

# Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Kostenmanagements

Prof. Dr. Michael Reiß, Stuttgart, und Prof. Dr. Hans Corsten, Eichstätt/Ingolstadt

Die Gestaltungsziele eines Kostenmanagements sind die Kosten im Hinblick auf deren Niveau, Verlauf und Struktur. Als Gestaltungsparameter kommen so unterschiedliche Maßnahmen wie die Förderung von Lernprozessen, die Einrichtung eines betrieblichen Vorschlagwesens, die Auslastung von Anlagen, Rationalisierungsinvestitionen, eine den Koordinationsbedarf reduzierende Reorganisation und das optimale Timing von Anpassungsprozessen in Betracht.

*Dr. Michael Reiß ist o. Professor für Betriebswirtschaftslehre, insb. Organisation an der Universität Stuttgart. Bevorzugte Forschungsgebiete: Humanressourcen-Management, strategiegerechte Organisation und Methodik der organisatorischen Diagnose und Planung.*

*Dr. Hans Corsten ist o. Professor für Betriebswirtschaftslehre, insb. Produktionswirtschaft an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Katholischen Universität Eichstätt in Ingolstadt. Bevorzugte Forschungsgebiete: Produktionswirtschaft, Betriebswirtschaftslehre der Dienstleistungsunternehmen und Innovationstheorie.*

## 1. Funktionen des Kostenmanagements

Kostenmanagement kann sowohl als Chancen- als auch als Risikomanagement verstanden werden. Während die zuerst genannte Sichtweise etwa in einer Kostenführerschaftsstrategie zum Ausdruck kommt, die insbesondere auf dem Erfahrungskurvenkonzept basiert, zeigt sich letztere im Extremfall z.B. in einem Krisenmanagement. Wesentlich für die Einschätzung, ob es sich um ein Chancen- oder Risikomanagement handelt, ist dabei, ob eine Unternehmung diesen Bereich eher aktiv oder reaktiv angeht. Gerade bei einer prospektiven Kostenstrategie bietet sich der Unternehmung die Möglichkeit, Kostenmanagement als Chancenmanagement für zukünftige Aktivitäten einzusetzen. Fehlt hingegen eine solche vorausschauende Ausrichtung, die antizipierend Handlungsspielräume für Kostenanpassungen schafft, dann hat das Kostenmanagement einen lediglich reaktiven Charakter.

Die Kosten fungieren zwar als intendierte Gestaltungsobjekte eines Kostenmanagements, nicht aber als unmittelbare Ansatzpunkte für eine kostenorientierte Intervention. Kosten bilden letztlich nur Symptome ursächlich wirkender **Kostenbestimmungsfaktoren**. Diese stellen die Gestaltungsparameter des Kostenmanagements dar. Sie stehen in einem mehr oder weniger direkten Zusammenhang mit einer oder mehreren der klassischen **Hauptkosteneinflussgrößen**, also Betriebsgröße, Produktionsprogramm, Pro-

duktionsablauf, Faktorqualität, Faktormengen, Faktorpreise und Beschäftigung.

## 2. Gestaltungsobjekte des Kostenmanagements

Die Kosten als intendiertes Gestaltungsobjekt bieten drei Angriffs- bzw. Ansatzpunkte für ein Kostenmanagement:

- **Kostenniveau** (als punktuelle Kostenhöhe),
- **Kostenverlauf** (als Ausdruck des Kostenverhaltens) und
- **Kostenstruktur** (im Sinne einer Zusammensetzung der Kosten nach unterschiedlichen Kostenkategorien).

Diese Dreiteilung stellt dabei eine zwar für Analyse-zwecke äußerst nützliche, letztlich aber künstliche Trennung dar.

### 2.1. Kostenniveau-Management

Ziel dieser Strategie bildet eine **Reduzierung des allgemeinen Kostenniveaus**, welches meist durch Rationalisierungsprogramme, etwa in Form eines **Gemeinkostenmanagements** (Gemeinkostenwertanalyse, Zero-Base-Budgetierung u.ä.), verfolgt wird. Da Kosten bewerteter, sachzielbezogener Güterverzehr sind, ergeben sich grundsätzlich zwei Ansatzpunkte für ein Kostenniveau-Management:

- **Mengenkomponente** und
- **Wertkomponente**.

Die **Mengenkomponente** setzt unmittelbar an den Verbrauchsmengen der zum Einsatz gelangenden Produktionsfaktoren an. Ein Instrument, das gerade im Zusammenhang mit Materialverbrauchsmengen eine breite praktische Anwendung erfährt, ist die **Wertanalyse**. Dabei handelt es sich um eine spezielle Methode zur Verbesserung existenter Produkte und Verfahren. Ziel ist es dabei, die Differenz zwischen dem Nutzen, auch Funktionswert genannt, und den dafür notwendigen Kosten zu maximieren, wobei beide Komponenten nicht als gegeben, sondern als veränderbar betrachtet werden. Eine Senkung der Kosten wird dabei über **Funktions-, Produktions- und Materialkosten** angestrebt. Die Wertanalyse setzt primär an den **Kosteneinflussgrößen** Faktorqualität, Faktorpreise, Faktormengen und Produktionsablauf an.

