

Hauptstudium

Die Kosten- und Leistungsrechnung als diagnostisches Informationssystem

Priv.-Doz. Dr. Michael Reiß/Dipl.-Vw. Christian Gans, Freiburg i. Br.

Im System der Managementfunktionen zeichnet sich seit einiger Zeit insofern ein Strukturwandel ab, als neben die traditionellen, im Managementzyklus enthaltenen Funktionen der rationalen Willensbildung und -durchsetzung (Zielbildung, Planung, Entscheidung und Einführung) sowie Willenssicherung (Kontrolle) auch die rationale Erkennung des Handlungsbedarfs tritt. Dieser Strukturwandel wurde ausgelöst durch tiefgreifende Veränderungen in den Umsystemen der Unternehmung: Beispielsweise erfordern verschärfter Wettbewerb, aber auch politische Veränderungen nicht nur die Fähigkeit zu immer kurzfristigeren Reaktionen, sondern auch zu zunehmend längerfristig angelegten Strategien. Die aktuelle Konzeption des Informationssystems der Unternehmung, insbesondere des internen Rechnungswesens, orientiert sich an den traditionellen Managementfunktionen. Es ist daher zu prüfen, inwieweit der zu beobachtende Strukturwandel zu Konsequenzen für die Ausgestaltung des internen Rechnungswesens führt.

I. Die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) bildet vergangene und zukünftige sachzielbezogene und bewertete Güterverbrauchs- und Güterentstehungsprozesse ab. Sie liefert insofern nur ein **partielles Abbild der Entscheidungsfelder** der Unternehmung, als in sachlicher Hinsicht beispielsweise die sachzielneutralen Vorgänge nicht erfaßt werden und in zeitlicher Hinsicht eine Beschränkung auf die kurzfristigen Konsequenzen der Unternehmungsprozesse erfolgt.

Als grundlegende Aufgabe der KLR werden die **Dokumentation** und die **Managementunterstützung** angesehen. Managementunterstützung wird üblicherweise als „Entscheidungsorientierung“ verstanden. Sie ruht auf den beiden Säulen „**Planung**“ und „**Kontrolle**“. Die Kosten- und Leistungsplanung ermittelt die anzustrebenden Sollwerte als Ziele der kurzfristigen Planungsperiode. Als grundlegendes Prinzip gilt dabei das Relevanzprinzip, das besagt, daß einer Entscheidung nur die wertmäßigen Konsequenzen zugeordnet werden dürfen, die durch sie tatsächlich beeinflusst werden. Im Rahmen der Kosten-

**Dokumentation und
Managementunterstützung**

**Planung und Kontrolle
im Rahmen der KLR**

Daten, Modelle und Methoden

und Leistungskontrolle werden den Sollwerten die erreichten Istwerte gegenübergestellt und daraus die Soll-Ist-Abweichungen als Maßgrößen der Zielerreichung bzw. Zielverfehlung ermittelt. Die Rückkopplung im Rahmen des Managementzyklus (Phasenschema) erfordert es, daß Planung und Kontrolle nicht nebeneinander betrieben werden dürfen, sondern aufeinander bezogen, d. h. integriert werden müssen. Diese Anforderung führte über die kurzfristig orientierte KLR hinaus zu dem Entwurf geschlossener **Planungs- und Kontrollsysteme**. Der Integrationsgedanke prägt zusammen mit der Idee der bedarfsge-rechten informatorischen Fundierung auch das **Controlling als Managementfunktion**.

Wie bei jedem Informationssystem lassen sich bei der KLR (mindestens) drei Kategorien von Informationen unterscheiden. **Daten** stellen faktisches Wissen dar (z. B. Werkstoffver-bräuche einer Kostenstelle in einer bestimmten Periode). **Modelle** bilden Zusammenhänge der Realität in vereinfachter Form ab (z. B. Kostenfunktionen). **Methoden** enthalten Wis-sen über die Lösung von Problemen bestimmter Klassen (z. B. Trendberechnungsmetho-den zur Beschaffungspreisplanung).

