

# Diagnostisches Rechnungswesen: Die Nutzung der Kostenrechnung zur Erkennung betrieblicher Handlungsnotwendigkeiten



Dipl.-Vw. Chr. Gans PD Dr. M. Reiß

Als Kennzeichen erfolgreicher Führungskräfte gilt die Fähigkeit, betriebliche Probleme in effizienter Weise zu

lösen. Die zu einer solchen Bewältigung von Problemen notwendigen Informationen liefert u. a. das betriebliche Rechnungswesen, insbesondere die Kostenrechnung. Tatsächlich zeichnet sich ein guter Manager auch dadurch aus, daß er zunächst einmal betriebliche Problemstellungen richtig und rechtzeitig erkennt. Eine solche Problemerkennung läßt sich als Diagnose charakterisieren, die darauf aufbauende Problemlösungsstrategie als Therapie. Die große Bedeutung eines diagnostischen Urteilsvermögens als Ergänzung der therapeutischen Fähigkeiten zeigt sich gerade in Zeiten, in denen die Unternehmen raschen und tiefgreifenden Veränderungen der inner- und au-ßerbetrieblichen Gegebenheiten ausgesetzt sind. Aus dieser Erweiterung der Führungsaufgaben ergibt sich unmittelbar die Frage, inwieweit die Kostenrechnung auch informatorische Hilfen zur Erkennung betrieblicher Handlungsnotwendigkeiten bereitstellen kann.

## Die Grenzen der traditionellen Kontrollkonzeption von Plankostenrechnungssystemen

Die Kostenrechnung liefert eine verdichtete Abbildung des vergangenen und zukünftigen betrieblichen Geschehens. Diese Abbildung unterliegt allerdings zwei wesentlichen Einschränkungen: In sachlicher Hinsicht erfolgt keine Erfassung der *sachzielneutralen* Vorgänge; in zeitlicher Hinsicht beschränkt sich die Kostenrechnung auf die *kurzfristigen* Konsequenzen der betrieblichen Aktivitäten.

Als grundlegende Aufgaben der Kostenrechnung werden die *Dokumentation* und die *Managementunterstützung* angesehen. Diese Unterstützung der betrieblichen Führungsprozesse ruht auf den beiden Säulen „Planung“ und „Kontrolle“. Im Rahmen der *Kostenplanung* plant man einerseits das *Wertgerüst*, indem die Preise für Werkstoffe und die Lohn- und Gehaltssätze für das Personal prognostiziert werden. Das Gegenstück bildet die Planung des *Mengengerüsts*. Die Planmengen leitet man in Zusammenhang mit der betrieblichen Gesamtplanung ab. Die Zusammenführung von Mengen- und Wertgerüst liefert die *Plankostenbudgets* für die einzelnen organisatorischen Einheiten, die Kostenstellen. In flexiblen Plankostenrechnungssystemen erfolgt die Vorgabe nicht als fester Wert, sondern in Gestalt einer Kostenfunktion, die die Plankosten in Abhängigkeit von Kostenbestimmungsfaktoren ausweisen. Als wichtigster Kostenbestimmungsfaktor (Bezugsgröße) wird dabei die Ausbringungsmenge angesehen.

Die *Kostenkontrolle* stellt diesen Vorgaben die tatsächlich erreichten Istdaten gegenüber. Aus diesem *Soll-Ist-Vergleich* ergeben sich die Kostenabweichungen, die als Beurteilungsmaßstäbe der Zielerreichung dienen. Im Rahmen einer *Kostenabweichungsanalyse* werden sie in Teilabweichungen aufgespalten und auf Abweichungen bei den Verursachungsgrößen (Kostenbestimmungsfaktoren) zurückgeführt. Damit kann der Beitrag jeder Bezugsgröße zu der Gesamtabweichung ausgewiesen werden. Der Nutzen dieser Abweichungsanalyse liegt darin, daß sie es erlaubt, *extern verursachte Abweichungen* (z. B. durch Preisschwankungen auf den Beschaffungsmärkten) von *internen Unwirtschaftlichkeiten* zu trennen. Bei der Rückkopplung dieser detaillierten Kontrollinformationen in die Planung sollen sie dort den Einsatz ursachengerechter Maßnahmen ermöglichen.

Obwohl sich diese Planungs- und Kontrollkonzeption in der Praxis weitgehend bewährt hat, darf dies nicht darüber hinwegtäuschen, daß sie spezifische Schwächen besitzt, die gerade für die Problemerkennung von Bedeutung sind.