Weitere typische Maßnahmen eines Kostenniveau-Managements sind die **Vermeidung von Doppelarbeit und Medienbrüchen**, das Ausschöpfen von **Automatisierungspotential** (wobei in den Dienstleistungsbereichen,

etwa in der Verwaltung, die größten Rationalisierungsmöglichkeiten vermutet werden) und **Spezialisierungspotential**, die ablauforganisatorische Reduzierung der Durchlaufzeiten (die häufig zwischen 80% und 90% aus Liegezeiten bestehen) und die Produktivitätssteigerung durch **Gruppierung** von Objekten bzw. Prozessen nach deren Ähnlichkeit, z.B. im Rahmen einer **Teilefamilienbildung** oder **Losgrößenbestimmung**.

Ein wichtiges personalpolitisches Instrument zur Beeinflussung des Kostenniveaus bildet das **betriebliche Vorschlagswesen**. Die gezielte Entwicklung von kostensparenden Verbesserungsvorschlägen erfolgt dabei nicht nur durch den einzelnen Mitarbeiter, sondern wird in verstärktem Maße auch in Formen der Gruppenorganisation (**Qualitätszirkel**, **Lernstatt** usw.) institutionalisiert.

Einen zweiten Ansatzpunkt für das Kostenniveau-Management bietet das **Wertgerüst** der Kosten. Der Beeinflussung des Kostenniveaus dienen hierbei u.a.

- die kostenorientierte **Standortwahl** (z.B. Verlagerung von Produktionsstätten in Niedriglohnländer),
- das Auffinden günstiger **Bezugsquellen** (Lieferantwahl) und
- die Entscheidung zwischen **Eigenerstellung** oder **Fremdbezug** (make or buy) unter Kostengesichtspunkten.

## 2.2. Kostenverlaufs-Management

Gestaltungsobjekt dieser Maßnahmen sind die Kostenverläufe, und zwar vornehmlich das Kostenverhalten (**Kostenreagibilität**) in Abhängigkeit von der Beschäftigung (Outputmenge). Es lassen sich die folgenden Grundformen von Kostenverläufen unterscheiden, die auch kombiniert auftreten können:

Gleichsam als Maßstab aller Bemühungen des Kostenverlaufs-Managements fungiert der **proportionale** bzw. **lineare Kostenverlauf**. Er bringt eine stetige und gleichmäßige „Normal“-Reagibilität der Kosten zum Ausdruck. Das Kostenmanagement konzentriert sich darauf, ein gleichmäßig und nicht nur punktuell niedriges **Stückkostenniveau** zu garantieren.

Bei einem **progressiven Gesamtkostenverlauf** (vgl. Adam, 1979) nehmen die Stückkosten mit steigender Ausbringung zu. Als Gründe hierfür kommen beispielsweise überproportional steigende **Ausschußkosten** (als Folge von Ermüdungseffekten), **Umweltschutzkosten** (z.B. Maßnahmen zur Rekultivierung, meßtechnische Vorkehrungen) oder **Koordinationskosten** in Betracht. Wird etwa eine direkte Koordination von Stellen durch Selbstabstimmung praktiziert, entwickelt sich der Koordinationsbedarf, d.h. die Kommunikationszeiten als Mengengerüst der Koordinationskosten, in Abhängigkeit von der Anzahl der zu koordinierenden Stellen ( $n$ ) nach der Formel  $n(n-1)/2$ . Die Koordination von zwei Stellen nimmt demnach z.B. eine

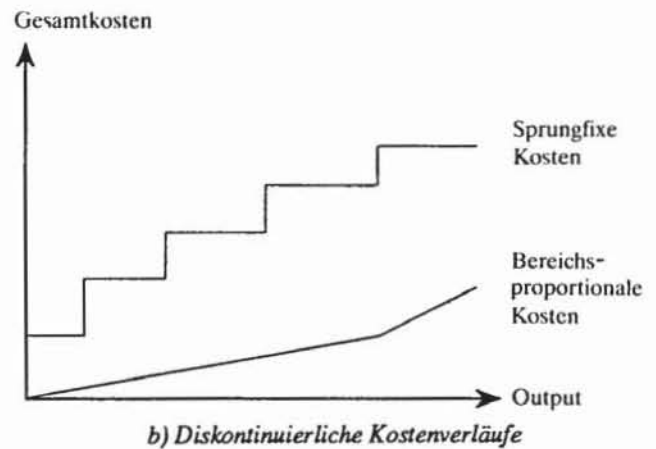
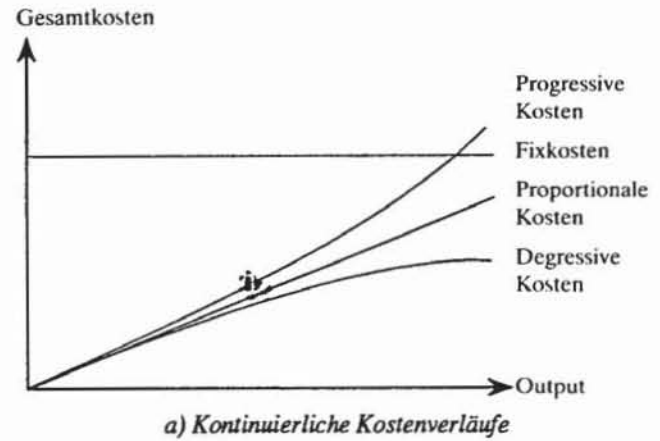