II. Diagnose als Managementfunktion

1 Die Problemerkennungsaufgabe des Management

Probleme als Handlungsbedarf

Die Erkenntnis, daß die Qualität betrieblicher **Problemlösungen** nicht besser ausfallen kann als die Erfassungsqualität der betreffenden **Problemstellungen**, hat zur Herausbil-dung einer neuen Managementfunktion „Problemerkennung“ geführt. Ausschlaggebend war hierbei die Einsicht, daß sich der tatsächliche Handlungsbedarf weder aus **Zielformu-lierungen** noch aus ungeprüften **Problemvermutungen** direkt ableiten läßt.

- Ziele geben im Sinne von Soll-Größen nur Auskunft über einen „Bruttobedarf“, etwa erwünschte Zustände der Güterversorgung (z. B. Soll-Materialbestand). Unklar bleibt jedoch, inwieweit die ef-fektiven gegenwärtigen Versorgungslagen (z. B. Ist-Materialbestand) bzw. die zukünftig erwarteten Versorgungslagen (z. B. Wird-Materialbestand) von diesen Soll-Größen abweichen. Nur die jeweili-gen Soll-Ist- bzw. Soll-Wird-Abweichungen geben aber den zu deckenden Handlungsbedarf (Netto bedarf) zutreffend wieder.
- Vermutete retrospektive bzw. prospektive Abweichungen vom Ziel sind überprüfungsbedürftig. In Anlehnung an die Terminologie im Rahmen der Zielbildung sind „Probleme vor Planung“, d. h. vage Problemvermutungen, von „Problemen nach Planung“ als überprüfte Problemformulierungen zu unterscheiden.

Vernachlässigt man die Überprüfung der Problemvermutungen im Rahmen des Problem-handhabungsprozesses, so kann dies zu folgenden **negativen Erscheinungen** führen:

Fehler III. Art

a) Man läuft Gefahr, das falsche Problem zu lösen

Diesen sog. Fehler III. Art begeht man, wenn man Kostenüberschreitungen als Signal für Unwirtschaf-lichkeiten in der Fertigungsdurchführung interpretiert, obwohl die eigentliche Abweichungsursache in einer unzureichenden Planung liegt. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn auf der Basis einer Kostenfunktion mit nur einer unabhängigen Variablen (z. B. der Ausbringungsmenge) geplant wird, ob-wohl die Komplexität der Kostenverursachung ein Modell mit mehreren unabhängigen Variablen (Be-zugsgrößen) erfordert.

Unlösbare Probleme

b) Die Problemlösungskapazitäten werden mit prinzipiell oder praktisch unlosbaren Pro-blemen belastet

So lassen sich beispielsweise für eine Aufspaltung der Abschreibungen von Betriebsmitteln in fixe und variable Kostenanteile zwar theoretische Modelle entwerfen, die für praktische Anwendungen aber auf-grund ihrer hohen informatorischen Anforderungen nicht durchführbar sind. Die Kostenauflösung von Abschreibungen stellt somit in der Praxis letztlich eine „kostenpolitische“ Entscheidung dar. Die Be-schäftigung der Kostenplanung mit aufwendigen ingenieurmäßigen Analysen über die Kostenauflösung von Abschreibungen kann nur technisch verbrämte Scheinargumente liefern und stellt somit eine un-nötige Verschwendung von Ressourcen dar.

Scheinprobleme

c) Die Planungskapazitäten werden mit Scheinproblemen beschäftigt

Beispiele hierfür sind gegenwärtig vorliegende Soll-Ist-Abweichungen, die sich in Zukunft ohne betriebli-ches Zutun auflösen werden. So erfordern Überschreitungen von Fertigungsvorgabezeiten zu Beginn der Fertigung eines neuen Produkts nicht (unbedingt) eine Intervention, da man damit rechnen kann, daß Übungs- bzw. Lerneffekte derartige Überschreitungen zum Verschwinden bringen werden.

Scheinharmonien

d) Auf der anderen Seite besteht die Gefahr, daß die Ingangsetzung von Problemlösungs-prozessen unterbleibt, weil gegenwärtige Soll-Ist-Übereinstimmungen keinen Anlaß zum Eingreifen anzeigen, obwohl künftig Diskrepanzen zu erwarten sind.

Beispielsweise können sich bei schwankenden Einkaufspreisen für Rohstoffe die Über- und Unter-deckungen gegenüber den internen Verrechnungspreisen einer Plankostenrechnung bisher noch ausglei-chen, obwohl bereits eine Tendenz absehbar ist, daß die Preisentwicklung systematisch aus dem Plan-rahmen hinausläuft.

