sich in Abhängigkeit von dem in der Kostenstelle zu erbringenden Leistungsvolumen mengenvariabel verhalten oder davon unabhängig mengenfix und generell anfallen. Im ersten Fall spricht man von „leistungsmengeninduzierten“, im zweiten von „leistungsmengenneutralen“ Prozessen. Für alle leistungsmengeninduzierten Prozesse sind anschließend geeignete Maßgrößen zu finden, mit deren Hilfe die Prozesse mengenmäßig quantifizierbar sind. Weiterhin ist die Ausprägung der Maßgrößen festzulegen, die als Grundlage der Kostenplanung dienen sollen. Die Vorgehensweise hierbei entspricht derjenigen bei der Festlegung der Plan-Bezugsgröße in der Grenzplankostenrechnung.

Da die Implementierungsphase einer Prozesskostenrechnung häufig mit unerwartet hohem Aufwand hinsichtlich der Prozessanalysen verbunden ist, erscheint es in vielen Fällen sinnvoll, normalisierte Kostenstellenkosten auf die Prozesse zu verteilen. Die ermittelten Prozesskosten sind weitgehend für Zwecke der Kalkulation bzw. andere Planungsrechnungen verwertbar. Im Rahmen der Kostenvorgabe bzw. der -kontrolle bedarf es allerdings paralleler Anpassungen, um fundierte Werte zu erhalten.

Als grundsätzliches Merkmal muss herausgestellt werden, dass die Prozesskostenrechnung ihrem Wesen nach eine Vollkostenrechnung ist. Kritiker werfen deshalb ein, die Kostenermittlung über Prozessmengen und Prozesskostensätze ignoriere die tatsächliche Kostenveränderbarkeit. Es würde eine proportionale Kostenveränderung ohne die Berücksichtigung sachlicher und zeitlicher Remanenzen unterstellt. Dies schränke ihre flächendeckende Anwendung in den Unternehmen als alleiniges Kostenrechnungssystem ein, wenn sie als Informationsbasis sowohl für Anregungs-, Darstellungs- als auch für Prognose- und Vorgabefunktionen genutzt werden soll. Die Abbildung von Sollprozesskosten als bewertetes Arbeitsvolumen erleichtert zwar wertvolle Aussagen über die Kapazitätsauslastung in gemeinkostenintensiven Arbeitsbereichen wie bspw. der Arbeitsvorbereitung, des Einkaufs oder der Logistik. Allerdings schließt die Vernachlässigung zuordnungs- bzw. beschäftigungsorientierter Kostenspaltungskriterien kurzfristig ansetzende Einblicke in die Zahlungswirksamkeit von betrieblichen Ressourcenströmen aus.

Hinsichtlich der Aufgaben einer entscheidungsorientierten Kostenrechnung kann bezüglich der zu erfüllenden **Planungs-** und **Vorgabefunktion** bei der Prozesskostenrechnung von einer hinreichenden Eignung ausgegangen werden, da sowohl eine Planung der Prozessmengen als auch der Prozesskosten möglich ist. Je höher der Anteil der Gemeinkosten in den verschiedenen Unternehmensbereichen ausfällt, desto stärker kommt der Vorteil der **prozesstreiberorientierten Kostenspaltung** zum Tragen und gewährt steuerungsrelevante Einblicke in das Unternehmensgeschehen.

Ähnliches gilt auch für die erforderliche **Darstellungs-** und **Ermittlungsfunktion** des Prozesskostenrechnungssystems in den indirekten Leistungsbereichen. Hier sind bei der Suche nach Handlungsalternativen die kostenmäßigen Auswirkungen möglicher betrieblicher Optionen transparent zu machen. Ist der Differenzierungsgrad der erhobenen Teilprozesse ausreichend detailliert gewählt, können i. d. R. alle erforderlichen Daten aus dem System abgerufen werden.