Die Kontrolle ist bei den Plankostenrechnungssystemen grundsätzlich als Soll-Ist-Vergleich aufgebaut. Die Ermittlung der Abweichungen geschieht erst *nach Ablauf der Planungsperiode* ( $t_0 - t_{12}$ ) zum Zeitpunkt  $t_{12}$  (*Abbildung 1*). Die Kon-

Dipl.-Volksw. Christian Gans / Priv.-Doz. Dr. Michael Reiß,  
Betriebswirtschaftliches Seminar der Universität Freiburg,  
Europaplatz 1, 7800 Freiburg i. Br.

sequenzen für die Sollvorgaben können erst in der folgenden Planungsperiode berücksichtigt werden. Ein Soll-Ist-Vergleich liefert die für die Erkennung von Problemen notwendigen Informationen somit sehr spät, möglicherweise zu spät.

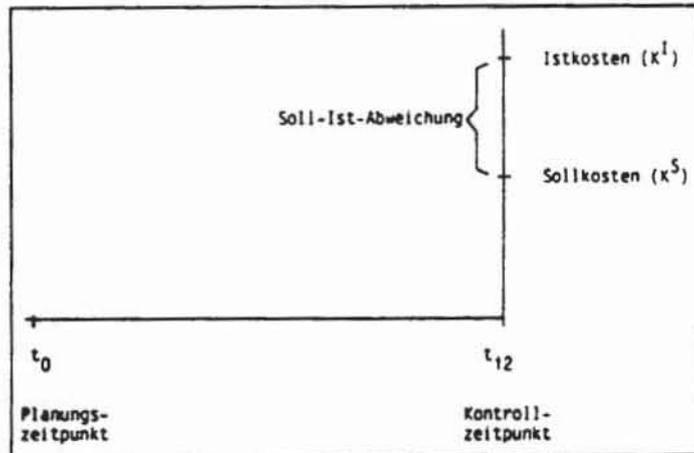


Abb. 1: Soll-Ist-Vergleich

Die traditionelle Planungs- und Kontrollkonzeption der Kostenrechnung begünstigt zudem die Anwendung einer *Strategie der kleinen Schritte* in Gestalt konservativer Korrekturmaßnahmen zur Problemlösung: Nur in der Nachbarschaft des bisherigen Zustandes wird nach einer Lösung für die neu auftretenden Probleme gesucht. Die *kurzfristige Orientierung der Kostenrechnung* verschärft diesen Effekt. Durch die Planabweichungen angezeigte Schwierigkeiten versucht man mit *operativen Maßnahmen* zu bewältigen, wie beispielsweise verstärkter Kontrolle der Mitarbeiter oder Verschiebung von Produktionsaufträgen zwischen Fertigungsstellen. Als negative Verhaltensfolgen lassen sich in solchen Situationen Verschiebungen von Überstundennachweisen oder Akkordzetteln in nachgelagerte Monate beobachten, wodurch das wahre Ausmaß der Abweichung verschleiert wird. Die Möglichkeit von Kapazitätsanpassungen über Investitionen oder Wiederinbetriebnahme stillgelegter Anlagen werden infolge der kurzfristigen Orientierung der Kostenrechnung und der daraus folgenden falschen Problembewertung erst dann (und dann u.U. nicht mehr rechtzeitig) ins Auge gefaßt, wenn die Planabweichungen nicht mit operativen Maßnahmen zu beheben sind.

Eine weitere Schwäche der Kontrollkonzeption gängiger Kostenrechnungssysteme liegt in der prinzipiellen *Unbegrenztheit der Abweichungsarten*. Während einfache Plankostenrechnungssysteme nur die Beschäftigungs- und die Verbrauchsabweichung ausweisen, liefern flexible Grenzplankostenrechnungen bereits Dutzende von Abweichungsinformationen (Preis-, Lohnsatz-, Materialeinzelkosten-, Mischungs-, Verfahrens-, Seriengrößen-, Intensitäts-, Ausbeute-, Prämienabweichungen etc.). Grundsätzlich kann jede Handlungsalternative im betrieblichen Leistungsprozeß zu Abweichungen gegenüber der Planung führen. Daraus folgt, daß sich durch verstärkte Detaillierung eine praktisch unbegrenzte Menge möglicher Abweichungsarten definieren läßt. Mit der Anzahl der ermittelten Abweichungen, d.h. mit einer zunehmenden Zerlegung des Abweichungsproblems in Teilprobleme, steigt aber der Ermitt-

lungs- und der Auswertungsaufwand. Für die flexible Grenzplankostenrechnung wurden deshalb Verfahren entwickelt, die nur eine begrenzte Anzahl von Abweichungen zur Analyse auswählen. Da in diesen Ansätzen trotzdem zunächst alle Abweichungen errechnet werden, lösen sie das Problem des Ermittlungsaufwandes nicht.

In diesem Zusammenhang ist das Problem der *Überforderung der Entscheidungsträger* durch „Zahlentapeten“, d.h. durch nicht auf die relevanten Informationen ausgerichtete Datensammlungen, anzusprechen. Angesichts der beschränkten Informationsverarbeitungskapazität jedes Menschen darf nicht davon ausgegangen werden, daß Entscheidungsträger in der Lage sind, aus umfangreichen abstrakten Zahlentabellen ziel-sicher und vollständig die relevanten Daten zu erkennen.