Frage 1: Inwieweit schützt die Abweichungsanalyse im Rahmen der Plankostenrech-nung vor dem Fehler III. Art?

2. Prüfung und Interventionsorientierung von Problemformulierungen

Problemarten	Hat man sich nun vor dem Hintergrund dieser Argumente zur Einrichtung einer Problemerkennungsfunktion mit der Aufgabe der Störungs-, Krisen-, Chancen-, Risiken-, Konflikt-erkennung usw. entschlossen, liegt es nahe, von diesen Impuls-, Anstoß- bzw. Initialisierungsinformationen nicht nur zu verlangen, daß sie geprüft sind, sondern daß sie auch interventionsanbahnend ausgestaltet werden. Eine derart interventionsgerechte Aufbereitung äußert sich u. a. darin, daß die Initialisierungsinformationen bereits Hinweise auf mögliche Ansatzpunkte für eine Intervention, d.h. eine Transformation des Ist-Zustandes in den Soll-Zustand enthalten. Die beiden Anforderungskomplexe „ Prüfung “ und „ Interventionsorientierung “ schlagen sich in folgenden Einzelanforderungen nieder:
Problemspezifikation	a) Die Prüfung setzt voraus, daß Problemstellungen möglichst klar, umfassend und präzise formuliert werden
Problemidentifikation	b) Mit der Prüfung selbst wird zunächst das tatsächliche Ausmaß der Abweichung vom Soll-Zustand festgestellt. Hierzu bedarf es u.a. der Messung bzw. Prognose zukünftiger Ausprägungen. Eingebaute Tests ermöglichen die Aussonderung von Scheinproblemen und unlösbaren Problemen. Die verbleibenden „echten“ Abweichungen werden einer Bewertung unterzogen. Diese bringt die Dringlichkeit bzw. Wertigkeit der Abweichungen durch Alarmstufen, Prioritäten u. dgl. zum Ausdruck.
Problembewertung	
Problemzerlegung und -zusammenfassung	c) Die interventionsgerechte Formulierung umfaßt auch eine Dimensionierung von Problemstellungen, die auf die vorhandenen Problemlösungskapazitäten (personelle und maschinelle Kapazitäten, Optimierungsmethoden usw.) abgestimmt ist. Zu diesem Zweck sind Probleme entweder (dekompositorisch) in Teilprobleme zu zerlegen oder (kompositorisch) zu Problemkomplexen zusammenzufassen
Problemfokussierung	d) Der Erfolg einer interventionsanbahnenden Aufbereitung von Problemstellungen hängt ganz entscheidend davon ab, inwieweit es gelingt, die Problemstellung auf geeignete Ansatzpunkte der Intervention auszurichten (zu „fokussieren“)
	– Hierbei müssen Abweichungen mit Symptomcharakter auf ursächliche Abweichungen zurückgeführt werden. Nur so kann man eine Hilfestellung zur Entdeckung von Eingriffsmöglichkeiten geben.
	– Damit das Spektrum der Eingriffsmöglichkeiten möglichst umfangreich bleibt, d. h. nicht weitgehend durch Bedingungen eingeschränkt wird, sollen Probleme möglichst frühzeitig erkannt werden. Diese spezielle Erkennungsfunktion übernehmen Früherkennungs- bzw. Frühwarnsysteme . Sie konzentrieren sich auf schwache Signale, mit deren Hilfe sich Probleme so rechtzeitig vor ihrer Realisierung identifizieren lassen, daß (im Falle von Risiken) die Möglichkeit einer präventiven, d. h. die Realisation vermeidenden Intervention besteht.
	– Interventionsgerechte Aufbereitung bedeutet auch die Suche nach einem geeigneten Ersatzproblem, wenn erkennbar wird, daß sich die ursprüngliche Problemstellung nicht bewältigen läßt. Eine derartige Problemsubstitution wird etwa dann praktiziert, wenn man von exakten auf approximative oder von deterministisch konzipierten auf stochastisch konzipierte Problemstellungen übergeht. Ein Beispiel ist die (bereichsweise) Approximation einer nicht-linearen durch eine lineare Kostenfunktion.
	– Ein hohes Maß an Interventionsvorbereitung ist erreicht, wenn man individuelle Probleme in die Problemklassen einer Problemtypologie einordnen kann. Unterschiedliche Problemklassen korrelieren nämlich mit unterschiedlichen Kategorien von Problemlösungsstrategien: Eine solche Zuordnungsbeziehung besteht z. B. – vereinfachend dargestellt – zwischen gut- bzw. schlecht-strukturierten Problemstellungen einerseits und algorithmischen bzw. heuristischen Optimierungsmethoden andererseits. Im Extremfall läßt sich auf diesem Wege ein geschlossenes Entscheidungsmodell konstruieren, innerhalb dessen die einzusetzenden Instrumentalvariablen bei gegebenen Zielen und Bedingungen bereits „indiziert“ sind. Der Planung obliegt dann nur die Bestimmung der optimalen Ausprägung der Instrumentalvariablen.
Einbindung in das Phasenschema	e) Schließlich muß durch Vor- und Rückkopplungen eine integrative Einbindung der Problemerkennung in das Phasenschema sichergestellt werden. Nur so gelingt es, die einzelnen Etappen der Problemerkennung in Abhängigkeit vom Ergebnis der Zielbildungs-, Kontroll- und Planungsaktivitäten anzugehen (und umgekehrt).