Die **Kontrollfunktion** wird von der Prozesskostenrechnung mit Hilfe der Istprozesskosten- und Istprozessmengenverrechnung erfüllt. Häufig wird ein monatlicher Vergleich der Plan- bzw. Sollwerte empfohlen; dieser scheint allerdings in der Praxis die Ausnahme darzustellen. Die Aufnahme der Istprozessmengen und der damit verbundenen Kosten wird i. d. R. in größeren zeitlichen Intervallen vorgenommen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Prozesskostenrechnung alle erforderlichen Funktionen eines entscheidungsrelevanten Kostenrechnungssystems erfüllt. Als problematisch bleibt allerdings anzumerken, dass viele wichtige Informationen bei einem flächendeckenden Einsatz dieses Systems im gesamten Unternehmen nicht mehr vorliegen. Die Perspektive der Beschäftigungsabhängigkeit bleibt leider unbefriedigend gelöst. Die Leistungsfähigkeit der Prozesskostenrechnung zeigt sich insbesondere in gemeinkostenintensiven Unternehmensbereichen. Hier erscheint diese Systematik der Ressourcenverrechnung den anderen oben beschriebenen Systemen überlegen.

Nach klassischen Maßstäben ist die Prozesskostenrechnung nur schwierig eindeutig zu bewerten, stellt aber in jedem Fall einen wertvollen Planungs- und Kontrollmaßstab dar. Angesichts des heterogenen Informationsbedarfs des Managements in fertigungsnahen Unternehmensbereichen gegenüber indirekten Leistungsbereichen kann eine integrative Implementierung erhebliche Vorteile bieten. Aufgrund der besonderen Leistungsvorteile der Prozesskostenrechnung in gemeinkostenintensiven Unternehmensfeldern stellt sie eine **geeignete Ergänzung zur Grenzplankostenrechnung** dar, die in diesen Bereichen nur wenig steuerungsrelevante Daten liefert.

3.2.3 Die Kostenplanung

Kennzeichnend für die Kostenplanung ist, dass die Kosten in Abhängigkeit von der jeweils geplanten, von den Umsatzalternativen abhängigen Produktionsmenge ermittelt werden. Die geplanten Kosten setzen sich aus den **bezugsgrößenvariablen Kosten** in Abhängigkeit von der Ausbringung, den **Kosten für die Arbeitsleistung** in Abhängigkeit vom Personalbestand in den einzelnen Kostenstellen und den **Kosten der Vertrags- und Eigentumspotenziale** zusammen. Die letztgenannten Kosten sind jedoch nur insoweit relevant, wie die Vertragspotenziale im Planungszeitraum disponibel sind. Zu diesen innerhalb des Entscheidungsfeldes der kurzfristigen Planung²⁵ disponiblen Kosten treten noch zusätzliche Kosten hinzu, die jedoch in der kurzfristigen Planung nicht disponiert werden können, da sie im Rahmen der Langfristplanung festgelegt wurden, wie z.B. Abschreibungen, Rückstellungen, kalkulatorische Deckungsraten für getätigte Forschungs- und Entwicklungsprojekte, Kosten aus langfristig abgeschlossenen Miet-, Pacht-, Lizenz- und Leasingverträgen. Die langfristig geplanten Kosten dienen im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsplanung lediglich dazu, einen kalkulatorischen Gewinn durch die Subtraktion der nicht disponiblen Kosten vom Deckungsbeitrag zu ermitteln. Dieser kalkulatorische Gewinn ist Bindeglied zwischen kurz- und langfristiger Planung, weil hiermit kontrolliert werden kann, ob und wie die Rahmenbedingungen der Langfristplanung in den einzelnen Teilperioden ihrer zeitlichen Dimension erfüllt worden sind. Für die kurzfristige Erfolgsplanung zur Steuerung der erforderlichen An-

²⁵ Es wird davon ausgegangen, dass sich die kurzfristige Kostenplanung auf einen Zeitraum bis zu einem Jahr bezieht.

passungsmaßnahmen an veränderliche Umsatzentwicklungen sind die letztgenannten Kostenarten jedoch i. d. R. nicht relevant.