## Diagnostische Aufgaben der Kostenrechnung

Die aufgezeigten Schwachstellen der Kostenkontrolle muß man auch berücksichtigen, wenn man Kostenrechnungsinformationen zu diagnostischen Zwecken, also zur *Erkennung von Handlungsnotwendigkeiten* nutzen will. Wie entscheidend die rechtzeitige Ermittlung des Handlungsbedarfs sein kann, belegen ohne Zweifel betriebliche *Krisensituationen* in besonders eindrucksvoller Weise. Aber auch weniger spektakuläre *Schwierigkeiten, Abweichungen, Fehlentwicklungen* bzw. *Störungen* im betrieblichen Geschehen, wie z.B.

- alle Erscheinungsformen von *Unterversorgung* oder *Überversorgung*, die sich in Aufgaben wie der (rechtzeitigen) Ermittlung des Personal- oder Materialbedarfs einerseits oder des Personalabbaus und der Entsorgung andererseits niederschlagen,
- *Marktchancen* und *-risiken* für Ein- und Verkauf
- sowie *Konflikte* (Internes bzw. externes Beschwerdewesen!), ziehen einen *Handlungsbedarf* nach sich, der *nach Inhalt und Ausmaß zu bestimmen* ist. Zwar läßt sich der Nutzen einer systematischen Diagnose nicht auf Mark und Pfennig genau ermitteln. Wer seine Aufmerksamkeit auf die rechtzeitige Diagnose von Problemen richtet, kann jedoch erfolgsbeeinträchtigende Nachteile verspäteter oder unterlassener Problemerkennung vermeiden und effizienzsteigernde Vorteile der rechtzeitigen Diagnose nutzen. Anhand dieser Vor- und Nachteile kann man sich ein recht anschauliches Bild von der Bedeutsamkeit einer Diagnose machen:

## Vermeidbare Nachteile

### – Falsche Probleme:

Diagnose begrenzt zunächst das allgegenwärtige Risiko, daß man das falsche Problem in Angriff nimmt. So werden Planabweichungen bei den Fertigungskosten oft voreilig der Fertigung angelastet. Eine derartige Vorgehensweise führt immer dann zur Auseinandersetzung mit dem falschen Problem, wenn die eigentlichen Abweichungsursachen im Beschaffungsbereich (etwa: ungenügende Qualitätskontrolle bei der Wareneingangsprüfung) oder im Absatzbereich (etwa: zu leichtfertiges Eingehen auf nachträgliche kurzfristige Sonder- oder Änderungswün-

sche von Kunden, die zu kostenspieligen Umdispositionen in der Produktion führen) anzusiedeln sind.

– **Nebensächliche Probleme:**

Eine konsequent durchgeführte Diagnose umfaßt auch die Beurteilung von Handlungsnotwendigkeiten nach ihrer Wertigkeit bzw. Dringlichkeit. Wird etwa mit Beurteilungen in Form von *Prioritäten* (etwa: Bewertung im Sinne der ABC-Analyse) oder *Alarmstufen* gearbeitet, vermeidet die Diagnose eine unergebige Beschäftigung mit nebensächlichen und zweitrangigen Problemen.

– **Unlösbare Probleme:**

Diagnose verhindert, daß Managementprozesse durch prinzipiell oder praktisch unlösbare Problemstellungen belastet werden. So liegen beispielsweise für die Aufspaltung der Abschreibungen auf maschinelle Anlagen in fixe und variable Bestandteile theoretische Modelle vor. Der Versuch, sie unter Zuhilfenahme technischer Analysen in die Praxis umzusetzen, ist aber wegen der hohen Informationsanforderungen und ungelösten Prognoseprobleme von vornherein zum Scheitern verurteilt.

– **Scheinprobleme:**

Das Diagnostizieren dient der Aussonderung von Scheinproblemen, also von festgestellten Abweichungen, die sich zukünftig „von selbst“ auflösen: Werden beispielsweise zu Beginn einer Fertigung neuer Teile Vorgabezeiten überschritten, muß nicht bereits eingegriffen werden, da solche Überschreitungen üblicherweise durch Lerneffekte beseitigt werden.

– **Scheinharmonien:**

Zugleich schützt die Diagnose aber auch vor der Gefahr, in gegenwärtigen Soll-Ist-Übereinstimmungen unkritisch eine Garantie für zukünftige Planerfüllung zu sehen. Hinter solchen Scheinharmonien verbirgt sich nämlich oft ein Handlungsbedarf: Wenn sich momentan Preissteigerungen bei Zukaufteilen und Preissenkungen bei Rohstoffen (noch) ausgleichen, eine Trendwende in der Entwicklung der Rohstoffpreise aber bereits erkennbar wird, ist zukünftig durchaus mit Eingriffsnotwendigkeiten zu rechnen.