Abb. 1: Grundformen kontinuierlicher und diskontinuierlicher Kostenverläufe

Stunde, die von sechs Stellen bereits 15 Stunden in Anspruch.

Die Handhabung der Kostenprogression steht im Mittelpunkt des **kostenorientierten Risikomanagements**:

Ausschlaggebend hierfür ist die durchaus naheliegende Befürchtung, daß eine Ausdehnung der Beschäftigung ökonomisch nicht vertretbar erscheint, weil die erzielbaren Nutzeneffekte durch das beschleunigte Anwachsen der Kosten überkompensiert werden.

Liegt hingegen ein **degressiver Gesamtkostenverlauf** vor, dann ergeben sich abnehmende Grenzkosten bei steigender Ausbringung. Die Nutzung der Kostendegression ist Gegenstand eines **Chancenmanagements**, mit dessen Hilfe in erster Linie die Chancen des Wachstums ausgeschöpft werden sollen.

Verantwortlich für derartige Kostendegressionen sind zum einen die Verringerung der Verbrauchsmengen, genauer: eine Verringerung der **Produktionskoeffizienten** (Faktorverbrauchsmenge/Outputeneinheit), die **technisch bedingt** oder **lernbedingt** sein kann. Technisch bedingte Gründe stellen beispielsweise ein U-förmiger Verlauf der **Verbrauchsfunktion**, charakteristisch für den Energieverbrauch (Benzin, Strom usw.) von Aggregaten, oder die Realisation von steigenden Skalenerträgen (sog. **economies of scale**) durch **Spezialisierung** (etwa Spezialmaschinen) dar.

Lernbedingte Ursachen stehen im Zusammenhang mit dem Lerngesetz der (industriellen) Produktion (vgl. Baur, 1979). Dieses besagt, daß der Zeitbedarf zur Produktion einer Einheit mit steigender (kumulierter) Ausbringungsmenge abnimmt: Für das vierte gefertigte Flugzeug werden beispielsweise nur noch 80% der Produktionszeit des ersten gefertigten Flugzeugs benötigt. Gründe hierfür sind:

- beschleunigter Arbeitsablauf, bedingt durch zunehmende Übung,
- bessere Werkzeug- und Materialhandhabung sowie
- genauere Kenntnis potentieller Störquellen (z.B. Vermeidung von Materialflußstörungen).

Auch bei der Wertkomponente lassen sich Degressionseffekte erzielen, etwa eine durch Mengenrabatte bewirkte Senkung der Faktorpreise bei steigender Ausbringungsmenge bzw. Bezugsmenge. Lernprozesse in allen Funktionsbereichen (Beschaffung, Produktion, Absatz usw.) bilden die Grundlage für das sog. **Erfahrungskurvenkonzept**, bei dem Erfahrungsvorteile in Form kombinierter Mengen- und Preiseinsparungen die Wettbewerbsposition der betreffenden Unternehmung in erheblichem Maße beeinflussen.

**Fixkostenverläufe** konfrontieren das Kostenmanagement mit einer „Null-Reagibilität“ im Kostenverhalten: Bei gegebener Kapazität verändert sich die Kostenhöhe nicht, obwohl die Ausprägung der Kosteneinflußgröße „Ausbringungsmenge“ variiert.

Wenn kapital- und damit auch fixkostenintensive Aggregate zum Einsatz gelangen, ist dafür Sorge zu tragen, daß durch hohe Outputmengen — bei konstanten Produktionskoeffizienten — eine **Fixkostendegression** genutzt und damit **Leerkosten** vermieden werden können. Das hierzu erforderliche **Kapazitätsauslastungsmanagement** basiert u.a. auf einer

- **Leerzeiten minimierenden (Maschinen-)Belegungsplanung,**
- **Ausdehnung der effektiven Nutzungszeit von Anlagen** durch Einführung sog. **Nutzungsgradprämien** (sie belohnen die Bemühungen des Bedienungspersonals um eine Vermeidung von Stillstandszeiten, etwa durch Überwachung der Materialzuführung oder die Durchführung kleinerer Wartungs- und Reparaturtätigkeiten) sowie
- **Ausdehnung der Betriebszeiten dieser Anlagen** (z.B. durch werktägliche Schichtarbeit oder Wochenendarbeit, Pausendurchlauf bzw. „Geisterschichten“).