3.2.3.1 Voraussetzung für die Planung entscheidungsrelevanter Kosten

Aufgrund der Tatsache, dass die **Kosten- und Erlöspläne als verdichtete Teilpläne im System der betrieblichen Planung** verankert sind, ergeben sich insbesondere für die Planung der Kosten aufgrund deren Abhängigkeit von den Ausgestaltungsformen der übrigen betrieblichen Detailpläne besondere Schwierigkeiten. Diese Schwierigkeiten resultieren aus der Tatsache, dass in den betrieblichen Detailplänen über die Höhe der einzelnen Kostenbestimmungsfaktoren entschieden wird. So werden beispielsweise im Beschaffungsbereich die relevanten Fremdbezugspreise determiniert. Im Produktionsbereich werden die Höhe und die Zusammensetzung des Produktionsprogramms sowie der Produktionsvollzug festgelegt. Die Entscheidung über den Produktionsvollzug manifestiert sich insbesondere in der Wahl der Produktionsstätten, in der Wahl der kapazitätserhöhenden Anpassungsprozesse, in der Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug für Einzelteile oder Vorprodukte, in der Festlegung der optimalen Seriengröße und Seriensequenzen sowie in der Wahl der Prozessbedingungen, der Rohstoffmischungen und Bedienungsrelationen. Damit wird deutlich, für welche Entscheidungsbereiche die Kostenplanung als Informationsbasis dienen muss. Um diesen Ansprüchen gerecht werden und der ihr von zahlreichen Autoren zugesprochenen Lenkungsfunction zielorientiert entsprechen zu können,²⁶ muss sie einerseits in der betrieblichen Gesamtplanung den **Aufbau eines integrierten Kostenplans** gewährleisten und andererseits so flexibel zu gestalten sein, dass die vielfältigen Entscheidungsprobleme informatorisch fundiert werden können. Das setzt voraus, dass der Kostenplanung ein entsprechend handhabbares, **entscheidungsorientiertes Kostenrechnungssystem** zugrunde liegt. Aus diesem Grunde ist es erforderlich, die wichtigsten Systeme der Kostenrechnung insbesondere unter dem Blickwinkel des controllingadäquaten Einsatzes in ihren relevanten Teilen zu betrachten. Zuvor ist es jedoch notwendig, geeignete Maßstäbe für die Systembeurteilung, insbesondere im Hinblick auf den Einsatz der Kostenrechnungssysteme innerhalb eines entscheidungsorientierten Controllingsystems vorzustellen. Erst dann lässt sich eine konkrete Beurteilung der anschließend vorzustellenden Kostenrechnungssysteme im Hinblick auf ihre Controllingeignung durchführen.

3.2.3.2 Vorbereitende Arbeiten für die Durchführung der Kostenplanung

Bevor die Kosten geplant werden können, sind einige vorbereitende Arbeiten durchzuführen. So ist zunächst der Planungszeitraum bzw. der **Fristigkeitsgrad der Kostenplanung** festzulegen. Der Fristigkeitsgrad kann definiert werden „als das Entscheidungsfeld ..., das den Kostenstellen in Bezug auf die Anpassung personeller und sonstiger Potenzialfaktoren an Beschäftigungsschwankungen als Soll vorgegeben wird“.²⁷ Der Fristigkeitsgrad der Plankostenrechnung beträgt in aller Regel maximal ein Jahr, da

²⁶ Vgl. Heinen: Kostenentscheidung, S. 397.

²⁷ Kilger; Pampel; Vikas: Plankostenrechnung, S. 82 f.

für längerfristige Entscheidungen nicht die Kosten-, sondern die Investitionsrechnung maßgeblich ist.