---

## Erzielbare Vorteile

– **Abgleich mit Eingriffspotentialen:**

Diagnose sorgt dafür, daß Problemstellungen von ihrer Größenordnung her auf die vorhandenen Eingriffspotentiale, seien es nun die zur Verfügung stehenden Mitarbeiter im internen Rechnungswesen oder in der betriebswirtschaftlichen Abteilung, die verfügbaren Planungs- und Kontrollmethoden oder sonstige Instrumente, abgestimmt sind. Zu diesem Zweck werden *umfangreiche Probleme in leichter handhabbare Teilprobleme zerlegt*, deren Lösung dann Zug um Zug in Angriff genommen wird. Eine unbefriedigende Ertragslage einer Sparte kann beispielsweise zugleich von der Produktionseite einerseits (Kostensenkung) und der Absatzseite andererseits (Verzicht auf Aufträge mit negativem Deckungsbeitrag) angegangen werden. Umgekehrt kann es angebracht sein, eng gekoppelte Probleme als *Paket* anzugehen, falls die hierfür benötigten Kapazitäten vorhanden sind (Beispiel: Kostensenkungsprojekte im Rahmen von Wertanalyse-Teams).

– **Ausrichtung auf Eingriffsmöglichkeiten:**

Diagnosen eröffnen zudem die Chance, mögliche Ansatzpunkte eines Eingriffs in betriebliche Vorgänge *bereits in der Phase der Problemformulierung* einzubeziehen.

Hiermit ist die Grundidee der Frühaufklärung von Handlungsnotwendigkeiten nach dem *Vorbild der Frühwarnsysteme* angesprochen. Sie sollen ganz allgemein verhindern, daß sich abzeichnende Probleme (z.B. der Ausfall einer Bezugsquelle) zu spät erkannt und folglich die zeitgerechte Planung von Maßnahmen „verschlafen“ wird, wodurch eine Behebung der damit verbundenen Schadenswirkungen in der Regel sehr aufwendig (etwa durch Konventionalstrafen) oder sogar unmöglich gemacht wird (Verlust eigener Kunden durch Lieferverzögerungen). Ein gleich gelagertes Anliegen steht auch hinter dem Bemühen, Probleme nicht (nur) auf der Symptom-, sondern auf der *Ursachenebene* zu erfassen. Eingriffe in das betriebliche Geschehen können mit Erfolg nur an den Ursachen, d.h. an den *Kostenbestimmungsfaktoren*, nicht aber an den Symptomen, im Beispiel also den sich ergebenden Kosten, ansetzen.

Schließlich läßt sich eine Ausrichtung auf Eingriffsmöglichkeiten im Rahmen der Diagnose schon dadurch verwirklichen, daß man das jeweils anliegende Problem einer bereits bekannten *Klasse von Problemen* zuordnet. Für die jeweiligen Problemklassen stehen häufig *problemtypische Lösungsstrategien* bereit, wodurch die Maßnahmenplanung ganz erheblich vereinfacht wird. So stehen beispielsweise für Verwaltungskostenprobleme die bekannten Verfahren des Gemeinkostenmanagement (wie Overhead Value Analysis, Zero Base Budgeting, Administrative Wertanalyse) zur Verfügung.

Die Diagnose des Handlungsbedarfs dient also, wie aus den aufgezeigten Vor- und Nachteilen hervorgeht, sowohl der *Überprüfung von bloßen Vermutungen* als auch der *eingriffsorientierten Formulierung von Handlungsaufforderungen*. Zu diesem doppelten Zweck sind vermutete Probleme

- möglichst exakt zu beschreiben,
- hinsichtlich ihres zu erwartenden Ausmaßes durch entsprechende Vorhersagen zu erfassen,
- nach ihrer Bedeutung und Dringlichkeit zu bewerten,
- gegebenenfalls in Teilprobleme zu zerlegen bzw. zu Problemkomplexen zusammenzufassen,
- auf die eigentlichen, betrieblich beeinflussbaren Ursachen zurückzuführen,
- frühzeitig bzw. rechtzeitig zu bestimmen und
- nach Klassen und Problemlösungsstrategien zu ordnen,
- wobei dafür gesorgt werden muß, daß Diagnosen nicht losgelöst, sondern in ständigem Kontakt mit den für Zielbildung, Planung und Kontrolle verantwortlichen Stellen erarbeitet werden.

---

## Die diagnostische Ausgestaltung der Kostenrechnung

Die Gestaltung der Kostenrechnung als diagnostisches Informationssystem soll einerseits die Problemerkennung als Managementfunktion unterstützen und andererseits die eingangs aufgezeigten kostenrechnungsbezogenen Schwächen überwinden.