Bei einer **Fixkostenreduktion**, die an der Mengenkomponekte der Fixkosten ansetzt, handelt es sich entweder um eine **endgültige Eliminierung** Fixkosten verursachender Potentialfaktoren aus der Unternehmung (Entlassung, Verkauf, Verschrottung usw.) oder um deren **Verpachtung** bzw. **Vermietung**. Fixkostenreduktion durch Veränderung der Wertkomponente vollzieht sich über eine

Senkung der Potentialfaktorpreise, beispielsweise durch die Erschließung günstigerer Bezugsquellen für Hardware-Komponenten.

Nicht jede Kapazitätsanpassung schlägt sich in kontinuierlichen Kostenverläufen nieder. **Diskontinuität** in der Kostenreagibilität tritt zum einen als **Sprung**, zum anderen als **Knick** in den Kostenverläufen in Erscheinung. **Sprungfixe Kosten** werden meist dadurch verursacht, daß im Zuge einer Expansion oder auch Kontraktion der Beschäftigung eine Kapazitätsanpassung nicht in kleinen Schritten, sondern jeweils nur in größeren Kontingenten (z.B. gemessen in der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit einer Vollzeitkraft oder der Lager-Kapazität von angemieteten Lagerräumen) erfolgen kann.

Diskontinuität in Form eines Knicks im Kostenverlauf (bereichsweise unterschiedliche proportionale Kosten) läßt sich oft auf Unstetigkeit in der Entwicklung des Wertgerüsts der Kosten zurückführen, beispielsweise auf eine Erhöhung der Stundenentgelte für **Mehrarbeit** durch die zu zahlenden **Überstundenzuschlagssätze**. Die Aufgaben des Kostenmanagements bestehen in der Identifikation der jeweiligen **Schwellenwerte** sowie in dem Bemühen um deren **Überschreitung** bzw. **Unterschreitung**.

Spezifische Erscheinungsformen von unflexiblem Kostenverhalten ergeben sich aus der Tatsache, daß alle Eingriffe eines Kostenmanagements, seien es nun niveau-, verlaufs- oder strukturgerichtete Maßnahmen, mit einem gewissen Zeitbedarf (Erkennungszeit, Wirkungszeit usw.) verbunden sind. Durch Berücksichtigung des Zeitaspekts im Rahmen einer **komparativ-statischen Kostenbetrachtung** wird erkennbar, daß eine Kapazitätsanpassung (z.B. Einstellung eines Mitarbeiters, Kündigung eines Leasingvertrags) und die jeweils entgegengesetzte Rückführung der Kapazität zu ihrem ursprünglichen Volumen nicht zwangsläufig zu ein und derselben Kostenhöhe bei gleicher Beschäftigungshöhe führen.

Verantwortlich für derartige Diskrepanzen sind (vgl. Kunz, 1982):

(1) Eine **Verzögerung** in der Kapazitätsanpassung (infolge von Kündigungsfristen u.ä.), die bewirken kann, daß die Kosten zu einem bestimmten Zeitpunkt über dem erforderlichen Niveau liegen, weil es noch nicht gelungen ist, sie nach unten anzupassen. In diesem Fall ist allgemein von **Kostenremanenz** die Rede.

(2) Ein **Vorlauf** in der Kapazitätsanpassung: Hier wird Kapazität aufgebaut (z.B. Fachkräfte vorsorglich eingestellt), bevor sie effektiv (durch einen erwarteten, aber noch nicht erteilten Auftrag) genutzt werden kann. Dieses Phänomen wird als **Kostenpräkurrenz** bezeichnet.

Das primäre Anliegen des Kostenmanagements besteht darin, **verzögerungs- bzw. vorlaufbedingte Leerkosten** zu vermeiden. Dies kann nur dann gelingen, wenn der jeweilige Anpassungsbedarf einerseits möglichst exakt diagnostiziert und seine Deckung damit rechtzeitig eingeleitet werden und wenn andererseits die Durchsetzung