Darüber hinaus ist bei der Festlegung des Fristigkeitsgrades zu beachten, dass die Planungszeiträume von Kostenplanung und zugrunde liegenden Detailplanungen aufeinander abgestimmt sein sollten. Um den Fixkostenanteil in der Kostenplanung niedrig zu halten, sollte ferner tendenziell ein möglichst hoher Fristigkeitsgrad in der Kostenplanung angesetzt werden. Neben der Festlegung des Planungszeitraumes ist es notwendig, die Abrechnungsperioden zu bestimmen. Üblicherweise wird als **Abrechnungsperiode** der **Kalendermonat** gewählt und die geplanten Kosten auf einen Durchschnittsmonat bezogen. Für die Durchführung der Kostenplanung ist außerdem neben einer Kostenstelleneinteilung eine sinnvolle Kostenarteneinteilung festzulegen, denn die Kostenplanung erfolgt i. d. R. kostenartenweise und nicht als globale Kostenplanung für einzelne Kostenstellen. Als weitere vorbereitende Maßnahmen sind die Raumverteilung, die Gehaltsverteilung und die Abschreibungen zu planen.

Angesichts der Tatsache, dass sich die zu planenden Kosten als Produkt aus Planmengen und Planpreisen ergeben, ist es notwendig, den Gutsverzehr vor seiner mengenmäßigen Planung wertmäßig mit Hilfe von Planpreisen zu fixieren. Diese Planpreise haben die Aufgabe, zum einen **Marktpreisschwankungen aus der Kostenkontrolle zu eliminieren** und zum anderen eine den anstehenden Entscheidungen **adäquate Gutsbewertung** zu gewährleisten. Während für die Durchführung der Kostenkontrolle die Angabe von Festpreisen ausreichend ist, da nur die Mengenabweichung kontrolliert wird, sollten die Planpreise zur Wahrnehmung der Prognosefunktion einer entscheidungsorientierten Kostenrechnung der Preisentwicklung innerhalb des Planungszeitraumes (ein Jahr) entsprechen. Ausgenommen sind hierbei allerdings die Planpreise für Güter, die starken Ist-Preis-Schwankungen unterliegen und deshalb unter Umständen unterjährig angepasst werden müssen. Zu beachten ist, dass in das Verrechnungspreissystem nur Kostengüter einbezogen werden, für die ein festes Mengen- oder Zeitgerüst existiert. Bei Gütern ohne festes Mengengerüst, für die also nur ein Kostenbetrag geplant wird, geht im Rahmen der Kostenkontrolle die Preisabweichung in die Verbrauchsabweichung ein. Außerdem gehen nur Kostengüter in das Verrechnungspreissystem ein, die betragsmäßig von Bedeutung sind. Die jeweiligen Planpreise werden schließlich auf der Basis von **Ist-Preis-Statistiken** entweder mit Hilfe einfacher **Durchschnittsbildung** oder aber mit verfeinerten statistischen Methoden festgelegt. Mit der Festlegung der Wertkomponenten der zu planenden Kosten sind die grundsätzlichen vorbereitenden Maßnahmen der Kostenplanung abgeschlossen, so dass nun im Folgenden die Mengen- (bzw. Zeit-) komponenten der Kosten durch systematische Berücksichtigung der Kostenbestimmungsfaktoren geplant werden können.

3.2.3.3 Die Einzelkostenplanung

Einzelkosten sind diejenigen **Kosten, die einer betrieblichen Leistung** (innerbetriebliche Leistung, selbsterstellte Anlagen, Halb- und Fertigerzeugnisse) **direkt zurechenbar** sind. Wichtige im Folgenden zu betrachtende Einzelkostenarten sind die Einzelmaterialkosten, die Einzellohnkosten, die Einzelkosten der Fertigung sowie die Einzelkosten des Vertriebs. Die Einzelkosten werden jeweils differenziert nach Kostenträgern geplant. Die Kosten werden dabei nicht als Absolutbeträge, sondern pro Kostenträgereinheit als Standards ausgewiesen. Grundlage der **Einzelmaterialkostenplanung** ist die Er-

mittlung der Netto-Planverbrauchsmengen. Dabei handelt es sich um jene Mengen, die bei planmäßiger Produktgestaltung, planmäßiger Materialqualität und nach Fertigung effektiv in einem Kostenträger enthalten sind. Nachdem die Quoten für Abfälle, Gewichtsverluste (Einsatzfaktoren) sowie Ausschuss (Zuschläge) festgelegt sind, ergeben sich die Brutto-Planverbrauchsmengen, die mit dem Planpreis multipliziert die geplanten Einzelmaterialekosten ergeben.