## Informatorische Ausgestaltung

Als Grundlage dient die Gestaltung der Kostenrechnung nach dem sogenannten Bankenkonzert. Danach werden die betrieblichen Ist- und Plandaten in einer Datenbank gesammelt. Sie entspricht der im Rechnungswesen seit Schmalenbach diskutierten Grundrechnung. Ihre Daten werden in Auswertungsrechnungen entsprechend den in der Modell- und der Methodenbank gespeicherten Verfahren weiterverarbeitet. Modellbanken enthalten bspw. verschiedene Typen von Kostenfunktionen (linear/nichtlinear, mit einer/mehreren Bezugsgrößen), Planungsmodelle (Bestellmengenoptimierung) oder Betriebsmodelle (Matrizenmodelle der innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen, Kennzahlenmodelle), die auf eine Vielzahl von Einzelproblemen (Kostenstellen, Bestellungen etc.) angewandt werden können. Die Methodenbanken stellen dem Kostenplaner beispielsweise Prognosemethoden (Trendberechnungsverfahren mit/ohne Saisonschwankungen zur Preisplanung) und Optimierungsmethoden zur Verfügung. Modell- und Methodenbanken können als „Werkzeugkästen“ einer modernen Betriebsabrechnung angesehen werden.

Eine diagnostisch ausgerichtete Kostenrechnung kennt zwei Gruppen von Auswertungsrechnungen: Die Standard- und die Sonderauswertungen. Zu den monatlich durchgeführten Standardauswertungen gehört neben der Abrechnung der Leistungsbeziehungen zwischen den Kostenstellen auch die hier interessierende Ermittlung der wichtigsten Abweichungsarten. Die Bestimmung dieser Abweichungsarten stellt ein eigenes Entscheidungsproblem bei der Gestaltung des Kostenrechnungssystems dar und richtet sich nach den betriebsindividuellen Erfordernissen. Zu den Sonderauswertungen zählen alle Verarbeitungen der Grund- und Standardauswertungsrechnungen, die nicht automatisch jeden Monat, sondern nur auf besondere Veranlassung durchgeführt werden.

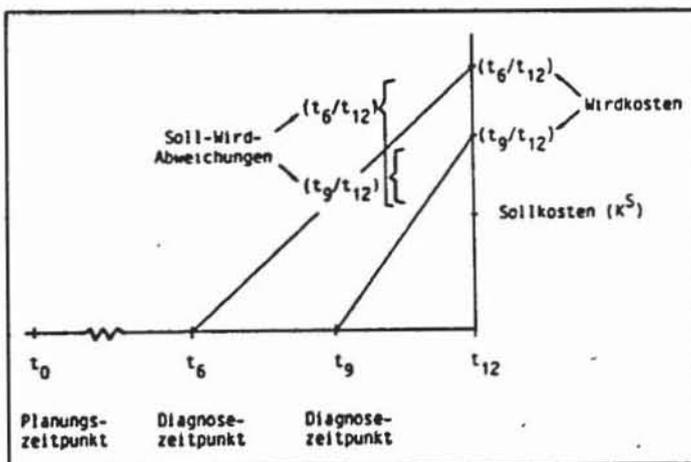


Abb. 2: Soll-Wird-Kostenvergleich

Die von den Standardauswertungen gelieferten vergangenheitsbezogenen Informationen über Abweichungen dienen als Anstoßinformationen im Problemerkennungsprozess. Wertet man sie prognostisch aus, unterstützen sie die Erkennung und Formulierung von Problemen. Eine solche zukunftsbezogene

Auswertung verlangt als Beurteilungsverfahren einen Soll-Wird-Vergleich, wie er in Abbildung 2 dargestellt ist. Dabei erfolgt zu unterjährigen Diagnosezeitpunkten ( $t_6, t_9$ ) eine Prognose der Zielerreichung für das Ende der Planungsperiode ( $t_{12}$ ). Da Soll-Wird-Abweichungen vor ihrem Eintreten erkannt werden, bleibt dem Management noch Zeit und Gelegenheit zum Eingreifen (In Abbildung 2 angedeutet durch die Verminderung der Soll-Wird-Abweichung zum Diagnosezeitpunkt  $t_9$ ).