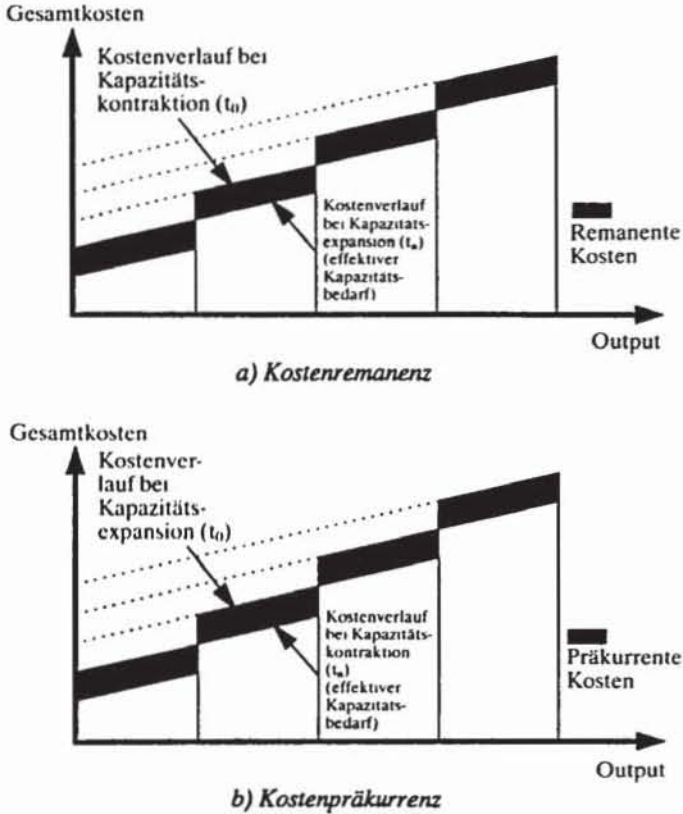


Abb. 2: Remanenz und Präkurrenz im Kostenverlauf

dieses Anpassungsbedarfs durch geeignete Maßnahmen der Information und Motivation abgesichert wird. Kostenmanagement erschöpft sich offensichtlich nicht in Kostenplanung, sondern umfaßt außerdem Diagnose- und Implementierungsaktivitäten.

### 2.3. Kostenstruktur-Management

Das Management der Kostenstruktur setzt an der Zusammensetzung der Kosten, d.h. an einem Mißverhältnis bzw. einer Unausgewogenheit von einzelnen Kostenkategorien an. Im Zentrum der Analyse stehen dabei die beiden folgenden Strukturphänomene (vgl. Weber, 1987):

- Zusammensetzung der Kosten nach fixen und variablen Kosten und
- Zusammensetzung der Kosten nach Gemein- und Einzelkosten.

#### 2.3.1. Fixkosten-Strukturmanagement

Als ungünstig wird eine Kostenstruktur angesehen, die durch einen hohen Anteil an Fixkosten (und damit eventuell verbundenen Leerkosten) und einen geringen Anteil an variablen Elementen gekennzeichnet ist. Zur Handhabung einer fixkostenlastigen Kostenstruktur bieten sich drei Vorgehensweisen einer Modifikation an (vgl. Corsten, 1985):

Bei einer Umwandlung von fixen in variable Kosten ist zu beachten, daß hierbei ceteris paribus nicht unmittelbar eine Veränderung der effektiven Belastung der Unternehmung eintritt, sondern eine Verringerung der Kosten erst

durch eine Beschäftigungsgradänderung erreicht wird. Zu den praktisch bedeutsamen Beispielen für Fixkostenumwandlung zählen: Leasing, fakultative Betriebsbereitschaft (hierbei wird ein Mietverhältnis für die Dauer des Produktionszwecks abgeschlossen, z.B. in der Bauindustrie für Baugeräte und Arbeitskräfte), Erwerb von Leistungen anderer Unternehmungen (etwa: Fremdbezug statt Eigenerstellung von Software, Zukauf von Handelsware), Leistungsentlohnung statt Zeitentlohnung, freie Mitarbeiter oder Werkverträge (Subunternehmerschaft) statt Arbeitsverträge.

Bei der Fixkostenumlastung werden Fixkosten verursachende Produktionsfaktoren aus einem Bereich einer Unternehmung in einen anderen transferiert, der zukünftig so gut beschäftigt ist, daß in ihm eine vollständige Nutzung der betreffenden Faktorkapazitäten gewährleistet ist. Einerseits bleibt bei dieser Maßnahme das Fixkostenniveau aus der Sicht der Gesamtunternehmung konstant, andererseits wird dadurch jedoch vermieden, daß die Unternehmung eine zusätzliche Fixkostenlast auf sich nimmt, da sonst in einem Unternehmungsbereich eine Kapazitätserweiterung erfolgen müßte. Hieraus lassen sich unmittelbar die Voraussetzungen für eine Fixkostenumlastung ablesen:

- Die Potentialfaktoren müssen für unterschiedliche Formen der Produktion geeignet und rechtlich-organisatorisch umsetzbar sein (Flexibilität), und
- es müssen Engpässe in bestimmten Unternehmungsbereichen existieren.

Der technologiebasierten Wachstumspolitik liegt eine spezifische Vorstellung von technischem Fortschritt zugrunde, der sich durch Investition in „moderne“ Technologien, d.h. in hochautomatisierte Anlagen, vollzieht. Dies geht zwar mit steigenden Fixkosten einher, die jedoch durch abnehmende variable Stückkosten überkompensiert werden können. Eine Investition in Hochtechnologie erscheint allerdings nur dann ökonomisch zweckmäßig, wenn im Zuge eines Wachstums die erforderliche Ausdehnung der Ausbringungsmenge sichergestellt werden kann.

Mitunter ist im Zusammenhang mit technischem Fortschritt auch mit einer umgekehrten Entwicklung des Kostengefüges zu rechnen: Bei der Einführung von Büroinformationssystemen treten beispielsweise geringere Fixkosten (Preisverfall bei Hardware-Komponenten), dafür aber höhere variable Kosten (längere Produktionszeit bei der Schriftgut- oder Graphikerstellung während der Implementierungsphase) auf.