Zu den **Einzellohnenkosten** werden i. d. R. nur die Fertigungslöhne gerechnet. Hilfslohn, Gehälter, Sozial- und sonstige Personalkosten werden im Allgemeinen als Gemeinkosten geplant. Grundlage der Einzellohnkostenplanung ist die Ermittlung der Plan-Arbeitszeiten. Dabei handelt es sich um jene Zeiten, die bei planmäßiger Produktionsgestaltung, planmäßigem Arbeitsablauf und planmäßigen Leistungsgraden der Arbeitskräfte für den einzelnen Kostenträger erforderlich sind. Die Arbeitszeiten lassen sich mit Hilfe der analytischen bzw. synthetischen Verfahren wie z.B. REFA, MTM, Work-Factor ermitteln. Durch Multiplikation der Plan-Arbeitszeiten mit den Planlohnsätzen bzw. Planpreisen erhält man die geplanten Einzellohnkosten.

Zu den **Sondereinzelkosten der Fertigung und des Vertriebs** zählen solche Kosten, die für jede einzelne Produktart gesondert anfallen und bei Produktions- bzw. Vertriebseinstellung vermieden werden. Bei den Sondereinzelkosten der Fertigung handelt es sich insbesondere um Forschungs- und Entwicklungskosten, Kosten für Spezialwerkzeuge sowie Lizenzkosten. Bei den Sondereinzelkosten des Vertriebs handelt es sich um Kosten für Verpackung, Kosten für Vertreterprovisionen und Frachtkosten. Die Lizenzeinzelkosten und Frachteinzelkosten werden ebenso wie die Vertreterprovisionen aus den entsprechenden Verträgen abgeleitet, wohingegen die Einzelkosten für Spezialwerkzeuge und die Forschungs- und Entwicklungskosten auf der Grundlage statistischer Konten der Betriebsbuchhaltung erfasst werden.

3.2.3.4 Die Gemeinkostenplanung

Gemeinkosten sind diejenigen **Kosten, die sich nicht direkt auf eine betriebliche Leistung verrechnen lassen**, sondern zunächst betrieblichen Teilbereichen (= Kostenstellen) zugeordnet und deshalb auch vielfach Kostenstellenkosten genannt werden. Die Gemeinkosten werden demzufolge auch kostenstellenweise geplant. Das setzt eine sinnvolle Kostenstelleneinteilung des jeweiligen Unternehmens voraus. Die Kostenstellen sollten möglichst so gebildet werden, dass sich eindeutige Verantwortlichkeitsbereiche und damit zusammenhängend räumliche Einheiten abgrenzen lassen. Außerdem sollte beachtet werden, dass sich jeweils für die Kostenstellen eindeutige Maßgrößen der Kostenverursachung (Bezugsgrößen) feststellen lassen. Schließlich sollten auch für die sich an die Kostenplanung anschließende Kontrolle Kontierungsgesichtspunkte im Hinblick auf die anfallenden Istkosten bei der Kostenstelleneinteilung eine Rolle spielen.²⁸ Im Anschluss an die Kostenstellenbildung ist es erforderlich, für die einzelnen Kostenstellen Bezugsgrößen zu planen. Unter **Bezugsgrößen** versteht man **Maßstäbe der Kostenverursachung**, zu denen die verursachten Kosten einer Kostenstelle ganz oder teilweise in einer funktionalen Beziehung stehen. Dabei handelt es sich beispielsweise um Maschinenstunden, Fertigungsstunden, Rüststunden oder Kilogramm. Um mit Hilfe der Bezugsgrößen die Auswirkungen von Ausbringungsentscheidungen auf

²⁸ Zu den Grundsätzen der Kostenstellenbildung vgl. *Haberstock: Kostenrechnung*, S. 45 f.

die betriebliche Kostenstruktur verursachungsgerecht erfassen zu können, müssen die Bezugsgrößen sowohl in einer direkten Beziehung zu den Kostenträgern stehen als auch Maßstab der Kostenstellen-Leistung sein.