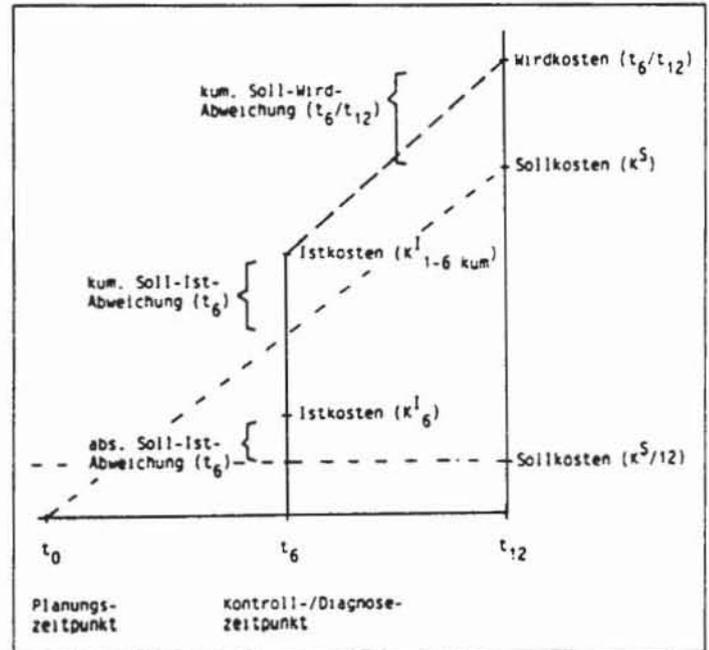


Abb. 3: Kombiniertes Soll-Ist/Soll-Wird-Vergleich

Sofern der Soll-Wird-Vergleich systematische Abweichungen signalisiert, müssen Problemanalyseprozesse in Gang gesetzt werden, um Ursache und Ausmaß festzustellen. Dies sei am Beispiel der monatlichen Kostenkontrolle einer Kostenstelle erläutert (siehe Abbildung 4). Sie weist monatlich den absoluten und prozentualen Betrag der Abweichungen für den betreffenden Monat sowie die entsprechenden kumulierten Werte für den seit Jahresbeginn verstrichenen Zeitraum aus. Abbildung 3 zeigt den Zusammenhang für den Zeitpunkt  $t_6$ . Den konstanten monatlichen Sollkostenbudgets der Kostenstelle ( $K^S/12$ ) stellt man die monatlichen Istkosten ( $K^I_6$ ) gegenüber, woraus sich die absolute Gesamtabweichung des Monats 6 ergibt. Die Differenz zwischen den kumulierten Sollkosten ( $K^S_{\text{kum } 1-6}$ ) und den kumulierten Istkosten ( $K^I_{\text{kum } 1-6}$ ) ergibt die kumulierte absolute Gesamtabweichung seit Jahresbeginn. Die Prognose der Abweichungen für das Ende der Planungsperiode (gestrichelt) läßt eine erhebliche Soll-Wird-Abweichung erwarten.

Diese Auswertung liefert einen Anstoß zur Problemanalyse, wenn entweder die absolute Abweichung sehr hoch ist oder die prozentuale Abweichung des laufenden Monats erheblich über der kumulierten prozentualen Abweichung liegt. Das Zahlenbeispiel der Abbildungen 4 und 5 verdeutlicht dies. Die absolute Abweichung des Monats 7 (Abbildung 5a) liegt höher als die kumulierte Gesamtabweichung der Monate 1-6. Ein Blick auf die prozentualen Abweichungen zeigt, daß sie deutlich über den

kumulierten liegen und den Beginn einer systematischen Planabweichung ankündigen.

Durch die Festlegung von kritischen Werten als Grenzwerte können nun *Alarmstufen* definiert werden (vgl. *Abbildung 5b*). Nimmt man beispielsweise an, daß eine laufende Abweichung von mehr als 1.5% als erste Warnstufe definiert wird und eine laufende Abweichung von mehr als 2% (oder eine kumulierte Abweichung von über 1%) ein ernstzunehmendes Problem anzeigt, so lassen sich der *Abbildung 5b* die Zeitpunkte entnehmen, an denen Problemerkennungsmaßnahmen eingeleitet werden müßten. In einer EDV-gestützten Kostenrechnung lassen sich hierzu einfache Programmroutinen einbauen, die nicht nur die Einstufung der Bedeutung der Abweichungen vornehmen, sondern beispielsweise auch deren gesonderte Sammlung in einer Meldeliste. Bei dezentraler Datenverarbeitung läßt sich die Auswertung ohne großen Aufwand auf einem *Personalcomputer* durchführen (wie die *Abbildungen 4 und 5* zeigen).

Zur Überprüfung der ausgewiesenen Abweichungen auf ihre Nachhaltigkeit werden die Werte der vergangenen Monate aus der Datenbank abgerufen und *fortgeschrieben* (Ermittlung der Wird-Werte). Auf diesem Wege kann man feststellen, ob es sich um ein systematisches Auseinanderlaufen von Ist- und Planwerten oder lediglich um saison- bzw. zufallsbedingte Schwankungen handelt. Systematische Abweichungen sind zudem häufig keine Einzelercheinungen, sondern betreffen ganze Gruppen von Kostenarten in einer Kostenstelle (z.B. bei Abweichungen der tatsächlichen von den geplanten Seriengrößen) oder Gruppen von Kostenstellen (z.B. bei nachträglichen Änderungen des Fertigungsprogrammes).