Frage 2: Welche Bedeutung hat die Unterscheidung zwischen Kosteneinflußgrößen und Kosten für die Ausrichtung (Fokussierung) von Problemerkennungsaktivitäten?

3. Der Informationsbedarf für die Problemerkennung

Zusammenfassend läßt sich Problemerkennung als Entdeckung und Transformation von ungeprüften Anstoßinformationen (Problemvermutungen, Signalen, Erwartungen usw.) in **geprüfte und interventionsanbahnende Handlungsaufforderungen** charakterisieren. In diese Soll-Wird-Abweichungsurteile gehen Prognosen (Wird-Größen) ein, die nicht wie die geläufigen Wirkungsprognosen die Effekte von problemlösenden Eingriffen, sondern i. S. von **Status-quo-Prognosen** die zukünftig handlungsrelevanten Gegebenheiten ohne derartige problemspezifische Interventionen vorhersagen. Diese Lageprognosen werden unter Rückgriff auf zeitraumübergreifend gültige Modelle (Theorien, Trends, Extrapolationen u. dergl.) sowie Methoden (z. B. Prognoseverfahren) gewonnen. Die Prognoseerstellung kann dabei durch Daten, d. h. insbesondere durch **Soll-Ist-Abweichungen** oder durch **Spekulationen** (zukunftsbezogene Gedankenexperimente, Fiktionen, What-if-Überlegungen usw.) über Chancen und Risiken angeregt werden. Der zweite Weg wird üblicherweise mit den **Scanning-Modellen** im Rahmen sog. strategischer Frühaufklärungssysteme beschriftet, innerhalb derer ein systematisches Abtasten der betrieblichen Umsysteme, etwa Märkte, Gesetzgebung, Technologien erfolgt. Die Prognose wird in beiden Fällen insofern **erfahrungsorientiert** durchgeführt, als Daten wie auch Spekulationen als Problemvermutungen gegen ein Erfahrungswissen in Hypothesenform getestet werden. Ein solches erfahrungsfundiertes Vorgehen entspricht inhaltlich und ablaufseitig dem klinischen Diagnostizieren, weshalb hier von den Problemformulierungen als diagnostischen Urteilen gesprochen werden soll.

Aus der so präzisierten Managementfunktion „Diagnose“ leitet sich offensichtlich ein (Input-) **Informationsbedarf an Daten, Modellen und Methoden** ab. Es stellt sich nun die Frage, inwieweit die KLR nicht nur Planung und Kontrolle, sondern auch die Diagnose (Problemerkennung) mit Inputinformationen versorgen kann.

Als Vorbild für eine derartige Aufgabenerweiterung dienen andere Sektoren des Rechnungswesens. Man denke hier an die Redepflicht bzw. Warnfunktion des Wirtschaftsprüfers hinsichtlich bestandsgefährdender Entwicklungen, die er auf der Basis von Jahresabschluß und Geschäftsbericht wahrzunehmen hat, sowie an die Möglichkeiten der Krisenerkennung anhand von Kennzahlen im Rahmen einer Rentabilitäts- und Liquiditätsrechnung.