Nach Festlegung der Art der Plan-Bezugsgröße muss ihre Ausprägung bzw. Höhe geplant werden, für die die Plankosten ermittelt werden sollen. Die Festlegung der Plan-Bezugsgröße kann als Kapazitäts- oder Engpassplanung erfolgen. Bei der **Kapazitätsplanung** wird die Plan-Bezugsgröße aufgrund einer kostenstellenindividuellen konstanten Kapazität festgelegt. Dabei entsteht das Problem, ob man von der Maximal-, der Normal- oder der Optimalkapazität oder aber von der realisierbaren Kapazität ausgeht. Bei der **Engpassplanung** wird dagegen die Höhe der Plan-Bezugsgröße aufgrund der zukünftig erwarteten Beschäftigung festgelegt, die man unter Berücksichtigung aller möglichen Engpässe zu erreichen glaubt. Die Engpassplanung ist in das Gesamtsystem der betrieblichen Planung integriert und setzt theoretisch eine Simultanplanung aller Unternehmensbereiche voraus. In der Praxis basiert sie auf einer dekomponierten (sukzessiven) Planung und liefert realitätsnähere Planwerte als die Kapazitätsplanung.

Bei den kostenstellenweise zu planenden Gemeinkosten handelt es sich hauptsächlich um **Personalkosten**, insbesondere Gehälter und Sozialkosten, **Hilfsstoff- und Betriebsstoffkosten**, **Energiekosten**, **Werkzeugkosten**, **Abschreibungen**, **Instandhaltungs- und Reparaturkosten**, **kalkulatorische Zinsen** sowie sonstige Gemeinkosten wie z. B. **Kostensteuern**, **Gebühren**, **Mieten** etc. Damit diese Kostenarten in Abhängigkeit von der Planbeschäftigung geplant werden können, ist es erforderlich, jeweils funktionale Beziehungen zwischen der Kostenartenhöhe und den speziellen Kostenbestimmungsfaktoren herzustellen. Derartige Verbrauchsfunktionen lassen sich mit Hilfe statistischer Verfahren und analytischer Verfahren aufstellen. Bei den **statistischen Verfahren** handelt es sich z. B. um das Verfahren der Streupunktdiagramme, die mathematische Kostenauflösung nach Schmalenbach sowie um die Methode der kleinsten Quadrate. Diesen Verfahren ist gemeinsam, dass sie aus den Istkosten vergangener Abrechnungsperioden diejenigen Kosten ermitteln, welche bezogen auf die Beschäftigungsschwankungen proportional und welche fix waren. Für einen bestimmten Beschäftigungsgrad lassen sich dann die Gemeinkosten festlegen. Das setzt jedoch voraus, dass über einen Zeitraum von mehreren Perioden Istkosten sowie Istbezugsgrößen erfasst worden sind. Darüber hinaus setzen diese Verfahren voraus, dass die Istkosten bereinigt werden und eine Umrechnung auf Planpreise vollzogen wird. Ferner setzen sie Beschäftigungsschwankungen voraus, da sie sonst nicht in der Lage sind, einen eindeutigen Funktionsverlauf zu bestimmen. Die statistischen Verfahren sind aus der Entwicklung der Plankostenrechnung her erklärbar. Sie können als Hilfsmittel bei der Bezugsgrößenwahl benutzt werden und sind durch Korrelationsrechnungen zu ergänzen. Die statistischen Verfahren können zur empirischen Absicherung der bereits erwähnten analytischen Verfahren benutzt werden. Die damit bereits anklingende reduzierte Bedeutung dieser Verfahren wird durch die Darstellung ihrer Mängel verständlich. So muss einerseits festgestellt werden, dass eine Ableitung von „echten“ Sollvorgaben mit Hilfe dieser Verfahren nicht möglich ist, da als Basis historische Daten zugrunde gelegt werden. Andererseits ist festzustellen, dass die notwendige Bereinigung der Istkosten äußerst schwierig ist. Das erklärt sich aus Kontierungsfehlern, veränderten Kostenbestimmungsfaktoren und Strukturänderungen im Zeitablauf. Darüber hinaus können diese Verfahren permanente Unwirtschaftlichkeiten nicht beseitigen. Die Voraussetzung schwankender Beschäftigung ist ebenfalls äußerst problematisch, da in aller Regel eine konstante Beschäftigung unterstellt werden kann,