*Spitzen bei Einzelwerten* lassen sich meist nur durch eine Rücksprache mit den Kostenstellenleitern klären. Stieg beispielsweise der Materialverbrauch einmalig aufgrund eines Maschinendefektes, so kann dies nicht allein durch Analyse der Unterlagen geklärt werden. Durch die direkte Rücksprache wird auch kargestellt, inwieweit mit derartigen Abweichungen in Zukunft zu rechnen ist.

Für die derart ausgewiesenen Abweichungen müssen nun die Ansatzbereiche des Eingreifens festgelegt werden. Dazu sind zunächst *weitergehende Ursachenanalysen* vorzunehmen, die als Sonderauswertung auf verfeinerte Analysemethoden oder -modelle aus den Methoden- bzw. Modellbanken zugreifen. So läßt sich beispielsweise für einen begrenzten Kostenstellenbereich eine *differenzierte Abweichungsermittlung* durchführen. Dabei versucht man, die Kostenabweichungen (Symptome) auf bestimmte Veränderungen der Kosteneinflußgrößen (Ursachen) zurückzuführen, denn nur diese bilden mögliche Ansatzpunkte für korrigierende Maßnahmen. Da dies nur dann und nur für die Bereiche mit ausgewiesenen echten Abweichungen erfolgt, löst dieses Vorgehen nicht nur das Problem der Auswertungs-, sondern auch des Ermittlungsaufwandes.

Zur Ursachenanalyse kommen auch *Simulationsstudien* in Betracht. Sie zeigen mögliche zukunftsrelevante Auswirkungen alternativer Parameteränderungen (z.B. verschiedene Dollar-

Kostenstelle 501								
Monat	Sollkosten	Istkosten	Abweichung lfd. Monat (absolut)	(%)	kumulierte Abweichung (absolut)	(%)	Differenz lfd. und kum. proz. Abweichung	
1 Januar	144012	145328	1316	0.9	1316	0.9	0.0	
2 Februar	144012	143258	-762	-0.5	554	0.2	-0.7	
3 März	144012	145827	1815	0.7	1569	0.4	0.3	
4 April	144012	143734	-278	-0.2	1291	0.2	-0.4	
5 Mai	144012	144812	800	0.6	2891	0.3	0.3	
6 Juni	144012	144324	312	0.2	2403	0.3	-0.1	
7 Juli	144012	146867	2855	2.0	5258	0.5	1.5	
8 August	144012	146974	2962	2.1	8220	0.7	1.3	
9 September	144012	147277	3265	2.3	11485	0.9	1.4	
10 Oktober	144012	147538	3526	2.4	15011	1.0	1.4	
11 November	144012	147129	3117	2.2	18128	1.1	1.0	
12 Dezember	144012	147995	3983	2.8	22111	1.3	1.5	
Summe	1728144	1758255	22111	1.3				

Abb. 4: Soll-Ist-Kostenvergleich nach Kostenstellen

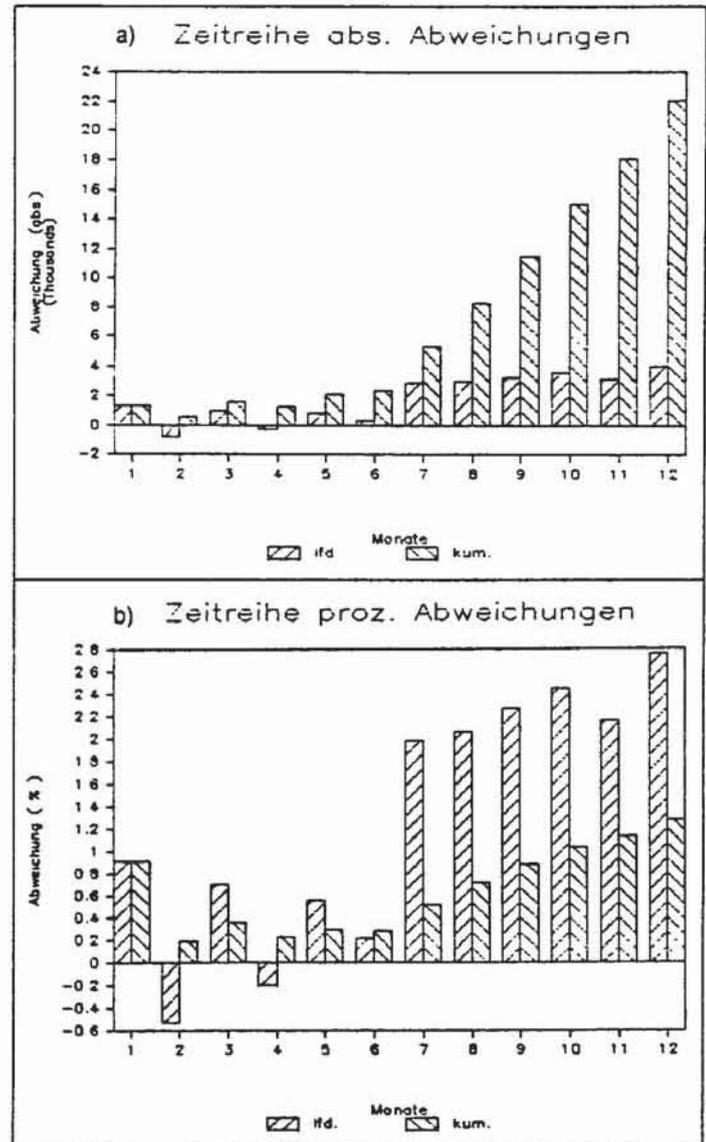


Abb. 5: Zeitreihen der Abweichungen (absolut, prozentual)