Frage 3: Welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede bestehen zwischen Problemerkennung und Kontrolle?

III. Diagnose auf der Grundlage der KLR

1. Diagnosedefizite der traditionellen Planungs- und Kontroll-Konzeption der KLR

Die traditionelle Planungs- und Kontrollkonzeption der KLR im Rahmen des Managementzyklus begünstigt die Anwendung einer **Strategie der kleinen Schritte** in Gestalt **konservativer Korrekturmaßnahmen** zur Problemlösung. Nur in der Nachbarschaft des bisherigen Zustandes wird nach der Lösung für die neu auftretenden Probleme gesucht. Die **kurzfristige Orientierung der KLR** verschärft diesen Effekt. Durch die Planabweichungen angezeigte Schwierigkeiten versucht man mit operativen Maßnahmen zu bewältigen, wie beispielsweise verschärfte Kontrolle der Mitarbeiter oder Verschiebung von Produktionsaufträgen zwischen Fertigungsstellen. Die Möglichkeit von Kapazitätsanpassungen über Investitionen oder Wiederinbetriebnahme stillgelegter Anlagen werden infolge einseitig kurzfristiger Interventionsorientierung und damit falscher Problembewertung erst dann (und dann u. U. nicht mehr rechtzeitig) ins Auge gefaßt, wenn die Planabweichungen nicht mit operativen Maßnahmen zu beheben sind. Als negative Verhaltensfolge treten in solchen Situationen Verschiebungen von Überstunden nachweisen oder Akkordzetteln in nachgelagerte Monate auf, wodurch das wahre Ausmaß der Abweichung verschleiert wird.

Eine solche inkrementale Strategie liegt meist auch in Betrieben vor, die mit einem veralteten Anlagenpark arbeiten. Hier orientiert sich das Management an den von der KLR gelieferten kurzfristigen Daten, die eventuell sogar Planerfüllung anzeigen. Die notwendige Modernisierung unterbleibt, obwohl mit modernen Maschinen eine wesentlich kostengünstigere Produktion erreicht werden könnte. Weist dann die KLR eine negative Entwicklung aus, so vollzieht sich diese aufgrund der vorherigen Versäumnisse so schnell, daß schon vor Ablauf der kurzfristigen Planungsperiode von einem Jahr existenzgefährdende Situationen eintreten können. Insbesondere in Branchen mit raschem technischen Fortschritt bei den Betriebsmitteln lohnt es sich, die Anlagen ohne Berücksichtigung der technischen Nutzungsdauer in kurzen Zeitabständen zu erneuern.

Eine weitere Schwäche der Kontrollkonzeption gängiger KLR-Systeme liegt in der prinzipiellen **Unbegrenztheit der Abweichungsarten**. Während einfache Plankostenrechnungs-

**Auslöser der Lageprognose:
Daten oder Spekulationen**

**Test von
Problemvermutungen**

**Defizite der
Problemfeststellung und
-bewertung**

**Defizite der
Problemzerlegung**

systeme nur die Beschäftigungs- und die Verbrauchsabweichung ausweisen, liefern flexible Grenzplankostenrechnungen bereits Dutzende von Abweichungsinformationen. Grundsätzlich kann jede Handlungsalternative im betrieblichen Transformationsprozeß zu Abweichungen gegenüber der Planung führen. Daraus folgt, daß sich durch verstärkte Detaillierung eine praktisch unbegrenzte Menge potentieller Abweichungsarten definieren läßt. Mit der Anzahl der ermittelten Abweichungen, d. h. mit einer zunehmenden Problemzerlegung, steigt aber der **Ermittlungs- und Auswertungsaufwand**. Für die flexible Grenzplankostenrechnung wurden deshalb Verfahren vorgeschlagen, die nur eine begrenzte Anzahl von Abweichungen zur Analyse auswählen. Da in diesen Ansätzen trotzdem erst alle Abweichungen errechnet werden, lösen sie das Problem des Ermittlungsaufwandes nicht.