was zu keiner aussagefähigen Streupunktballung führt. Schließlich bleibt die der Vereinfachung dienende Prämisse des linearen Kostenverlaufs grundsätzlich zu kritisieren.

Die **analytischen Verfahren** der Gemeinkostenplanung ermitteln nach wissenschaftlichen Methoden für zukünftige Planungszeiträume auf Basis erwarteter Kostenbestimmungsfaktoren für vorgegebene Beschäftigungsgrade fixe und variable Kosten. Die **mehrstufige analytische Gemeinkostenplanung** ermittelt für mehrere diskrete Werte der Plan-Bezugsgröße die zugehörigen Sollkosten. Die fehlenden Zwischenwerte werden durch lineare Interpolation gewonnen.

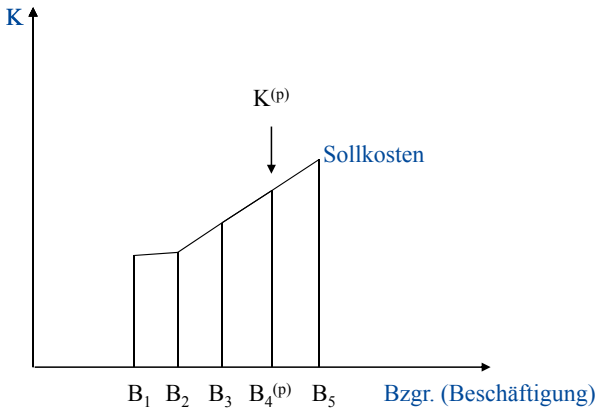


Abb. 55: Mehrstufige Gemeinkostenplanung

Empfehlenswerter als die mehrstufige analytische Gemeinkostenplanung ist die **einstufige analytische Gemeinkostenplanung**. Sie ermittelt die Plankosten $K^{(p)}$ für die Plan-Bezugsgröße $B^{(p)}$. Durch Untersuchung der Kostenarten in Bezug auf fixes oder variables Verhalten bei Bezugsgrößenvariation (Beschäftigungsänderung) wird eine planmäßige Kostenauflösung vorgenommen. Grundlegende Prämisse ist hierbei allerdings auch ein linearer Kostenverlauf.

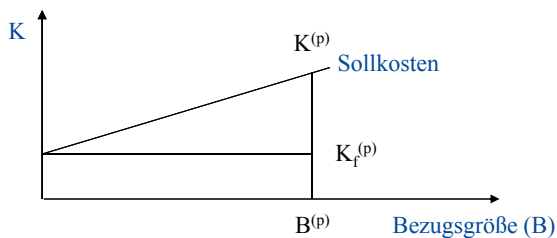


Abb. 56: Einstufige Gemeinkostenplanung

Auch die Anwendung der analytischen Verfahren der Gemeinkostenplanung ist nicht unproblematisch. Ein Problem besteht z. B. in der Dispositionsbestimmtheit der fixen Kosten. Außerdem wird die Existenz von intervall- bzw. sprungfixen Kosten vernachlässigt. Darüber hinaus ist der Grad der Proportionalisierung bei den Personalkosten äußerst problematisch. Die Ergebnisse der einstufigen analytischen Kostenauflösung

können in einer Kennziffer – dem Variator – zum Ausdruck gebracht werden. Ein **Variator** gibt für eine Kostenstelle und eine oder mehrere Kostenarten das **Verhältnis von variablen Plankosten zu gesamten Plankosten** (für eine Planbeschäftigung) in „Zehner-Form“ wieder:

$$v_i = \frac{V_i^{(p)}}{K_i^{(p)}} \cdot 10 \quad (i = 1, \dots, m)$$

Die so geplanten Kostenbeträge werden anschließend, wie das folgende Beispiel zeigt, in Bezugsgrößen- und kostenstellenspezifischen Kostenplänen getrennt nach fixen und variablen Bestandteilen (vgl. Abb. 57) zusammengefasst.