#### 2.3.2. Gemeinkosten-Strukturmanagement

Diese Aufgabe stellt sich für das Kostenmanagement in erster Linie im Fall eines Mehrproduktunternehmens. Unter Einzelkosten sind dann die auf ein einzelnes Produkt zu rechenbaren Kosten zu verstehen (z.B. Materialverbrauch). Demgegenüber lassen sich Gemeinkosten nur Produkt-

gruppen oder dem gesamten Produktionsprogramm, nicht jedoch dem einzelnen Produkt zuordnen (z.B. Grundstücke, Gebäude, Verwaltungspersonal, EDV, gemeinsame Vertriebskanäle).

Ein großer Gemeinkostenblock im Vergleich zu den Einzelkosten wird dabei als ungünstig betrachtet, weil er die produktbezogene Steuerung der Unternehmungsaktivitäten beeinträchtigt. Für ein Gemeinkosten-Strukturmanagement ergeben sich die folgenden Ansatzpunkte:

- **Gemeinkostensteuerung,**
- **Gemeinkostenumwandlung.**

### (1) Gemeinkostensteuerung

Das Grundprinzip der Gemeinkostensteuerung ist darin zu sehen, daß die Fixkosten verursachenden Ressourcen von den einzelnen Produktbereichen als sogenannter Ressourcen-Pool genutzt werden, wobei auf der Basis geeigneter Steuerungsinstrumente dafür Sorge zu tragen ist, daß dieser Ressourcen-Pool optimal genutzt wird. Es geht wie im gesamtwirtschaftlichen Kontext um die vorteilhafte Allokation der Ressourcen, d.h. um die den Gesamtgewinn maximierende Verteilung der Verfügungsrechte an knappen, durch eine Rivalität der Verfügungsansprüche gekennzeichneten Ressourcen. Damit stellt sich die Frage, wie ein Kostenmanagement eine derart optimale Nutzung erreichen kann.

In dieser Situation kann der Preis als flexibles Steuerungsinstrument fungieren. Dies wird auch als **pretiale Lenkung** bezeichnet. Deren Grundprinzip sei an der Resource „Finanzen“ anhand der zugrunde liegenden „Spielregeln“ demonstriert:

- Der zentralen Finanzabteilung kommt die Funktion eines internen Bankers zu, der das Geld den einzelnen Produktbereichen anbietet.
- Diesem Angebot an Finanzmitteln stehen die einzelnen Produktbereiche (Investment-Center) als Nachfrager gegenüber, die das Geld zur Finanzierung ihrer Investitionen benötigen.

Dieses Geld erhalten die nachfragenden Bereiche jedoch nicht kostenlos, sondern gegen Zahlung von Verrechnungspreisen. Ein Verrechnungspreis wird bei Geld als Zins bezeichnet, und zwar in dieser Situation konkret als kalkulatorischer Zinssatz.

Wie hoch sollte der kalkulatorische Zinssatz angesetzt werden? Zur Beantwortung dieser Frage sind die beiden folgenden Möglichkeiten gegeben:

- Die interne Finanzabteilung verlangt den Preis, den sie selbst bei Beschaffung des Geldes auf dem Kapitalmarkt dafür entrichten muß, d.h. der kalkulatorische Zinssatz richtet sich nach den tatsächlichen Finanzierungskosten.
- Die interne Finanzabteilung verlangt von den nachfragenden Produktbereichen so viel, wie ihr in einer alternativen Verwendung der Finanzmittel als Zinsgewinn verlorenginge, d.h. sie setzt Opportunitätskosten (= entgangene

Gewinne) an. In diesem Fall ist der kalkulatorische Zinssatz so hoch wie die Rendite der besten alternativen Verwendung für dieses Geld. Damit stimmt der kalkulatorische Zinssatz mit dem internen Zinssatz der besten alternativen Verwendung überein.

### (2) Gemeinkostenumwandlung

Die Umwandlung von Gemeinkosten in Einzelkosten bezweckt einen prozentual möglichst geringen Gemeinkostenanteil bzw. einen möglichst hohen Einzelkostenanteil. Eine derartige Umwandlung kann dann gelingen, wenn der gemeinsam genutzte Ressourcen-Pool möglichst klein gehalten wird. Konsequenz dieser Vorgehensweise ist damit eine **dezentrale Strukturierung** der einzelnen Bereiche (z.B. keine zentrale, sondern getrennte Forschung und Entwicklung).

Eine derartige Entkoppelung stellt jedoch eine teure Strategie dar: Sie läuft auf eine **Parallelausstattung** der einzelnen Sparten mit gleichartiger Personal-, EDV-, Vertriebskapazität usw. hinaus, da nur so die erforderliche Autarkie (Verfügung über eigene Ressourcen) der betroffenen Organisationseinheiten hergestellt werden kann.