Defizite der Problemfokussierung

In diesem Zusammenhang ist das Problem der **kognitiven Überforderung der Entscheidungsträger** durch „Zahlentapeten“, d. h. durch nicht auf die relevanten Informationen ausgerichtete (fokussierte) Datensammlungen, anzusprechen. Aufgrund der beschränkten menschlichen Informationsverarbeitungskapazität darf nicht davon ausgegangen werden, daß Entscheidungsträger in der Lage sind, aus umfangreichen abstrakten Zahlentabellen zielsicher und vollständig die relevanten Daten zu erkennen.

2 Die diagnostische Nutzung der KLR

Die Gestaltung der KLR als diagnostisches Informationssystem soll einerseits die Problemerkennung als Managementfunktion unterstützen und andererseits die aufgezeigten KLR-bezogenen Schwächen überwinden.

Bankenkonzept als Grundlage

Als Grundlage dient die Gestaltung der KLR nach dem Bankenkonzept. Danach werden die betrieblichen Ist- und Plandaten in einer **Datenbank** gesammelt. Diese Datenbank entspricht der im Rechnungswesen seit SCHMALENBACH diskutierten **Grundrechnung**. Ihre Daten werden in Auswertungsrechnungen entsprechend den in der **Modell- und der Methodenbank** gespeicherten Verfahren weiterverarbeitet.

Diagnosen durch Standard- und Sonderauswertungen

Eine diagnostisch ausgerichtete KLR unterscheidet zwei Gruppen von Auswertungsrechnungen: die Standard- und die Sonderauswertungen. Zu den monatlich durchgeführten **Standardauswertungen** gehört neben der Abrechnung der Leistungsbeziehungen zwischen den Kosten- und Leistungsstellen auch die hier interessierende Ermittlung der wichtigsten Abweichungsarten. Die Bestimmung dieser Abweichungsarten stellt ein eigenes Entscheidungsproblem bei der KLR-Systemgestaltung 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. Die von den Standardauswertungen gelieferten retrospektiven Informationen über Abweichungen dienen als Anstoßinformationen im Problemerkennungsprozeß. Wertet man sie prognostisch aus, unterstützen sie die Erkennung und Formulierung von Problemen.

Ursachenanalyse

Sofern sie **systematische** Abweichungen signalisieren, müssen **Problemanalyseprozesse** in Gang gesetzt werden, um Ursache und Ausmaß festzustellen. Dies sei am Beispiel des Soll-Ist-Vergleichs einer Kostenstelle erläutert. Er 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. Diese Auswertung liefert einen Anstoß zur Problemanalyse, wenn entweder die absolute Abweichung sehr hoch ist oder die prozentuale Abweichung des laufenden Monats über der kumulierten prozentualen Abweichung liegt. Durch die Festlegung von **kritischen Werten** als Grenzwerte können **Alarmstufen** definiert werden. Zur Bestimmung dieser Werte eignen sich **Sensitivitätsanalysen**. 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.

Prognostische Überprüfung

Die Überprüfung der ausgewiesenen Abweichungen auf Nachhaltigkeit geschieht durch **Abruf und Fortschreibung** der Werte der vergangenen Monate aus der Datenbank um festzustellen, ob es sich um ein systematisches Auseinanderlaufen von Ist- und Planwerten oder 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 Fertigungsprogramms).

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. Die direkte Rücksprache liefert auch Informationen darüber, ob mit solchen Abweichungen auch in Zukunft zu rechnen ist.

Ermittlung der Eingriffsbereiche: Differenzierte Abweichungsanalyse

Für die derart ausgewiesenen Abweichungen müssen nun die Ansatzbereiche des Eingreifens festgelegt werden. Dazu sind zunächst **weitergehende Ursachenanalysen** vorzunehmen, die als Sonderauswertungen auf verfeinerte Analysemethoden oder -modelle der entsprechenden Banken 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 Aktionsparameter der Intervention. Da dies nur dann und nur für die Bereiche mit ausgewiesenen echten Abweichungen erfolgt, löst diese Konzeption nicht nur das Problem des Auswertungs-, sondern auch des Ermittlungsaufwandes.