kursentwicklungen) auf die Kostenstruktur auf. Treten mehrere Einflußgrößen gemeinsam auf, so können durch isolierte Änderung eines Parameters Alternativrechnungen durchgeführt werden, die die Einflüsse der Einzelursachen zumindest näherungsweise abbilden. Dadurch kann es beispielsweise gelingen, einen Gewinnrückgang auf Faktoren wie ungünstigere Wechselkurse, Preiszugeständnisse und Kostensteigerungen aufzuteilen. Die gängigen EDV-Systeme unterstützen derartige Alternativrechnungen durch sogenannte *What-if-Abfragen*. Im Hinblick auf die Diagnosekonzeption fördern diese Analysen nicht nur die Zurückführung der symptomhaften Kostenabweichungen auf ursächliche Abweichungen in den Kosteneinflußgrößen, sondern zugleich auch die *Aufteilung des Problems*. Das Beispiel der Ursachen eines Gewinnrückganges zeigt, wie die Lösung eines komplexen Problems auf verschiedene Problemlösungsträger (Finanzabteilung, Verkauf, Produktion) aufgeteilt werden und damit koordiniert von mehreren Stellen angegangen werden kann.

Die Verbindung zwischen festgestellten Problemklassen einerseits und Kategorien von Problemlösungsstrategien andererseits läßt sich in Ermangelung einer wissenschaftlich abgesicherten Problemtypologie nur unter Rückgriff auf das Erfahrungswissen des Kostenplaners herstellen.

---

## Organisatorische Ausgestaltung

Die Ausgestaltung der Kostenrechnung als diagnostisches Informationssystem bedarf einer *organisatorischen Absicherung*. Zur Erfüllung dieser Aufgabe bietet sich der *Controller* an. Er sorgt zum einen für den notwendigen *Informationsfluß* zwischen der Bestimmung von Zielen, der Festlegung von Maßnahmen sowie der Ermittlung von Soll-Ist-Abweichungen auf der einen Seite und der Diagnose auf der anderen Seite. Zum anderen läßt sich mit einer Controllingkonzeption, die nicht nur operativ-kurzfristig, sondern auch *strategisch-langfristig* angelegt ist, sicherstellen, daß kurzfristige Kosteninformationen über die Kostenrechnung hinaus unter dem Gesichtspunkt mittel- bis langfristiger Chancen und Risiken weiterverfolgt werden. Insgesamt ergibt sich dann ein *mehrstufiges Aufklärungssystem*, innerhalb dessen die Kostenrechnung in der Regel erste Anstoßinformationen liefert.

---

## Perspektiven der Implementierung

Um mit Hilfe der Kostenrechnung betriebliche Handlungsnotwendigkeiten zu erkennen, muß *kein vollkommen neues Informationssystem konstruiert* werden. Problemerkennung in der Diagnoseversion läßt sich *auch im Rahmen vorhandener Kostenrechnungssysteme* betreiben, wenn diese nach dem *Bankenkonzept* angelegt sind und wenn die Kostenrechnung durch ein umfassend angelegtes *Controlling* mit allen anderen Sektoren der Unternehmensrechnung (z.B. Finanzrechnung) und des gesamten Managementsystems in Verbindung gebracht wird. Die Schaffung dieser beiden Säulen einer diagnostischen Kostenrechnung ist nicht mit unverhältnismäßig hohen Kosten der Kostenrechnung verbunden. Dies gilt gleichermaßen für die nicht obligatorische, aber förderliche EDV-Unterstützung von

Diagnoseprozessen. Vor diesem Hintergrund sind die Chancen der Implementierung auch für *mittelständische Unternehmen* günstig zu beurteilen.

---

## Literaturhinweise

- Hummel, Siegfried / Männel, Wolfgang: *Kostenrechnung*, Bd. 2: *Moderne Verfahren und Systeme*, 3. Aufl., Wiesbaden 1983.  
 Kilger, Wolfgang: *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 8. Aufl., Wiesbaden 1981.  
 Pfohl, Hans-Christian: *Problemorientierte Entscheidungsfindung in Organisationen*, Berlin-New York 1977.  
 Sinzig, Werner: *Datenbankorientiertes Rechnungswesen*, 2. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1985.