## 3. Optimierung der Kostenstruktur

Grundgedanke dieser Strategie ist es, daß weder eine radikale Fixkosten- noch eine Gemeinkostenumwandlung mit dem Ziel der Fixkosten- bzw. Gemeinkostenminimierung empfehlenswert sind, da mit dem Abbau eines Fix- bzw. Gemeinkostenblocks auch gewichtige Vorteile verlorengehen können:

- Die Fixkosten verursachenden **Potentialfaktoren** bieten den Vorteil von Sicherheitsreserven, sofern sie nicht vollständig ausgelastet sind. Derartige **Reserve-Ressourcen** bilden ein wertvolles Instrument des Risikomanagements, wenn es gilt, eine unerwartete Spitze in der Beschäftigung (z.B. einen Zusatzauftrag) zu bewältigen oder den plötzlichen Ausfall von Aggregaten, Lieferungen oder Mitarbeitern (Fehlzeiten) zu kompensieren.
- Gemeinkosten verursachende gepoolte Ressourcen bieten **Größenvorteile**. Diese entstehen dadurch, daß etwa auf dem Beschaffungsmarkt nicht jeder Produktbereich getrennt als kleiner Abnehmer auftritt und seine geringeren Bezugsmengen dann zu relativ ungünstigen Konditionen erwerben muß.
- Ressourcenpools entfalten **Synergieeffekte** bei der Produktion unterschiedlicher Güter, sofern diese eine produktionstechnische Verwandtschaft untereinander aufweisen. So können die Gesamtkosten der Produktion zweier unterschiedlicher Produkte niedriger sein als die Summe der Produktionskosten für die beiden Güter. Dieses Phänomen, das auf einer gemeinsamen, dabei aber nicht rivalisierenden Nutzung von Potential beruht (z.B. ein Mitarbeiter bringt sein Know-how in

beide Produktionsprozesse ein, Transfer eines Produktimage auf ein anderes Produkt), wird als „economies of scope“ bezeichnet (vgl. *Arnold*, 1985).

Die Bemühungen um eine **simultane Optimierung** von Fixkosten- und Gemeinkostenstruktur erlauben es zudem, eine Brücke zwischen dem Kostenmanagement und einer kostenorientierten Wachstumspolitik zu schlagen. Wachstum nur mit Blick auf die Fixkostenstruktur ist gewissermaßen auf **Degressionseffekte** (Skaleneffekte mit oder ohne technischen Fortschritt) „fixiert“.

Eine Relativierung erfährt diese Wachstumsphilosophie des „big is beautiful“ nicht zuletzt durch den **Progressionseffekt** der Koordinations- bzw. Transaktionskosten: Positive und negative Skaleneffekte („economies“ und „diseconomies of scale“) zusammen münden in die Vorstellung von einer optimalen Betriebsgröße, wie sie auch aus dem ertragsgesetzlichen Kostenverlauf (erst sinkende, dann steigende Stückkosten) bekannt ist.

Für eine Horzionterweiterung sorgt nun die Einbeziehung der **Gemeinkostenstruktur** in die Wachstumspolitik. Durch eine konsequente Dezentralisation lassen sich, wie erläutert, die Gemeinkosten und der Koordinationsbedarf zwischen den dezentral agierenden Organisationseinheiten verringern. Voraussetzung hierfür ist allerdings ein gewisses Maß von Autarkie der betroffenen Sparten, Werke, Fertigungssegmente, Abteilungen usw. Das Wachstum vollzieht sich dann in dem Sinne **modular**, daß die Gesamtbetriebsgröße zunimmt, ohne daß die Größe der einzelnen organisatorischen Teilbereiche (Module) zwangsläufig ebenfalls zunehmen müßte.

Da im Zuge der Entkopplung (Modularisierung) in den Organisationseinheiten zusätzliche Kapazität aufgebaut wird, geht die Verringerung der Gemeinkosten in aller Regel Hand in Hand mit einer Erhöhung der Unternehmens-Fixkosten (Leerkosten). Eine modulare Unternehmensstruktur erschwert nämlich eine wohldosierte Kapazitätsanpassung (Fixkostensprünge) und beschneidet das Spektrum der Umlastungsalternativen.

#### **4. Fokussiertes Kostenmanagement**

Niveau-, Verlaufs- und Strukturmanagement bilden die Säulen eines **globalen** Kostenmanagements. Um nun zu verhindern, daß die Kosten des Kostenmanagements außer Kontrolle geraten, erscheint eine bewußte Konzentration auf einzelne Kostenkategorien unausweichlich. Anstatt sich flächendeckend um alle Kostenkategorien mit gleicher Aufmerksamkeit zu kümmern, setzt das fokussierte Kostenmanagement nur an den **Hauptverursachern** und dabei jeweils an den Wurzeln der Kostenverursachung an.