Simulationsanalysen

Zur Ursachenanalyse können auch Simulationsanalysen herangezogen werden. Sie zeigen mögliche **zukunftsrelevante Auswirkungen alternativer Parameteränderungen** (z. B. verschiedene Dollarkursentwicklungen) auf die Kosten- und Leistungsstruktur auf. Treten mehrere Einflußgrößen gemeinsam auf, so können durch isolierte Änderung eines Parameters ceteris paribus-Analysen durchgeführt werden, die die Einflüsse der Einzelursachen näherungsweise abbilden. Dadurch kann es beispielsweise gelingen, einen Gewinnrückgang auf Faktoren wie verschlechterte Wechselkursrelationen, Preiszugeständnisse und Kostensteigerungen aufzuteilen. Die gängigen EDV-Systeme unterstützen Simulationsanalysen unter der Bezeichnung „What-if-Abfragen“.

Problemzerlegung

Im Hinblick auf die Diagnosekonzeption fördern diese Analysen nicht nur die Zurückführung der symptomhaften Kostenabweichungen auf **ursächliche Abweichungen in den Kosteneinflußgrößen**, sondern gleichzeitig 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 und damit koordiniert von mehreren Stellen angegangen werden kann.

Die Verbindung zwischen festgestellten Problemklassen und Kategorien von Problemlösungsstrategien beruht auf der Anwendung von Erfahrungswissen und Alltagstheorien des Controllings. Systematische kostenrechnungstheoretische Problemtypologien sind hierzu noch nicht verfügbar.

Integration durch Controlling

Die möglichst frühzeitige Erkennung und Inangriffnahme der Probleme erfordert – wie die Gefahr eines Vorgehens in kleinen Schritten zeigt – neben der entsprechenden Gestaltung des Informationssystems eine **organisatorische Einbindung der Diagnose**. Eine Controllingkonzeption, die sich über alle zeitlichen Planungsebenen bis hin zum strategischen Controlling erstreckt, stellt sicher, daß auch Probleme, die sich aus der kurzfristigen Orientierung der KLR ergeben, erkannt werden können. Die **Aufgabe des Controllings** besteht dann darin, die Entwicklung der kurzfristigen Daten über die KLR hinaus in Zusammenhang mit den anderen, ihm zur Verfügung stehenden Informationen (z. B. über Marktpotentiale) im Hinblick auf mittel- bis langfristige Chancen oder Risiken zu interpretieren (beispielsweise im Rahmen einer Gap-Analyse). Wie diese Beispiele zeigen, obliegt dem Controlling auch die Einbindung der Problemerkennung in die Phasen und organisatorischen Einheiten der Problemlösung durch Vor- und Rückkopplung von Informationen.

Implementierungschancen

Grundsätzlich läßt sich jedoch festhalten, daß die informatorische Fundierung der zusätzlichen Managementfunktion „Problemerkennung“ in der Diagnoseversion **keine grundlegenden Strukturveränderungen in der KLR** nach sich zieht, vorausgesetzt, das KLR-System ist nach dem Bankenkonzzept konzipiert. Dieser Umstand sollte Bedenken und Widerstände wegen unverhältnismäßig hoher „Kosten der Kostenrechnung“ aus dem Wege räumen und der Implementierbarkeit zugute kommen, durch die dann auch die Vorzüge dieser wichtigen Managementfunktion voll zum Tragen kommen könnten.

Frage 4: Welche Faktoren begrenzen die Eignung der KLR zur Früherkennung von Problemen?

Literaturempfehlungen:

- ALBACH, H., HAHN, D., MERTENS, P. (Schriftleitung) Frühwarnsysteme, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Erg.-H. 2/79
- KILGER, W.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1981.
- PFOHL, H.-Ch.: Problemorientierte Entscheidungsfindung in Organisationen, Berlin–New York 1977
- PFOHL, H.-Ch.: Planung und Kontrolle, Stuttgart–Berlin–Köln 1981
- REISS, M.: Bausteine betrieblicher Kontrolle. WISU 11/84, S. 499–504
- SINZIG, W.: Datenbankorientiertes Rechnungswesen, 2. Aufl., Berlin–Heidelberg–New York 1985.
- SCHREYÖGG, G./STEINMANN, H.: Strategische Kontrolle, Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 5/85, S. 391–410.

ZAHN, E.: Informationstechnologie und Datenverarbeitung, in: BEA, F.X., DICHTL, E., SCHWEITZER, M. (Hrsg.) Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Führung, 2. Aufl., Stuttgart–New York 1985, S. 401–445.

Die Beantwortung der Fragen erfolgt im WISU-Repetitorium.