Getriebebau AG						Kostenplan			Ko-Stelle	300
Kostenstellen-Benennung:						Beschaffung			BZ-Größe	SMM
Bezugsgrößenart:						Stand.-Mitarbeiter-Stunden MW			KO-Stellen-Leiter	
									Ernst	
									Plan-BZ-Menge	210
									Mengeneinheit	STD
									Plankosten EUR	
NR	Bezeichnung	Herkunft	ME	Menge	EUR/ME	Prop	Fix	Gesamt		
4200	Gehalt									
	1,5 Mitarbeiter Kat. 02	GEH 03	STD	195	25	4 875	\	4 875		
	Überstundengehalt					420	\	420		
	Überstundenpauschale					5 295	\	5 295		
18	Gehalt									
4832	Kalk. Sozialaufwand Gehalt									
	Sozialkostenzuschlag Gehalt	99 431	€	5 295	0,8	4 236	\	4 236		
19	Kalk. Sozialaufwand Gehalt					4 236	\	4 236		
4693	Direkt verr. DV-Leistungen, betriebl.									
	Anzahl PCs	876	ANZ	2	562,13	\	1 124	1 124		
29	Sonstige Eigenleistungen					\	1 124	1 124		
4733	Seminar-/Kursgebühren									
	Software-Fortbildungskurse MW	93 421	€			40	\	40		
32	Beiträge/Gebühren					40	\	40		
4735	Telefon/FS									
	Telefoneneinheiten	TEL EH	EH	800	0,23	138	46	184		
	Telefax, FS-Gebühren					20	\	20		
32	Porti/Telefon/FS					158	46	204		
4741	Mieten, Maschinen und Anlagen									
	Miete Kopierer		€			\	100	100		
33	Mieten					\	100	100		
4760	Reisespesen									
	Allgemeine Reisekosten		€			\	30	30		
4765	Reisespesen Seminare-/Kurse									
	Softwareseminare		€			40	\	40		
34	Reise-/Bewertungskosten					40	30	70		
4750	Büromaterial									
	Drucksachen		€			40	30	70		
36	Sonstige Verwaltungskosten					40	30	70		
4810	Kalk. Abschreibungen									
	Büroeinrichtung TW 10.080		€				94	94		
37	Kalk. Abschreibung					\	94	94		
4815	Kalk. Zinsen AnlVe									
	TW 10.080* 6/(100*2*12)		€			\	25	25		
38	Kalk. Zinsen					\	25	25		
4840	Kalk. Sozialstellenkosten									
	Sozialdienst/Betriebsrat	121	PRS	1,5	16,27	24	\	24		
	Sek. Fixkosten	121	PRS	1,5	47,3	\	71	71		
	Küche/Kantine	122	PRS	1,5	29,57	44	\	44		
	Sek. Fixkosten	122	PRS	1,5	46,38	\	70	70		
39	Kalk. Sozialstellenkosten					68	141	209		
4850	Kalk. Raumkosten									
	Bürogebäude	110	QMB	14	17,99	\	252	252		
	Beheizt	110	QMH	14	2,27	\	32	32		
40	Kalk. Raumkosten					\	284	284		
Weiterverrechnung Mat.-Bereits.-Ko. auf Kostenträger						Summe	9 877	1 874	11 751	
Stellenleiter			Kostenplaner			Plankosten-	47,02	8,92	55,96	
Unterschrift			Unterschrift			sätze				

Abb. 57: Kostenplan der Beschaffung²⁹

²⁹ Entnommen aus Kilger: Plankostenrechnung, S. 383.