Die Frage, ob nun die hohen Lagerbestände, die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, aufgetretene Qualitätsmängel (Rückrufaktionen usw.), die EDV-Kosten, die Personalkosten, getrennt nach Direktentgelten und Sozial-

leistungen, die hauptsächlich und eigentlichen Kostenverursacher darstellen, läßt sich nur beantworten auf der Basis einer aussagefähigen Kostenklassifikation. Die geläufigen Kostenaufgliederungen aus der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung bieten hierfür eine geeignete Ausgangsbasis.

Zu Fokussierungszwecken ist diese qualitative Klassifikation durch eine Kategorisierung zu ergänzen, die Auskunft über die quantitativen Anteile der einzelnen Kostenkategorien am Gesamtkostenvolumen gibt. Hierzu eignet sich eine ABC-Analyse der Kostenverursacher (vgl. Weber, 1989). Diese ermöglicht eine erste Identifikation der Kostenkategorien bzw. -determinanten (A-Kosten), die für einen hohen Kostenanteil verantwortlich sind und auf die die kostenpolitischen Interventionen zunächst auszurichten sind.

Klassifikation allein bildet allerdings keine tragfähige Basis für ein fokussiertes Kostenmanagement: Die Identifikation einzelner Kostenverursacher verleitet leicht zu punktuellen Kosteninterventionsprogrammen. Derartige klein-formatierte Eingriffe werden aber den vielfältigen, zwischen den verschiedenen Kostenkategorien bestehenden Abhängigkeitsbeziehungen nicht gerecht: So erscheint es wenig sinnvoll, die Kosten eines Produkts schwerpunktmäßig im Fertigungsbereich unter die Lupe zu nehmen, wenn 70% der Kosten durch Entscheidungen in der Konstruktionsphase determiniert sind.

Ähnlich irreführend wirkt die Diagnose hoher Montagekosten anhand einer Kostenzuwachskurve über die Stufen der Leistungserstellung, wenn lange Montagezeiten nichts anderes darstellen als die Fortpflanzung eines Fehlers in der vorgelagerten Teilefertigung. Parallel zur Kostenklassifikation muß also eine Analyse der Verbundbeziehungen zwischen den einzelnen Kostenkategorien vorgenommen werden.

Das jeweils der Planung zugrunde liegende Sukzessionsprinzip dient als Wegweiser bei der Suche nach geeigneten Ansatzpunkten für ein Kostenmanagement. Dies gilt sicherlich für den Verbund im Rahmen einer mehrstufigen Leistungserstellung. Es gilt aber auch für andere Produktionsvorgänge, beispielsweise bei der Faktorkombi-

nation (Kostenartenverbund, z.B. höhere Qualifikationsanforderungen im Gefolge von hochautomatisierten Anlagen) und der Produktkombination (Kostenträgerverbund durch Sortimentsgestaltung).

## Literatur

- Adam, D., Kostendegressionen und -progressionen, in: W. Kern (Hrsg.), Handwörterbuch der Produktionswirtschaft, Stuttgart 1979, Sp. 939-955.
- Arnold, V., Vorteile der Verbundproduktion, in: WiSt - Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 14. Jg. (1985), S. 269-273.
- Bauer, H.H., Das Erfahrungskurvenkonzept, Möglichkeiten und Problematik der Ableitung strategischer Handlungsalternativen, in: WiSt - Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 15. Jg. (1986), S. 1-10.
- Baur, W., Lerngesetz der industriellen Produktion, in: W. Kern (Hrsg.), Handwörterbuch der Produktionswirtschaft, Stuttgart 1979, Sp. 1115-1125.
- Bergner, H., Der Ersatz fixer Kosten durch variable Kosten, in: ZfbF, 19. Jg. (1967), S. 141-162.
- Corsten, H., Fixkostenabbau bei schrumpfenden Unternehmungen, in: Wisu - Das Wirtschaftsstudium, 14. Jg. (1985), S. 531-536.
- Gähweiler, A., Steuerung der Kostenhöhe und der Kostenstruktur durch strategische Planung, in: DBW, 37. Jg. (1977), S. 67-75.
- Kern, W., Industrielle Produktionswirtschaft. Grundlagen einer Lehre von der Erzeugungswirtschaft, 4. Aufl., Stuttgart 1990.
- Kunz, B.R., Die Remanenz der Kosten eines Betriebes, in: WiSt - Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 11. Jg. (1982), S. 20-24.
- Küpper, H.-U., Kosten, fixe und variable, in: K. Chmielewicz, u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., Stuttgart 1981, Sp. 950-962.
- Reiß, M., Stellengliederung in Organisation und Kosten- und Leistungsrechnung, in: Wisu - Das Wirtschaftsstudium, 14. Jg. (1985), S. 237-242.
- Süverkrüp, F., Die Abbaufähigkeit fixer Kosten. Unternehmenspolitische Möglichkeiten ihrer Beherrschung, Berlin 1968.
- Weber, J., Variable und fixe Kosten. Eine überflüssige Unterteilung der Kosten?, in: WiSt - Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 16. Jg. (1987), S. 393-398.
- Weber, J., Einführung in das Controlling, Stuttgart 1988.